

**ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO PARANÁ  
XXXI CURSO DE PREPARAÇÃO À MAGISTRATURA  
NÚCLEO CURITIBA**

**CAROLINA SOBREIRO RODRIGUES DO PRADO**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS  
DE CARÁTER REAL**

**CURITIBA  
2013**

**CAROLINA SOBREIRO RODRIGUES DO PRADO**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM RELAÇÃO AOS IMPOSTOS  
DE CARÁTER REAL**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização. Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba.

Orientador: Prof. André Renato Miranda Andrade.

**CURITIBA  
2013**

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**CAROLINA SOBREIRO RODRIGUES DO PRADO**

### **O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EM REALAÇÃO AOS IMPOSTOS DE CARÁTER REAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para conclusão do Curso de Preparação à Magistratura em nível de Especialização, Escola da Magistratura do Paraná, Núcleo de Curitiba, pela seguinte banca examinadora.

Orientador: \_\_\_\_\_

Avaliador: \_\_\_\_\_

Avaliador: \_\_\_\_\_

Curitiba, 31 de outubro de 2013.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	8
2.1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	10
2.2 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	13
2.3 IMPOSTOS DE CARÁTER PESSOAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	14
2.3.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.....	17
<b>3 IMPOSTOS DE CARÁTER REAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</b> .....	19
3.1 IMPOSTOS REAIS QUE NÃO ATENDEM À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ..	21
3.1.1 Impostos indiretos.....	22
3.1.2 A seletividade e a capacidade contributiva.....	23
3.2 IMPOSTOS REAIS QUE ATENDEM À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	27
3.2.1 Critério da progressividade.....	28
3.2.2 Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana .....	30
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	33
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	36

## LISTA DE ABREVIATURA

CF – Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988.

ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

IPI – Imposto sobre produtos industrializados.

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores.

IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

IRPF – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa física.

IRPJ – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica.

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

ITR – Imposto sobre propriedade territorial rural.

## RESUMO

O presente trabalho monográfico tem o objetivo de analisar o princípio constitucional da capacidade contributiva frente aos impostos classificados como reais. Pretende discorrer quanto à possibilidade de se verificar em tais impostos elementos que permitam aferir a pessoalidade dos mesmos, embora reais, para que assim haja a devida observância à capacidade contributiva exigida constitucionalmente. Serão verificados os impostos considerados indiretos, o fenômeno da seletividade, a progressividade, de forma a centrar a observância na efetividade do princípio da capacidade contributiva. Para tanto, foi realizada pesquisa doutrinária e legislativa no âmbito do Direito Constitucional Tributário, e restritamente do Direito Tributário, para assim analisar as leis tributárias e elementos utilizados para se mensurar a capacidade contributiva. Foi utilizado método dialético, com a comparação de teses doutrinárias de forma a elaborar o estudo no campo desejado, e assim tornar possível a conclusão quanto à incidência de tal princípio em impostos que, à primeira vista, por serem reais, não se coadunam com a análise da capacidade contributiva.

Palavras-chave: capacidade contributiva; impostos reais; pessoalidade; progressividade.

## 1 INTRODUÇÃO

O princípio da capacidade contributiva, previsto expressamente na Constituição Federal brasileira, determina a repartição dos encargos tributários entre os contribuintes, sendo que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, devendo o cidadão contribuir em conformidade com a sua capacidade de suportar o encargo fiscal.

Alguns impostos possuem por sua própria natureza o caráter pessoal, tornando-se mais fácil a observância da capacidade contributiva, e outros possuem caráter real, em que nem sempre é possível exprimir critérios que tornem possível a obediência à capacidade contributiva. Contudo, os impostos de caráter real possuem características próprias, diferentes dos impostos pessoais, ou ainda, como aqueles que são indiretos, o fenômeno da seletividade, a extrafiscalidade, entre outros, que tornam possível a justiça tributária.

Temos no ordenamento jurídico o caráter pessoal no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e como impostos de caráter real o imposto sobre a propriedade de veículos automotores, imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, imposto sobre circulação de mercadorias, etc. Dentre tais impostos, há que se observar que são considerados diretos, incidindo sobre o patrimônio do contribuinte de direito, o IR, IPTU, IPVA, entre outros, e, são considerados indiretos, que não incidem propriamente sobre o contribuinte de direito, mas sim sobre o contribuinte de fato, sendo terceiro que não realizou o fato imponible, o IPI, ICMS, etc. Sendo assim, em regra, os impostos indiretos são também reais, mas nem sempre os impostos de caráter real serão indiretos, conforme será analisado no decorrer deste trabalho.

Parte-se do princípio que a capacidade contributiva é algo que proporciona a igualdade no sistema tributário, e, desta forma, os impostos reais que, em tese, não se coadunam com tal princípio, observam, ainda assim, outros fenômenos, conforme citado acima, podendo-se traçar um paralelo com a capacidade contributiva, uma vez que o objetivo destes fenômenos acaba por ser, no fim das contas, o de promover a isonomia.

Sendo assim, este trabalho terá como foco analisar como é possível a obediência do princípio da capacidade contributiva nos impostos de caráter real, os quais, em tese, não são passíveis de se exprimir pessoalidade para o fim de graduá-los.

Desta forma, sendo o princípio da capacidade contributiva um tema muito amplo, com numerosas ramificações e relações com vários institutos tributários, este trabalho irá tocar o estudo apenas no que diz respeito à observância de tal princípio nos impostos de caráter real, havendo apenas uma breve consideração quanto aos impostos de caráter pessoal, sem adentrar em assuntos presentes no entorno do tema, como o histórico do princípio e etc.

Dividido em dois capítulos, o primeiro será voltado ao próprio princípio da capacidade contributiva, a análise da justiça perante o mesmo, bem como sua eficácia e breves considerações quanto aos impostos de caráter pessoal, como no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Após, o segundo capítulo destina-se à análise dos impostos de caráter real em relação ao princípio da capacidade contributiva, com o relativo estudo quanto aos impostos reais que não atendem ao princípio, passando-se aos chamados impostos indiretos, bem como à análise do fenômeno da seletividade. Serão ainda abordados os impostos reais que atendem ao princípio da capacidade contributiva, com a devida análise do critério da progressividade, inclusive em relação ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana.

Ao final deste trabalho será possível verificar por que parte da doutrina defende a desobediência dos impostos reais ao princípio da capacidade contributiva, bem como entender a presença do referido princípio em tais impostos através de outros critérios inerentes aos impostos de caráter real, com o objetivo supremo de implantar a isonomia no sistema tributário pátrio.

## 2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no artigo 145, §1º da Constituição Federal<sup>1</sup>, o qual dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)”. A capacidade contributiva, de acordo com Roque Antonio Carrazza, diz respeito ao sujeito que realiza fatos ou situações que revelam condições objetivas, as quais permitem o suporte de carga econômica de determinada espécie tributária<sup>2</sup>. Para Paulo de Barros Carvalho:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo<sup>3</sup>.

O que a capacidade contributiva traduz na sociedade é que, de forma justa, e promovendo o princípio constitucional da igualdade, aquele que tenha muito, pague proporcionalmente mais imposto do que aquele que tenha pouco<sup>4</sup>. Sendo assim, vez que previsto na Constituição Federal, o legislador tem o dever de, além de eleger fatos que possuem conteúdo econômico, ao descrever a norma jurídica tributária, levar em conta as desigualdades inerentes aos contribuintes daquele imposto.

