

A Capacidade Contributiva como Manifestação do Princípio da Isonomia

Ana Luísa Celino Coutinho¹

Resumo

Este artigo estabelece uma comparação entre o princípio da capacidade contributiva que tem natureza tributária e o princípio da isonomia. O objetivo principal deste artigo é demonstrar que o princípio da capacidade contributiva corresponde a uma manifestação do princípio da isonomia no campo tributário. A não observação do princípio da capacidade contributiva, implica em desrespeito ao princípio da isonomia.

Palavras-chave: Princípio, capacidade contributiva, isonomia, igualdade

Abstract

Taxable capacity as an evidence of the equality principle

This article sets up a comparison between the principle of the taxable capacity that is part of tributary law and the fundamental principle of equality.

The main goal of this article is to show that the principle of taxable capacity is an evidence of the equality principle in the tributary field. The breaking of the principle of taxable capacity implies the breaking of the equality principle.

Keywords: taxable capacity, equality.

A capacidade contributiva é princípio constitucional de natureza tributária. Considerando a importância do estudo deste princípio, este trabalho tem por escopo a identificação da capacidade contributiva como expressão do princípio da isonomia (cláusula de imutabilidade, art. 5º, caput, da CF).

O estudo deste princípio é de fundamental importância, vez que este trabalho tem por escopo a identificação da capacidade contributiva como expressão do princípio da isonomia.

O conceito de capacidade contributiva tem sido amplamente desenvolvido pela doutrina. Em decorrência disto, e também por entender que, em geral, é mais esclarecedor iniciar-se o estudo de um objeto através de sua conceituação, é que abordaremos os conceitos de alguns autores sobre a capacidade contributiva.

1. Conceito

Conforme o entendimento de Geraldo Ataliba, a capacidade contributiva “traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada, de modo a adaptar-se à riqueza dos contribuintes.”² Este mesmo autor cita Giardino, que dispõe sobre o assunto: “Sobretudo na acepção usual e na tradição doutrinária, capacidade contributiva significa **possibilidade econômica de pagar** o tributo, ou seja, a posse de uma **riqueza** em medida suficiente a fazer frente à exigência fiscal.”³ José Marcos Domingos de Oliveira, em seu artigo *Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva*, dispõe sobre o conceito deste princípio: “Compreendida a capacidade contributiva como a idoneidade econômica para, sem sacrifício do indispensável a uma vida digna, suportar o administrado uma parte do custo da despesa pública, entende-se constituir ela expressão ou especificação do princípio constitucional da isonomia no campo do Direito Tributário.”⁴ Comentando o § 1º do art. 145 da Constituição, no qual se materializa o princípio da capacidade contributiva, observa Vittorio Cassone: “Com essa disposição, a CF está determinando, como princípio, que a lei deve estabelecer de modo que quem pode mais pague mais, e quem pode menos pague menos, quanto aos impostos.”⁵

Sobre o princípio da capacidade contributiva, ensina Roque Antônio Carrazza: “O princípio da capacidade contributiva — que informa a tributação por meio de impostos — hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.”⁶

Já Ricardo Lobo Torres relaciona a capacidade contributiva com a idéia de justiça, senão vejamos: “A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualmente no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais”.⁷

Para a realização do princípio da capacidade contributiva é necessário que os impostos sejam progressivos. A progressividade de um imposto corresponde ao fato de as alíquotas variarem para mais à medida que forem aumentando suas bases de cálculo, ou seja, quanto maior for a base de cálculo do imposto, tanto maior deverá ser sua alíquota. É importante ressaltar, entretanto, que a progressividade não se confunde com a proporcionalidade. Esta indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita se o bem valer mais. A proporcionalidade contraria o princípio da

capacidade contributiva pois, proporcionalmente, o economicamente mais forte paga o mesmo imposto que o economicamente mais fraco.

2. Capacidade Contributiva no Contexto Histórico Constitucional

A noção de capacidade contributiva como teoria precisa e coerente tem origem na ciência das finanças clássicas, no século XIX. Como se vê, é posterior à origem do constitucionalismo, mas, segundo o professor da Universidade de Saragoça, Carlos Palao Taboada, isto não impede que nas primeiras constituições espanholas se encontre claramente a idéia da relação entre a imposição e a força econômica dos contribuintes.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva de forma expressa e sistemática esteve presente na Constituição de 1946, que dispunha:

“Art. 202 - (...) Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

Entretanto, tal princípio foi extirpado do texto da Carta Magna em 1965, o que deu início à aceleração do processo de concentração e injustiça fiscal no Brasil. A capacidade contributiva, como era de se esperar, não foi durante o governo militar elevada a nível constitucional, isto é, a Constituição de 1967 e a Emenda nº 1/69 não reproduziram este princípio.