O princípio constitucional constitui uma norma jurídica de extrema função no ordenamento jurídico, uma vez que orienta a atuação de outras normas, ainda que em nível constitucional. Desta forma as leis e atos normativos tributários devem obedecer às regras constitucionais e ainda ser interpretados e concretizados em conformidade com os princípios constitucionais.

A capacidade contributiva pode ser uma capacidade objetiva ou subjetiva, de acordo com Roque Antonio Carrazza. Para o referido autor, aquela capacidade contributiva que obriga o legislador ao criar impostos é objetiva (ou absoluta), pois leva em conta, genericamente, as manifestações de riqueza do contribuinte,

---

<sup>1</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 96.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 215.

<sup>4</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 97.

exprimidas pela realização do fato gerador em questão. Seria subjetiva (ou relativa) a capacidade contributiva ao considerar as condições econômicas reais de cada contribuinte, especificamente<sup>5</sup>. Portanto a capacidade contributiva é atendida quando a lei tributária considera em sua hipótese de incidência fatos que exprimem a riqueza do contribuinte, chamados pela doutrina de “fatos-signos presuntivos de riqueza”.

(...) Fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico. Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se como incontroversa a existência de capacidade contributiva. Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato imponible do imposto não reúne, por razões personalíssimas (*v.g.*, está desempregado), condições para suportar a carga tributária<sup>6</sup>.

Quanto à capacidade contributiva objetiva, afirma Paulo de Barros Carvalho que a Constituição Federal realiza o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva, uma vez que trata da eleição de fatos que retratem signos de riqueza, feita pela autoridade legislativa. O mesmo autor explica que a aceção subjetiva de tal princípio se dá pela repartição da percussão tributária, de forma que os sujeitos passivos contribuem de acordo com o tamanho econômico do evento, estando esta aceção ligada ao princípio da igualdade<sup>7</sup>.

Todavia, não custa reiterar que este [sentido subjetivo] só se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência<sup>8</sup>.

Assim os fatos eleitos pelo legislador para integrar a hipótese de incidência tributária são necessariamente de natureza econômica, os quais podem ser medidos revelando a capacidade contributiva de cada sujeito passivo. Neste sentido, explica Paulo de Barros Carvalho que: “Colhe a substância apropriada para satisfazer os

---

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 102.

<sup>6</sup> *Ibidem.*, p. 102.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 216.

<sup>8</sup> *Ibidem.*, p. 216.

anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza”<sup>9</sup>.

Segundo a autora Regina Helena Costa, apresentam capacidade contributiva os sujeitos que constituem unidades econômicas de recursos produtivos, sendo facilmente identificáveis pela Fazenda Pública como suscetíveis de imposição, e estejam em situação suficiente para suportar o encargo tributário<sup>10</sup>.

Entende-se que o primeiro destinatário do princípio da capacidade contributiva é o legislador, que é obrigado, constitucionalmente, a elaborar leis fiscais com submissão a tal princípio. Após o legislador, ainda tem-se que o juiz é obrigado a analisar se a lei em abstrato está conforme a capacidade contributiva, e ainda em concreto, deverá analisar se referida lei fere ou não sua capacidade contributiva<sup>11</sup>. Desta forma a capacidade contributiva é um princípio constitucional autoaplicável, devendo ser observado por todos.

Referido princípio possui a função de limitar a competência tributária em consonância com a capacidade econômica, bem como garantir os direitos do contribuinte.

## 2.1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O princípio da capacidade contributiva é um mecanismo a promover a justiça fiscal, uma vez que os impostos progressivos possuem a variação da alíquota em relação ao aumento da base de cálculo, assim observando a capacidade do contribuinte mediante critérios objetivos, de forma justa.

É a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas.

Portanto, os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação [...], como também, por encontrarem limites no princípio da capacidade

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 215.

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 26.

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 86.

contributiva, que exige venham levados em conta índices diretos ou indiretos de riqueza, economicamente apreciáveis<sup>12</sup>.

Assim, a capacidade contributiva promove a justiça uma vez que “hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade”<sup>13</sup>, respaldado pelo artigo 150, II da Constituição Federal<sup>14</sup>, que exige que a lei não discrimine aqueles contribuintes que se encontram em situação jurídica equivalente, bem como exige a discriminação na medida da desigualdade dos contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente<sup>15</sup>.

Portanto, o princípio da igualdade é atingido no âmbito tributário através da observância da capacidade contributiva. Neste sentido, afirma Roque Antonio Carrazza que: “A lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”<sup>16</sup>. No mesmo sentido afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho que o princípio da isonomia somente tem condições de ser operacionalizado, em âmbito tributário, com a ajuda do princípio da capacidade contributiva<sup>17</sup>.

E devemos deslocar a legitimidade do sistema jurídico do plano formal e político para o plano axiológico e, dentre as várias axiologias, admitir como legítima apenas a que prestigie os valores da liberdade, da igualdade, do pluralismo, da solidariedade e da democracia<sup>18</sup>.

Afirma, ainda, o referido autor que a capacidade contributiva obriga os Poderes do Estado, sob a égide constitucional, a realizarem o valor justiça através da realização do princípio da igualdade, o qual somente será efetivado pela prática do princípio da capacidade contributiva<sup>19</sup>. A capacidade contributiva é um reflexo dos valores de solidariedade e justiça, como objetivos fundamentais da República<sup>20</sup>.

---

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 606.

<sup>13</sup> *Ibidem.*, p. 96.

<sup>14</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011.

<sup>15</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 101.

<sup>16</sup> *Ibidem.*, p. 101.

<sup>17</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 85.

<sup>18</sup> *Ibidem.*, p. 85.

<sup>19</sup> *Ibidem.*, p. 87.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Os fatos-signos presuntivos de riqueza eleitos pelo legislador como gerador da incidência tributária demonstram, em tese, a capacidade do contribuinte, de forma a promover a justiça fiscal, vez que leva em conta os critérios objetivos expressos em lei. Assim, os fatos geradores somente se enquadram ao objetivo constitucional de comprometimento com o valor justiça, se forem efetivamente indicativos de capacidade econômica<sup>21</sup>. Explica Paulo de Barros Carvalho que:

Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram<sup>22</sup>.

A capacidade contributiva não diz respeito a qualquer manifestação de riqueza, mas sim aquela com força econômica passível de concorrer às despesas públicas. Ensina Roque Antonio Carrazza que, como conquista do Estado Moderno, a capacidade contributiva ajuda a realizar a justiça fiscal, vez que tem o objetivo de fazer com que cada pessoa colabore com as despesas públicas na medida de suas possibilidades<sup>23</sup>. Entende-se como justiça tributária a repartição da carga tributária de forma proporcional a que o indivíduo pode suportar.

Desta forma o conteúdo extraído através da capacidade contributiva nada mais é que um parâmetro de análise quanto ao teor da justiça ou injustiça fiscal presente no sistema tributário nacional. É no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, que, conforme já analisado, somente será efetivado pela prática do princípio da capacidade contributiva, o qual, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coêlho, determina o sentido ético-jurídico do tributo. Para o referido autor, justiça e igualdade são sentimentos próprios da condição humana, além de princípios jurídicos, de forma que a injustiça tributária se revela em inconstitucionalidade por desrespeito à capacidade contributiva e à igualdade<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 87.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 216.

<sup>23</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 122.

<sup>24</sup> COÊLHO, *op. cit.*, p. 88 a 90.

Portanto a capacidade contributiva, como corolário do princípio da igualdade, deve sempre ser aplicável na tributação, pois, além de se tratar de norma constitucional imperativa, proporciona a busca à justiça tributária.

## 2.2 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, conforme já mencionado, é previsto no corpo da Constituição Federal de 1988<sup>25</sup>, sendo, portanto, além de jurídico, constitucional<sup>26</sup>, afirmando sua efetividade. Ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho que o legislador não deve se ater apenas à prudente apreciação da capacidade contributiva, mas sim deve obediência à Constituição Federal, sob pena de correção por parte do Poder Judiciário, havendo a apreciação pelo magistrado: “No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao *arbítrio dos legisladores*”<sup>27</sup>.

Assim a eficácia do princípio da capacidade contributiva também se estende à aplicabilidade pelos juízes, sendo que, uma vez verificada a violação do mesmo, haverá mecanismo constitucional de defesa das garantias individuais<sup>28</sup>. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Em primeiro lugar, o princípio da capacidade contributiva, quando apresenta-se constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, fator da lei fiscal. É, assim, materialmente, norma sobre como fazer lei. Sendo assim, se a lei ofender o princípio da capacidade contributiva, genericamente, dá-se uma hipótese de inconstitucionalidade material, por isso que inexistente o fundamento material de validade da lei. Neste caso, o Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade da lei, tanto nos encerramentos de uma ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado), quanto no bojo de uma ação comum, *incidenter tantum* (controle difuso)<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>26</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 85.

<sup>27</sup> *Ibidem.*, p. 87.

<sup>28</sup> *Ibidem.*, p. 90.

<sup>29</sup> *Ibidem.*, p. 92.

Portanto o princípio constitucional da capacidade contributiva não é mero dispositivo programático, mas sim possui eficácia plena<sup>30</sup>.

Muito embora o 1º parágrafo do artigo 145 da Constituição Federal disponha que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte “sempre que possível”, não quer dizer que o legislador deve graduar os impostos de acordo com a capacidade contributiva conforme sua vontade. A Constituição Federal quer dizer que sempre que a regra matriz do imposto permitir, ele deverá, necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Portanto o princípio da capacidade contributiva é dotado de eficácia plena sempre que estiver diante de um imposto que permita sua observância. Assim, sempre que o legislador tiver a opção, deverá inserir a graduação do imposto em conformidade com a aptidão econômica do contribuinte<sup>31</sup>. Explica Eduardo Sabbag que: “Na ordem constitucional pátria, a capacidade contributiva é um princípio autoaplicável, devendo ser observado não apenas pelo legislador, que é seu destinatário imediato, mas também pelos operadores do direito”<sup>32</sup>.

Nos impostos patrimoniais (reais) e nos impostos sobre a renda (pessoais) a efetividade é plena, ocorrendo através da adoção de tabelas progressivas e deduções pessoais.

## 2.3 IMPOSTOS DE CARÁTER PESSOAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Embora não seja o foco deste trabalho a análise da capacidade contributiva em relação aos impostos de caráter pessoal, faz-se necessária uma breve consideração a respeito destes, sendo mais nítida a observância do referido princípio em impostos que tenham, por natureza, caráter pessoal, para que depois se analise veementemente como se da nos impostos de caráter real.

Impostos pessoais são aqueles que se referem a pessoas, considerando circunstâncias específicas relativas a cada contribuinte para dimensionar o critério

---

<sup>30</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 92.

<sup>31</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 120.

<sup>32</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 168.

quantitativo da incidência tributária. O aspecto material da hipótese de incidência tributária leva em consideração qualidades, juridicamente qualificadas, dos contribuintes<sup>33</sup>. É o caso do IR, relativo à pessoa que auferiu rendimentos líquidos. Nas palavras de Geraldo Ataliba:

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da h.i. leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras: estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da h.i. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da h.i. que não se pode conhecer este sem considerar concomitantemente aquele<sup>34</sup>.

Em síntese, o caráter pessoal diz respeito à aptidão do imposto poder se relacionar com o sujeito passivo da obrigação tributária, considerando indícios que valorem sua condição econômica. Portanto o caráter pessoal considera atributos da pessoa, e não do objeto envolvido na incidência tributária<sup>35</sup>.

A maior parte da doutrina pátria defende que a classificação em impostos reais e pessoais não é jurídica, mas sim proveniente da Ciência das Finanças. Roque Antonio Carrazza explica que, juridicamente, todos os impostos são pessoais, haja vista que o contribuinte será sempre uma pessoa, física ou jurídica<sup>36</sup>. Sacha Calmon Navarro Coêlho explica que, ao falar em pessoalidade, o constituinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças<sup>37</sup>. Para o referido autor:

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem possibilidade de repassar o encargo a terceiros<sup>38</sup>.

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro. **Classificação dos impostos: pessoais X reais; objetivos X subjetivos**. Net, São Paulo, Set. 2009. Disponível em:

<[http://www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalhe.asp?ID=26](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalhe.asp?ID=26)> Acesso em: 04 ago. 2013.

<sup>34</sup> ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 125.

<sup>35</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 48.

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 605.

<sup>37</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 83.

<sup>38</sup> *Ibidem.*, p. 84.

Apesar disto, explica Geraldo Ataliba: “Com a Constituição de 1988, passou a ter enorme importância (art. 145, parágrafo 1º) a distinção entre impostos pessoais e reais”<sup>39</sup>. O artigo 145, §1º da CF<sup>40</sup> indica ao legislador que, sempre que possível, identifique o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, de modo a dar caráter pessoal aos impostos e graduá-los em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte<sup>41</sup>.

A Constituição Federal dispõe que o legislador, ao descrever a norma jurídica instituidora dos impostos de caráter pessoal, deve escolher fatos que demonstrem conteúdo econômico, bem como deve se atentar às desigualdades dos contribuintes. Isto quer dizer que a norma tributária deve dispor de elementos que permitam a consideração das especificidades de cada contribuinte<sup>42</sup>. Para José Maurício Conti os impostos de caráter pessoal são os que mais se adaptam ao princípio da capacidade contributiva, devendo ter preferência em relação aos de caráter real<sup>43</sup>.

O referido artigo constitucional dispõe que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte “sempre que possível”<sup>44</sup>. Ensina Roque Antonio Carrazza que a referida menção constitucional implica que, sendo da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal, sendo graduado em conformidade com a capacidade econômica do contribuinte. Esta ressalva constitucional transmite a imperatividade do princípio da capacidade contributiva, submetendo o legislador a sua observância segundo a natureza objetiva do tributo em foco<sup>45</sup>.

Sendo a capacidade contributiva a possibilidade econômica de pagar tributos, será ela subjetiva ao levar em conta a pessoa, ou seja, quando relativa aos impostos de caráter pessoal, ou objetiva, ao considerar manifestações objetivas da pessoa,

---

<sup>39</sup> ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 125.