Sobre o princípio da capacidade contributiva no contexto do regime militar, afirmou José Marcos Domingos de Oliveira, em seu artigo *Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva*: “Alega-se, com razão, que ele ainda hoje está implícito na Constituição *ex vi* do § 36 do art. 153, como decorrência do sistema de garantias individuais nela tutelado, mas parece inegável que mereça assento expresso na Constituição em homenagem à sua respeitabilidade e necessária proteção específica e autônoma, inclusive via recurso extraordinário à Corte Constitucional.”⁸

Finalmente, o constituinte de 1987/88 eleva tão importante princípio à prescrição constitucional. Dispõe expressamente o § 1º do art. 145 da atual Constituição:

“Art. 145§ 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 direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

É importante ressaltar, entretanto, que a Constituição de 1946 ligava o princípio da capacidade contributiva ao gênero dos tributos, enquanto a Constituição atual refere-se apenas aos impostos (espécie do gênero tributos, apesar de ser esta espécie a maior e mais expressiva do gênero).

Apesar de estar expresso no referido dispositivo constitucional, nota-se a

influência da capacidade contributiva em outras normas tributárias dispostas na Constituição, como por exemplo, na norma disposta no art. 153, § 3º, I que obriga o legislador a tornar o IPI seletivo em função da essencialidade do produto industrializado.

3. Capacidade Contributiva = Capacidade Econômica?

Esta questão enseja algumas controvérsias doutrinárias, visto que alguns autores entendem as expressões como sinônimas, e outros não.

Maria Lúcia Sucupira Medeiros diferencia as duas expressões. Para ela, a determinação da capacidade contributiva tem como pré-requisito a análise da capacidade econômica do contribuinte (a verificação da renda e do seu patrimônio). Só assim, se poderá determinar a capacidade do indivíduo para contribuir.

O autor italiano Francisco Moschetti, citado por Hugo de Brito Machado (que, depois dele, discorda) afirma: (...) “a capacidade contributiva é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, isto é, por um dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas.”⁹ Hugo Machado, baseado na própria análise do § 1º do art. 145 da CF, que se refere apenas à capacidade econômica, entende ser, no direito brasileiro, totalmente descabida tal distinção.

Comungam também deste entendimento Ricardo Lobo Torres e Geraldo Ataliba, o que fica claro quando o último afirma que: “Capacidade econômica há de entender-se como real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação. A violação dessa — pelos excessos tributários — configura confisco, constitucionalmente vedado, além de suprema irracionalidade.”¹⁰ Concordamos com os autores que não vêem razão para esta distinção.

4. Capacidade Contributiva e o Princípio da Isonomia

A grande maioria dos doutrinadores entende a capacidade contributiva como uma extensão do princípio da isonomia para o campo tributário. Entre eles, podemos citar: Geraldo Ataliba, Roque A. Carrazza, Hugo de Brito Machado, José Souto Maior Borges, José Marcos Domingos de Oliveira e Júlio M. de Oliveira.

Entretanto, o professor Carlos Palao Taboada, ao analisar o princípio da capacidade contributiva nos primórdios do constitucionalismo, não acredita que tal princípio tenha sido criado como efetivação do princípio da igualdade. Afirma este autor: “Por isso, dizia antes que a idéia primitiva, nas constituições — de que os impostos devem relacionar-se com a riqueza dos contribuintes, ou com sua

capacidade contributiva — não foi concebida, na minha opinião, como critério positivo, como uma positivação do princípio da igualdade. Quando os relatores desses textos constitucionais inseriram neles preceitos desta natureza não tinham, provavelmente, a consciência de estar juntando nada, de estar concretizando, ulteriormente, nenhum princípio que não se derivasse, de forma imediata, de uma idéia de justiça mais ou menos concretizada na consciência jurídica de determinada coletividade política.”¹¹

Ao analisar o princípio da capacidade contributiva à luz da atualidade, não resta dúvida que ele corresponde a um desdobramento do princípio da isonomia, o que não implica dizer que o dito princípio não seja também a concretização de uma idéia de justiça. Sobre esta questão afirma com muita propriedade Paulo de Barros Carvalho, citado por Júlio M. de Oliveira: “A segunda proposição, transportada para a linguagem técnico-jurídica, significa a realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, 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 demonstram fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraíndo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardando as proporções do acontecimento”.¹²

Observação interessante fez o professor Hamilton Dias de Souza, citado por Hugo de Brito Machado: “(...) se se colocar o princípio da igualdade como igualdade de sacrifícios, nós teremos a aplicação plena do princípio da capacidade contributiva e a justificação das alíquotas do imposto de renda.”¹³

5. Finalidade da Capacidade Contributiva

A questão da finalidade da capacidade contributiva foi abordada por Kiyoshi Harada, que defende que o princípio da capacidade contributiva tem por objetivo a realização da justiça fiscal, através da divisão dos encargos do Estado, na proporção da capacidade econômica de cada contribuinte.

Geraldo Ataliba também trata desta questão. Segundo ele, (...) “resulta clara a função capital da noção de capacidade contributiva. Ela é básica para: a) designar-se o destinatário legal tributário; b) estabelecerem-se os critérios para substituição e solidariedade; c) fixarem-se os fundamentos da repercussão tributária; d) determinar-se a natureza específica dos tributos; e) apurar-se o cunho extrafiscal de certos tributos; f) dessumirem-se critérios vinculantes para o legislador, na qualificação da base de cálculo; g) inferirem-se parâmetros para o legislador estabelecer as alíquotas; e h) **evidentemente** apurar-se a inconstitucionalidade do tributo com hipótese de incidência vazia, sem substância econômica”.¹⁴

6. Natureza Jurídica da Capacidade Contributiva

A grande maioria dos autores atribui caráter programático ao princípio da capacidade contributiva. As normas constitucionais programáticas, conforme conceitua o constitucionalista Luís Roberto Barroso, citado pelo professor José Marcos Domingos de Oliveira, em seu artigo *Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva*, são aquelas (...) “delineadoras de um fim a ser alcançado, veiculadas sob a forma de princípios, sem especificar condutas a serem seguidas.”¹⁵

O autor do mencionado artigo afirma sobre a natureza jurídica do princípio da capacidade contributiva: “Ora, indubitavelmente, o princípio da capacidade contributiva consubstancia-se em **norma programática** porque, como ensina Baleeiro, estabelece uma ‘diretriz de que não se pode afastar o legislador ordinário’. Ademais, o princípio exprime uma **finalidade** (a Justiça Fiscal) visada pela Constituição permeando não só a elaboração, mas também a aplicação da lei.”¹⁶

Uma questão ligada à natureza jurídica programática do princípio é a da possibilidade de se recorrer ao Judiciário em caso de sua inobservância. No caso desta inobservância ser por parte do legislador, o tributarista Hugo de Brito Machado afirma que o princípio da capacidade contributiva pode ser objeto de controle, tanto através da ação direta de inconstitucionalidade, promovida perante o Supremo Tribunal Federal, por uma das pessoas indicadas no art. 103 da vigente Constituição Federal, quanto em qualquer das ações nas quais ordinariamente são apreciadas as questões tributárias.

Outra questão que está indissociavelmente relacionada ao caráter programático da capacidade contributiva é a determinação de seu destinatário, ou seja, a quem o princípio da capacidade contributiva se dirige. A Constituição Federal, no § 1º do seu art. 145 (dispositivo constitucional que consubstanciou a capacidade contributiva), dispõe: “Sempre que possível, os *impostos* terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (...) (grifo nosso) e o art. 150, inciso I do mesmo texto constitucional determina que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça.” Analisando tais dispositivos constitucionais, concluimos que, conforme o princípio da legalidade disposto no art. 150, inciso I, só se poderá instituir ou aumentar os impostos (gênero do tributo sobre o qual incide a capacidade contributiva) através de lei, e quem tem competência para criar lei (salvo exceção: medida provisória, — lei sentido amplo) é o legislador. Portanto, não resta dúvida que o princípio da capacidade contributiva dirige-se, refere-se, tem por destinatário o legislador. Sobre esta questão doutrina Ricardo Lobo Torres: “A capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal. Não tendo núcleo muito claro nem controle rígido, deixa à discricionariedade do legislador o preenchimento do conteúdo valorativo.”¹⁷

7. Explicitação do Art. 145, § 1º da Constituição Federal

Uma compreensão efetiva do princípio da capacidade contributiva passa necessariamente pelo detalhamento do disposto no art. 145, § 1º da CF.

“Art. 145

§ 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 direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (Grifos nossos).