<sup>40</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>41</sup> PAULSEN, Leandro. **Classificação dos impostos: pessoais X reais; objetivos X subjetivos**. Net, São Paulo, Set. 2009. Disponível em: <[http://www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalle.asp?ID=26](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalle.asp?ID=26)> Acesso em: 04 ago. 2013.

<sup>42</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 104.

<sup>43</sup> CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996. p. 50.

<sup>44</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>45</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Capacidade Contributiva**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989. p. 357.

como sua propriedade, no caso dos impostos de caráter real. Tanto no viés subjetivo quando no objetivo, ocorre a manifestação dos fatos-signos presuntivos da capacidade contributiva, vez que é possível observar a capacidade econômica do contribuinte em relação aos seus caracteres pessoais, bem como em relação ao seu patrimônio.

### 2.3.1 Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Previsto no artigo 153, §2º, I da CF <sup>46</sup>, o IR exige obediência ao princípio da capacidade contributiva, primeiramente pelo caráter pessoal que o envolve, o que possibilita exprimir a capacidade econômica do contribuinte por si só, e, além disso, por expressa previsão constitucional no referido dispositivo.

A lei poderá regular a forma pela qual se dá a progressividade do IR, em obediência à capacidade contributiva, mas, de forma alguma, poderá anular tal exigência<sup>47</sup>. Atualmente no Brasil existem cinco alíquotas para o IRPF, em obediência à progressividade, a qual promove a observância do princípio da capacidade contributiva<sup>48</sup>.

Contudo, explica Roque Antonio Carrazza, a progressividade do IRPF não se manifesta com a simples aplicação das alíquotas nominais à base de cálculo, mas sim com a aplicação da parcela a deduzir, o que torna as alíquotas nominais efetivas. A parcela a deduzir aplicada às alíquotas nominais, fazem com que o IRPF atenda ao critério da progressividade, uma vez que tais deduções visam a não incidência da tributação no mínimo vital<sup>49</sup> (muito embora tais deduções sejam irrealistas na sociedade brasileira).

Admitamos que duas pessoas têm exatamente os mesmos rendimentos brutos. A primeira, porém, é solteira, não tem dependentes e goza de boa saúde. Já, a outra, casada, tem filhos em idade escolar e, ainda por cima, depende grandes quantias com o tratamento de saúde do cônjuge. Se a lei

<sup>46</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>47</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 136.

<sup>48</sup> BRASIL. Lei 11.482/07, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física. **Diário Oficial da União**, de 31/05/2007. p.5.

<sup>49</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 168.

não permitir que esta última deduza do imposto de renda a pagar todos estes gastos, o imposto passará a ser *sobre rendimentos*, ferindo, assim, o *princípio da capacidade contributiva*<sup>50</sup>.

O mesmo autor critica as alíquotas progressivas no sistema pátrio, no que tange ao IRPF, haja vista que a pessoa que auferir rendimento mensal superior a R\$ 4.271, 59 verá a incidência da alíquota de 27,5%. Ou seja, esta incidência acaba por agredir o princípio da isonomia, bem como o princípio da capacidade contributiva, sendo que qualquer rendimento superior a R\$ 4.271, 59 será tributado igualmente com a alíquota de 27%, sem qualquer observância à capacidade contributiva<sup>51</sup>. Não se pode dizer que aquele que auferir rendimento de R\$ 4.271, 59 possui a mesma capacidade contributiva que aquele que auferir rendimento de R\$ 20.000,00, por exemplo.

Da mesma forma deve ocorrer com o IRPJ, devendo obedecer a capacidade contributiva, deduzindo-se da base de cálculo as despesas necessárias à manutenção do patrimônio da pessoa jurídica. Contudo o que ocorre na prática é a aplicação de alíquota única. Explica Roque Antonio Carrazza neste sentido:

Também as alíquotas do IRPJ devem levar em conta a capacidade contributiva da empresa. Para tanto, as alíquotas desse tributo devem ser progressivas, isto é, ir crescendo à proporção em que for aumentando o lucro da pessoa jurídica. Isso, todavia, na prática não se dá<sup>52</sup>.

Portanto, para que seja cumprido o princípio da capacidade contributiva, a lei deve garantir que a renda tributável seja obtida após a subtração da renda total relativa aos gastos necessários do contribuinte.

---

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 140.

<sup>51</sup> *Ibidem.*, p. 137.

<sup>52</sup> *Ibidem.*, p. 143.

### 3 IMPOSTOS DE CARÁTER REAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O caráter real ou pessoal da hipótese de incidência passou a ter importância justamente com o dispositivo constitucional que prevê a capacidade contributiva (artigo 145, §1º, CF).

Impostos reais são aqueles cuja hipótese de incidência descreve um fato, independente das características pessoais do contribuinte<sup>53</sup>. São aqueles que incidem sobre um objeto material, uma coisa<sup>54</sup>, como por exemplo, o IPI, ICMS, IPTU, IPVA e ITR. A hipótese de incidência destes impostos limita-se a considerar as características da coisa tributada sobre a qual recai o tributo.

Costuma-se designar por imposto real aquele cuja hipótese de incidência encerra no seu aspecto material tudo o que de relevante e importante pode haver para a configuração da hipótese de incidência, sendo irrelevante a pessoa do sujeito passivo, que será qualquer pessoa, não importa quem, que esteja em conexão (estabelecida pela lei) com o aspecto material<sup>55</sup>.

Sendo assim, nos impostos reais incidentes sobre a propriedade, a capacidade contributiva é revelada através do próprio bem considerado, uma vez que a riqueza advém também do patrimônio do contribuinte, o qual é objetivamente considerado pela lei tributária<sup>56</sup>. Desta forma, como ocorre no caso do IPTU, o proprietário de um imóvel mais caro revela possuir maior capacidade contributiva do que aquele proprietário de imóvel mais simples; sendo assim, se as alíquotas fossem idênticas os contribuintes seriam tratados de maneira desigual, tendo em vista que estaria em desacordo com a capacidade contributiva de cada um<sup>57</sup>. Ensina Roque Antonio Carrazza que:

A nosso ver, a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção *iuris et de iure* de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via de IPTU). Estaria inaugurando o

<sup>53</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 125.

<sup>54</sup> PAULSEN, Leandro. **Classificação dos impostos**: pessoais X reais; objetivos X subjetivos. Net, São Paulo, Set. 2009. Disponível em:

<[http://www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalle.asp?ID=26](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalle.asp?ID=26)> Acesso em: 02 ago. 2013.

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 79.

<sup>56</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 103.

<sup>57</sup> *Ibidem.*, p. 126.

*império da incerteza* se a situação econômica individual do contribuinte tivesse que ser considerada na hora do lançamento deste imposto<sup>58</sup>.

Alguns dos impostos reais possuem a característica da extrafiscalidade, cujo objetivo de arrecadação vai além da obtenção de receitas, operando-se através de benefícios, isenções, progressividade. A extrafiscalidade propõe estimular ou desestimular condutas sociais através da exação fiscal, uma vez que sua finalidade prevê outros interesses que não sejam apenas a arrecadação de recursos financeiros aos cofres públicos. Explica Paulo de Barros Carvalho que a extrafiscalidade é “uma forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatários”<sup>59</sup>. O referido autor exemplifica a extrafiscalidade presente no ITR, o qual é mais oneroso no caso de imóveis inexplorados para buscar atender finalidade de ordem social e econômica.

Parte da doutrina considera que quando frente a tributos extrafiscais não há como considerar a capacidade contributiva. Todavia outros doutrinadores sustentam que tal princípio é indissociável do ordenamento jurídico, de forma que o excesso de exação inclusive em tributos extrafiscais infringe a capacidade contributiva.

O autor Marcus de Freitas Gouvêa defende que a extrafiscalidade não pode ignorar a capacidade contributiva, uma vez que não é possível a tributação de fatos que não apresentem qualquer manifestação de riqueza, ou que não apresentem potencial arrecadatório<sup>60</sup>. Já os autores Klaus Tipke e Douglas Yamashita sustentam que os tributos extrafiscais apresentam sua constitucionalidade controlada pelo princípio da proporcionalidade, de forma que não se submetem ao princípio da capacidade contributiva<sup>61</sup>. A autora Regina Helena Costa entende que a extrafiscalidade autoriza a prescindibilidade da graduação dos impostos de acordo com a capacidade contributiva, de modo que o legislador ainda deve observar o mínimo vital e o não confisco<sup>62</sup>.

---

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 126.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 228.

<sup>60</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 254.

<sup>61</sup> TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 64.

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p.322.

É possível observar que certos impostos observam, prontamente, ao princípio da capacidade contributiva, em que pese outros não observem, em primeira análise, mas promovem a justiça fiscal e a igualdade tributária através de outros mecanismos, podendo-se traçar um paralelo entre estes e a capacidade contributiva, conforme será estudado a seguir.

### 3.1 IMPOSTOS REAIS QUE NÃO ATENDEM À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ensina Roque Antonio Carrazza que existem impostos que, por sua natureza, não permitem que se atenda o princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS, em que o encargo tributário é repassado ao preço final do produto, ou seja, quem o suporta é o contribuinte de fato (e não o contribuinte de direito), consumidor final do bem que é objeto de exação pelo ICMS. Uma vez que não é identificável quem será o contribuinte de direito no ICMS, não há como, em tese, aferir a sua capacidade contributiva. Neste caso a carga tributária será idêntica para todos os contribuintes de fato, sem que se leve em conta sua capacidade contributiva<sup>63</sup>. Diz o referido autor: “Vemos, portanto, que não é da índole do ICMS ser graduado de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. Nem dos impostos que, como ele, são chamados, pela Ciência Econômica, de *indiretos* (v.g., o IPI)”<sup>64</sup>.

Neste sentido atua a expressão “sempre que possível” contida no artigo 145, §1º da CF, ou seja, nem sempre é possível que o imposto tenha caráter pessoal e possa, conseqüentemente, variar de acordo com a capacidade contributiva de cada um. Assim, exemplifica Eduardo Sabbag:

Com efeito, se o imposto sobre a renda, por exemplo, mostra-se vocacionado à variação de alíquotas, na busca do ideal de justiça, o ICMS, em princípio, repudia-a, uma vez que se trata de imposto incidente sobre o consumidor final, no plano da repercussão tributária, indo de encontro à ideia da pessoalidade anunciada no dispositivo<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 120.

<sup>64</sup> *Ibidem.*, p. 120.

<sup>65</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 162.

Verifica-se, portanto, que nem sempre é possível que os impostos tenham caráter pessoal para que possam ser graduados segundo a capacidade contributiva, como é o caso, por exemplo, do ICMS e do IPI, os quais, em tese, por sua própria natureza não se coadunam com o princípio da capacidade contributiva.

A dificuldade em se exprimir a capacidade contributiva se encontra nos impostos de caráter real, sendo que estes levam em conta o próprio bem considerado, ou seja, não há como se atribuir critérios objetivos uma vez que não é visível a personalidade do contribuinte.

Contudo, faz-se necessário maior estudo a respeito de tais impostos, haja vista que a observância da capacidade contributiva é norma constitucional, que, ainda que limite tal observância à possibilidade do imposto, poderá ser aplicada inclusive através de outros critérios, mesmo não sendo possível se exprimir o caráter pessoal. Assim devemos entender por que alguns impostos não se coadunam com o princípio da capacidade contributiva, e, a partir disso, verificar quais as formas possíveis de se exprimir a capacidade contributiva nos mesmos, conforme será analisado a seguir.

### 3.1.1 Impostos indiretos

Alguns impostos são classificados pela doutrina como indiretos (ou que repercutem). Muito embora tal classificação, assim como aquela que os divide em pessoais e reais, não seja propriamente jurídica, na prática esta distinção tem sido prestigiada<sup>66</sup>. Há que se observar que, em regra, os impostos que são indiretos são também de caráter real, mas não necessariamente os impostos de caráter real serão sempre indiretos.

Impostos indiretos são aqueles cuja carga econômica não é suportada pelo contribuinte, mas sim por terceiro que não realizou o fato imponible, que é geralmente o consumidor final do produto. Nos impostos indiretos a carga tributária não é arcada pelo contribuinte de direito, sendo que o *quantum* é embutido no preço

---

<sup>66</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 605.

final da mercadoria, de forma que será recolhido pelo consumidor final, contribuinte de fato<sup>67</sup>.

Conforme mencionado anteriormente, alguns impostos reais serão também indiretos, como o exemplo do ICMS e IPI. No ICMS, a título de exemplo, quem suporta o encargo fiscal não é o patrimônio do comerciante que vendeu a mercadoria, denominado contribuinte de direito, mas sim sofrerá a exação o patrimônio do consumidor final de tal mercadoria, sendo que, ao adquiri-la terá embutido em seu preço o valor de ICMS que foi sendo recolhido por todos aqueles que realizaram operações na cadeia mercantil.

A hipótese de incidência tributária prevê como contribuinte do ICMS e do IPI o comerciante, contribuinte de direito. Contudo, o que ocorre na prática, é o repasse da carga tributária ao preço da mercadoria, de forma que terá o ônus do pagamento o consumidor, contribuinte de fato. Sendo assim, não há como exprimir, em tese, nos impostos indiretos, a capacidade contributiva, sendo que não é identificável *a priori* quem será o contribuinte, sendo, portanto, imensurável a capacidade contributiva do mesmo. Desta forma, naqueles impostos de caráter real que são também indiretos, ficará prejudicada a apreciação da capacidade contributiva, não sendo possível exprimir caráter pessoal no imposto para se aferir a capacidade contributiva, conforme manda o artigo 145, §1º, da CF.

Apesar de determinados impostos, de caráter real, não suportarem obediência à capacidade contributiva, por serem indiretos, há que se analisar o critério da seletividade em paralelo com a capacidade contributiva, uma vez que ambos promovem a igualdade tributária no sistema brasileiro.

### 3.1.2 A seletividade e a capacidade contributiva

O princípio da seletividade tem como função orientar a diferenciação de alíquotas, levando em consideração a essencialidade dos produtos relativos ao

---

<sup>67</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 605.

ICMS e ao IPI<sup>68</sup>, impostos de caráter real. A seletividade justifica a redução da carga tributária incidente nos produtos que são considerados essenciais, levando-se em consideração a necessidade, utilidade ou conveniência à sociedade, e, em contrapartida, a onerosidade de outros produtos que não atendem ao interesse coletivo<sup>69</sup>. De acordo com Roque Antonio Carrazza a seletividade pode ocorrer pelo sistema de alíquotas diferenciadas, variação de bases de cálculo, criação de incentivos fiscais, e quaisquer técnicas de alteração quantitativa de carga tributária<sup>70</sup>.

Tem-se que a seletividade se destina a ordenar o comportamento dos contribuintes, tratando-se, portanto, de tributo extrafiscal, servindo para regular o comportamento da sociedade contribuinte, ou seja, com finalidade não arrecadatória. Nas palavras de Eduardo Sabbag: “A seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos”<sup>71</sup>.

Assim a seletividade visa propiciar maior acesso a bens de consumo considerados essenciais à população, de forma a promover, assim como a capacidade contributiva, a igualdade. Tratando-se de impostos reais, nos quais, em tese, não é possível se mensurar a capacidade contributiva do sujeito passivo, tem-se que a incidência leva em consideração a análise da essencialidade do objeto material, a fim de se determinar a alíquota da incidência tributária.

Através da seletividade tanto o economicamente mais forte quanto o economicamente mais fraco irão arcar com a mesma carga tributária quando em relação ao mesmo produto, independentemente de sua capacidade contributiva. Todavia, pode-se dizer que há uma tributação maior sobre bens que, em princípio, não são consumidos por pessoas de baixa renda, havendo, portanto, um paralelo com o princípio da capacidade contributiva. Isso quer dizer que os produtos considerados essenciais (genericamente), são assim considerados a todo e qualquer cidadão, inclusive o de baixa renda, como o exemplo da cesta básica. Já o bem que não é considerado essencial, com alíquota elevada, traduz que é algo supérfluo, desnecessário, com maior acesso daqueles que, em tese, possuem maior capacidade econômica, como o exemplo do cigarro. Assim, paralelamente à

---

<sup>68</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 60 e 61.

<sup>69</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 109.

<sup>70</sup> *Ibidem.*, p. 109.

<sup>71</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 182.

seletividade, é possível fazer uma análise genérica quanto à capacidade contributiva, de modo que os bens considerados essenciais correspondem ao sujeito passivo que, em tese, demonstra pouca capacidade contributiva, enquanto os bens não considerados essenciais correspondem ao sujeito passivo que, em tese, demonstra ter grande capacidade contributiva (o que não pode ser analisado quanto à essencialidade que pode ser subjetiva de cada pessoa).

Os tributos seletivos apresentam alíquotas maiores para produtos supérfluos e alíquotas menores para produtos essenciais, verificando-se a observância da capacidade contributiva. Explica Hugo de Brito Machado:

(...) O IPI, o ICMS, entre muitos outros impostos elencados pela Constituição Federal, são impostos reais. Não lhes pode o legislador atribuir caráter pessoal, sem lhes inviabilizar a cobrança. Pode, todavia, o legislador, mesmo em relação aos impostos reais, estabelecer alíquotas mais elevadas para aqueles que geralmente são adquiridos por pessoas dotadas de maior capacidade econômica, e assim, estará observando o princípio da capacidade contributiva<sup>72</sup>.

Portanto tem-se que a capacidade contributiva é concretizável não apenas em impostos cuja pessoalidade seja visível, mas também do ponto de vista do consumo objetivo, de forma que a análise da igualdade ou desigualdade será feita levando em consideração o consumo de dado bem<sup>73</sup>.

Depois, podemos perceber a influência do princípio da capacidade contributiva em outras normas constitucionais tributárias. É o caso [...] das que obrigam o legislador a tornar seletivos o IPI, em função da essencialidade dos produtos industrializados (art. 153, §3º, I, da CF) e o ICMS, em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços (art. 155, §2º, III, da CF)<sup>74</sup>.

Ao influenciar outras normas constitucionais tributárias, a capacidade contributiva abre espaço para critérios como a seletividade em impostos cuja aferição da capacidade econômica do sujeito passível se torna inacessível, caso de alguns impostos reais.

(...) Apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de *praticabilidade* na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que

---

<sup>72</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>73</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 184.

<sup>74</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 108.

se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluída expressão “sempre que possível”, constante do art. 145, §1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o “praticável” elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social<sup>75</sup>.

Nos impostos reais que são considerados indiretos, conforme já estudado anteriormente, a capacidade contributiva se realiza de maneira imperfeita. Supõe-se que o contribuinte de menor renda (contribuinte de fato) consome produtos necessários a uma existência sofrida, e por isso as alíquotas são reduzidas, ou é até mesmo concedida a isenção. Supõe-se também que o contribuinte de baixa renda não consome, em tese, produtos como champanhe ou caviar, cujas alíquotas são altas, tendo como base que não são considerados produtos essenciais<sup>76</sup>. Portanto, nos dizeres de Eduardo Sabbag: “Nos impostos indiretos, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da *seletividade*, uma nítida forma de extrafiscalidade na tributação (...)”<sup>77</sup>.

A tributação extrafiscal, sendo no caso em tela aquela que leva em consideração a seletividade, deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, bem como respeitar o mínimo vital.

(...) O viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade. Posto isso, a capacidade contributiva dará lugar à extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna, sem prejuízo da necessária *razoabilidade*, que deve orientar a distinção perpetrada (...) <sup>78</sup>.

Portanto a capacidade contributiva e a extrafiscalidade tida através da seletividade devem coexistir de forma harmônica, sendo que a capacidade contributiva deve ceder espaço em face do predominante interesse extrafiscal<sup>79</sup> quando o imposto em questão não for pessoal.

---

<sup>75</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 183.

<sup>76</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 88.

<sup>77</sup> SABBAG, *op. cit.*, p. 164.

<sup>78</sup> *Ibidem.*, p. 156.

<sup>79</sup> *Ibidem.*, p. 156.

### 3.2 IMPOSTOS REAIS QUE ATENDEM À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Em que pese alguns impostos reais serem incompatíveis, em tese, com o princípio da capacidade contributiva, conforme já analisado anteriormente, outros se coadunam perfeitamente com a imposição de critérios inerentes à hipótese tributária que identifiquem a capacidade do contribuinte.

Aqueles impostos reais que não são indiretos, ou seja, cuja hipótese tributária incide justamente ao contribuinte de direito, é possível que a norma tributária indique critérios objetivos que permitam considerar a capacidade contributiva, ainda que referente a impostos de caráter real.

Pode-se dizer, desta forma quanto aos impostos reais que incidem sobre a propriedade, como o IPTU, IPVA, ITR, tendo em vista que a capacidade contributiva se manifesta através do próprio bem considerado. Ensina Roque Antonio Carrazza que a riqueza é manifestada através do bem, e não apenas da moeda, devendo-se considerar o patrimônio do contribuinte como um todo. Assim a lei impositiva que leva em conta a aptidão abstrata de suportar a exação fiscal não fere o princípio da capacidade contributiva, segundo o referido autor, como, por exemplo, no caso daquele proprietário de imóvel luxuoso, em que a propriedade indica a existência da capacidade contributiva<sup>80</sup>.

Ao considerar a propriedade do contribuinte, há que fazer uma breve consideração de que a capacidade contributiva não se confunde com a capacidade econômica. A capacidade econômica é mais abrangente, visto que muitas vezes a pessoa possui capacidade econômica sem apresentar capacidade contributiva, como, por exemplo, os entes federativos. A capacidade econômica apresenta elementos que não podem ser objeto de tributação, como o mínimo vital, sobre o qual não pode ocorrer a incidência de tributos. Desta forma, no exemplo anteriormente referido, aquele que possui imóvel luxuoso demonstra ter capacidade contributiva através do bem considerado, sendo que, eventualmente, esta pessoa

---

<sup>80</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 103.

pode ter recebido tal imóvel de uma herança, ou seja, não possui capacidade econômica<sup>81</sup>.

Desta forma verifica-se que em tais impostos a capacidade contributiva é objetivamente considerada, uma vez que se leva em conta as manifestações de riqueza, ou seja, fatos-signos presuntivos de riqueza, pelo qual se tem a incontroversa manifestação de capacidade contributiva<sup>82</sup>.

### 3.2.1 Critério da progressividade

A progressividade dos impostos ocorre quando as alíquotas variam na medida em que aumentam suas bases de cálculo, ou seja, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota, sendo progressivo, de forma a promover a efetividade da capacidade contributiva. Caso contrário, se as alíquotas dos impostos forem fixas, haverá um agravamento das diferenças sociais, vez que tratam de maneira idêntica os contribuintes que não são iguais perante a capacidade contributiva. Portanto o princípio da capacidade contributiva é atendido se o imposto for progressivo. Neste sentido explica Roque Antonio Carrazza que são inconstitucionais os “impostos fixos”, cujo montante disposto em lei é invariável, sem considerar as condições pessoais do contribuinte. O referido autor exemplifica o caso dos Municípios com ISS fixo sobre serviços advocatícios, de forma anual, afirmando que, neste caso, o ISS deixa de ter caráter pessoal, não sendo graduado em conformidade com a capacidade do contribuinte<sup>83</sup>.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza<sup>84</sup>: “É por isso que, em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

---

<sup>81</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 103.

<sup>82</sup> *Ibidem.*, p. 102.

<sup>83</sup> *Ibidem.*, p. 122.

<sup>84</sup> *Ibidem.*, p. 100.

Ocorre a progressividade de forma que há elevação na exigência de tributos na medida em que se cresce a capacidade de contribuir com a coletividade<sup>85</sup>. Assim, pode-se dizer que a progressividade é uma forma de se promover a observância do princípio da capacidade contributiva, haja vista que a elevação das alíquotas ocorrerá na medida em que se elevam as bases de cálculo, sendo que a maior base de cálculo importa dizer que há maior capacidade econômica daquele contribuinte.

A progressividade de alíquotas também é verificada na tributação extrafiscal, em que a elevação da tributação possui o fim de estimular ou desestimular condutas de acordo com o interesse do Estado. É extrafiscal a progressividade verificada no IPTU e no ITR com o intuito de estimular a função social da propriedade<sup>86</sup>; também é extrafiscal a progressividade verificada em função da seletividade dos produtos, como no caso do ICMS e do IPI. Contudo a progressividade que propriamente proporciona a tributação de acordo com a capacidade contributiva é a progressividade fiscal, na qual o motivo da elevação da alíquota é o fato de a base de cálculo ser maior.

Há que se observar que a progressividade não é o mesmo que proporcionalidade. A proporcionalidade não condiz com a capacidade contributiva, uma vez que através dela as pessoas economicamente mais fracas e as economicamente mais fortes devem pagar impostos com a mesma alíquota. Assim, apesar de a base de cálculo ser diferente entre o contribuinte rico e o pobre, ambos estarão pagando em proporção o mesmo imposto, sem que se leve em conta a capacidade contributiva de cada um<sup>87</sup>. A técnica da proporcionalidade faz com que a alíquota do imposto seja invariável, não sendo, portanto, considerada idônea a atender o princípio da capacidade contributiva<sup>88</sup>.

Para exemplificar a diferença entre a proporcionalidade e a progressividade<sup>89</sup>, há que se imaginar que aquele que ganha 10 pague 1, enquanto aquele que ganha 100 pague 10, sendo que ambos estão pagando proporcionalmente o mesmo tributo, qual seja 10%, o que confronta com a capacidade contributiva, haja vista que o sacrifício daquele que ganha 10 para dispor de 1 é muito maior que o sacrifício

<sup>85</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária – da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>86</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 100.

<sup>88</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 180.

<sup>89</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 100.

daquele que ganha 100 e paga 10. Seria atendido o princípio da capacidade contributiva se aquele que ganha 10 pague 1, enquanto aquele que ganha 100 pague 25.

Parte da doutrina afirma que a progressividade dos impostos só deve existir quando prevista na Constituição Federal, como ocorre nos casos do IR e do IPTU (artigos 153, §º, I, e 156, §1º, CF), tendo em vista que somente em relação a tais impostos a carta magna fez referida determinação. Sobre o assunto fez referência Eduardo Sabbag:

O STF já se pronunciou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva é prestigiado, no caso dos impostos ditos *reais*, pela mera técnica da proporcionalidade. Assim, eles serão progressivos somente no caso de uma expressa previsão do texto constitucional<sup>90</sup>.

Contudo Roque Antonio Carrazza discorda deste entendimento, explicando que todos os impostos devem ser progressivos para que tenham caráter pessoal, e que possam ser graduados conforme a capacidade contributiva, excetuando aqueles impostos incompatíveis com a progressividade (como o ICMS e o IPI). Ensina o autor que a Constituição Federal ao expressar que o IR será progressivo, não expressa que tão somente este imposto será progressivo<sup>91</sup>.

### 3.2.2 Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

O Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana incide propriamente sobre o patrimônio imobiliário do contribuinte, sendo, portanto, um imposto de caráter real, vez que leva em consideração em sua hipótese de incidência características do bem, como o valor venal do imóvel.

O IPTU obedece ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o proprietário de imóvel mais caro revela possuir maior capacidade contributiva do que o proprietário de imóvel mais barato, através do bem considerado. Sendo assim, no IPTU, a capacidade contributiva é aferida em função do próprio imóvel, e, se não

---

<sup>90</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 179.

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 99.

fosse assim, a situação seria de incerteza e insegurança, vez que não é possível analisar a capacidade econômica de cada sujeito contribuinte especificamente, como, por exemplo, o empresário bem sucedido dono de apartamento luxuoso pagaria mais IPTU em relação ao aposentado também dono de apartamento luxuoso, por suas características pessoais<sup>92</sup>.

O artigo 156, §1º, I, da CF<sup>93</sup> dispõe a respeito da progressividade fiscal do IPTU, a qual revela a imposição constitucional de obediência à capacidade contributiva, devendo tal imposto ser progressivo em razão do valor do imóvel.

Contudo o artigo supra citado também faz referência à progressividade extrafiscal, a qual nada tem a ver com o princípio da capacidade contributiva. Dispõe o inciso segundo do referido artigo que as alíquotas poderão ser diferentes em razão da localização e uso do imóvel. Portanto a capacidade contributiva no IPTU não se revela através do artigo 156, §1º, II, da CF, mas sim através do artigo 156, §1º, I, da CF<sup>94</sup>. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza: “O IPTU não depende da edição de qualquer *plano diretor* do Município (art. 182, §§1º e 2º, da CF) para poder ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”<sup>95</sup>.

A mencionada progressividade extrafiscal tem por objetivo estimular o cumprimento da função social da propriedade, e esta, apenas, deve-se submeter ao plano diretor do Município. Conclui-se, portanto, que o IPTU atua como mecanismo de extrafiscalidade, e, ao mesmo tempo, consegue-se imprimir no referido imposto caráter pessoal suficiente para se identificar a capacidade contributiva. Sendo assim, a expressão “sempre que possível” contida no artigo 145, §1º, da CF, a qual refere-se ao caráter pessoal dado aos impostos, é devidamente cumprida no que diz respeito ao IPTU, sendo que este imposto leva em consideração o próprio bem, mas, como é possível, exprime caráter pessoal para graduá-lo conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Em suma, o princípio da capacidade contributiva, independentemente da existência do *plano diretor* do Município, exige que a tributação por via de

---

<sup>92</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 126.

<sup>93</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 58.

<sup>94</sup> CARRAZZA, *op. cit.*, p. 128.

<sup>95</sup> *Ibidem.*, p. 128.

IPTU seja maior ou menor, de acordo com o maior ou menor valor venal do imóvel urbano<sup>96</sup>.

Assim o IPTU, como imposto de caráter real, deve obediência ao princípio constitucional da capacidade contributiva, de forma que irá realizá-lo através da progressividade fiscal<sup>97</sup>, em razão do valor do imóvel, sendo que deverá ter alíquotas diferenciadas conforme os imóveis sejam mais ou menos valiosos, ou seja, de acordo com a base de cálculo. A progressividade das alíquotas atinge a igualdade tributária, vez que leva em consideração a capacidade contributiva.

---

<sup>96</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 131.

<sup>97</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 62.

## 4 CONCLUSÃO

O princípio constitucional da capacidade contributiva tem por função promover a isonomia no âmbito do Direito Tributário brasileiro, de forma a repartir as receitas fiscais entre os contribuintes levando em consideração a capacidade econômica dos mesmos.

Em alguns impostos a pessoalidade é visível por natureza própria, de forma a facilitar a observância da capacidade contributiva. Presente a pessoalidade, são nítidas as características dos contribuintes que revelam a sua capacidade contributiva, de forma que a lei tributária irá elencar condições objetivamente consideradas para avaliar a capacidade dos sujeitos passivos. Assim, ao se verem enquadrados nos requisitos elencados em lei, sofrerão a exação fiscal em conformidade com a sua capacidade contributiva. Conforme analisado no decorrer deste trabalho, este é o caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Contraopondo os impostos de caráter pessoal, em que é facilmente aferida a capacidade contributiva, nos impostos de caráter real tal verificação possui algumas complicações, uma vez que leva em consideração bens, ou seja, os caracteres não são pessoais, mas sim reais, próprios da bem objeto da exação fiscal.

Todavia o princípio da capacidade contributiva não pode simplesmente ser desconsiderado diante dos impostos de caráter real, uma vez que trata de uma exigência constitucional, sendo, portanto um poder/dever do Estado promover a sua obediência nas normas tributárias. Este princípio, conforme estudado, é, além de exigência constitucional, uma forma de efetivação do princípio da isonomia, basilar do direito pátrio, na ciência do Direito Tributário.

Para que se possa iniciar a verificação da capacidade contributiva na prática, é necessário analisar os fatos-signos presuntivos de riqueza constantes nas hipóteses de incidência tributária, de forma que tais fatos permitem aferir condições pessoais dos contribuintes que demonstrem, em tese, a sua riqueza, assim possibilitando a obediência ao princípio da capacidade contributiva.

Assim sendo, alguns impostos de caráter real permitem a incidência da capacidade contributiva, visivelmente, através do bem efetivamente considerado na exação fiscal, como ocorre nos casos do IPTU, ITR, IPVA, uma vez que o patrimônio

dos mesmos permite a verificação da capacidade contributiva do respectivo contribuinte.

Portanto, muito embora nos impostos de caráter real a verificação da capacidade contributiva tenha alguns óbices, o legislador, sempre que possível, deverá promover a eficácia deste princípio nos impostos reais, ainda que por intermédio de critérios que não sejam, necessariamente, a verificação da personalidade dos tributos.

A Constituição Federal pátria dispõe que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, o que se quer dizer no texto constitucional não é que apenas os impostos pessoais serão assim graduados, mas sim que os impostos em geral devem tal obediência, inclusive aqueles de caráter real. Desta forma, institutos da extrafiscalidade, que visam estimular ou desestimular condutas sociais através da incidência tributária, podem e devem ser utilizados também como critério de aferição da capacidade contributiva, de forma a efetivar a norma constitucional.

Em impostos como o ICMS e o IPI, que utilizam institutos da extrafiscalidade, nem sempre é possível verificar imediatamente a capacidade contributiva, uma vez que tais tributos são em regra indiretos, de forma que não é sabido quem será o contribuinte de fato para se analisar a personalidade. Contudo é possível que se faça uma comparação paralela entre a seletividade, bem como a essencialidade, frente à capacidade contributiva, de modo que, diante dos critérios extrafiscais é possível visualizar condições que determinam a capacidade contributiva. Sendo assim, aqueles produtos considerados essenciais ao consumidor, são assim considerados ao cidadão de baixa e de alta renda, de forma que a tributação será mínima, estimulando o consumo. Já naqueles produtos considerados desnecessários, supérfluos, a tributação será mais gravosa, uma vez que, em tese, quem os consome são aqueles cidadãos de alta renda, que possuem maior capacidade contributiva.

Portanto o princípio da capacidade contributiva é concretizado nos impostos de caráter real através dos critérios da seletividade e essencialidade, os quais possuem o objetivo maior de proporcionar a extrafiscalidade, e, ao mesmo tempo, constituem um critério de análise da capacidade contributiva dos mesmos, uma vez que difícil o estudo da personalidade nos impostos reais.

Diante do estudo realizado neste trabalho monográfico, foi possível concluir que o princípio da capacidade contributiva é presente no texto constitucional justamente com o propósito de promover a isonomia no âmbito do Direito Tributário, de forma que trata de norma de observância obrigatória, tanto nos impostos pessoais quanto nos de caráter real. Apesar de alguns impostos de caráter real serem de difícil análise da capacidade econômica dos contribuintes, vez que invisível a personalidade dos mesmos, ainda assim deverão obediência ao princípio da capacidade contributiva.

Sendo assim, a capacidade contributiva será concretizada não apenas quando visível a personalidade dos impostos, mas também através de outros critérios, como a essencialidade nos impostos reais, em que se considera o consumo objetivo para promover a eficácia e obediência ao princípio em questão.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. In: VADEMECUM. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Capacidade Contributiva**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Capacidade Contributiva**. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Classificação dos impostos:** pessoais X reais; objetivos X subjetivos. Net, São Paulo, Set. 2009. Disponível em: <[http://www.leandropaulsen.com/site/textos\\_detalhe.asp?ID=26](http://www.leandropaulsen.com/site/textos_detalhe.asp?ID=26)> Acesso em: 04 ago. 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária – da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.