A expressão “sempre que possível” gerou inúmeras discussões doutrinárias. Alguns autores defendem que este artigo faz uma recomendação ou até um apelo ao legislador. Entretanto, um número considerável de tributaristas, entre os quais Roque Antônio Carrazza, Vittorio Cassone, Maria Lúcia Sucupira Medeiros, Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres, entende que tal princípio não se traduz numa mera sugestão ao legislador. A expressão “sempre que possível”, conforme o entendimento destes autores, se refere ao caráter do imposto. Uma vez que o imposto tem caráter pessoal (leva em conta a pessoa do contribuinte), como é o caso do IR, o legislador terá o dever de observar o princípio da capacidade contributiva na instituição ou aumento do imposto.

O trecho do citado artigo “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, segundo o entendimento de Kiyoshi Harada, representa mera reprodução, a nível constitucional, de normas esparsas já existentes, que atribuem competência ao fisco para investigar as atividades e os bens dos contribuintes.

Sobre o sentido desta norma jurídica ensina Roque Antônio Carrazza: “Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou, melhor: se a *regra-matriz* do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.”¹⁸

8. Capacidade Contributiva e Hipótese de Incidência

Este princípio diz essencialmente que os cidadãos devem contribuir para a gestão da coisa pública conforme a sua capacidade econômica. Isto significa dizer que, se os impostos devem ser informados por tal princípio, deve o legislador, ao definir o fato gerador do imposto, escolher atos, fatos ou circunstâncias que revelem indícios de capacidade contributiva. Ou seja, através apenas da constatação daquele fato ou ato, poderá o Estado verificar a possibilidade do contribuinte para a contribuição.

Roque Antônio Carrazza ensina que a capacidade contributiva aludida na Constituição Federal é objetiva e não subjetiva; isto porque ela se refere, não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações externas e objetivas de riqueza. A estes fatos Alfredo Becker chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza. Este autor é citado por Geraldo Ataliba em seu artigo *Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Aparência de Riqueza - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias*, no qual afirma: "Somente o legislador ordinário está judicialmente obrigado por esta regra constitucional e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo exclusivamente **fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital**. A desobediência, pelo legislador ordinário a esta regra constitucional, tem como conseqüência a **inconstitucionalidade da lei**." ¹⁹

9. Capacidade Contributiva e alguns Impostos Específicos

Uma questão diretamente ligada à hipótese de incidência é a da natureza do imposto. Isto porque existem alguns impostos cujos fatos geradores se adequam melhor ao princípio da capacidade contributiva que outros. Essa melhor adequação de determinados impostos a este princípio é decorrente do próprio caráter do imposto. Senão vejamos: existem impostos que têm caráter pessoal, e outros, real. Os impostos pessoais são aqueles que levam em conta a pessoa do contribuinte; já nos impostos reais, o contribuinte é o que menos interessa nesta relação tributária.

Roque Antônio Carrazza e Júlio M. de Oliveira reconhecem a incompatibilidade do ICMS com o princípio da capacidade contributiva. Afirma o primeiro: "Impostos há, porém, que, por sua natureza, não permitem que se atenda ao princípio da capacidade contributiva. É o caso do ICMS que, positivamente, com ele não se coaduna. De fato, a *carga econômica* deste imposto é repassada para o preço da mercadoria. Quem a suporta não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil), mas o consumidor final da mercadoria. Este, ao adquiri-la, vê repassada, no preço, a carga econômica do ICMS. Ora, tal carga é idêntica para todos os consumidores finais, sejam eles ricos ou pobres". ²⁰

Os impostos sobre a propriedade (como o IPTU, o IPVA, o ITR, e o imposto sobre as grandes fortunas) se adequam bem melhor ao princípio, pois a capacidade contributiva revela-se com o próprio bem. Mas, sem dúvida, é o imposto de renda que melhor se adequa à efetivação do princípio da capacidade contributiva.

10. A Capacidade Contributiva como Limite à Ação do Legislador

A capacidade contributiva constitui limites à atuação do legislador porque, sendo a manifestação do princípio da isonomia no campo tributário, é cláusula pétrea, portanto, imutável. Esta imutabilidade atinge não somente o art. 145, § 1º da CF (dispositivo constitucional em que a capacidade contributiva está disposta), como também veda a inclusão na Constituição de dispositivos que venham a contrariar tal princípio.

Os impostos com alíquotas fixas aumentam as diferenças sociais porque tratam da mesma maneira contribuintes que não são iguais. Portanto, ferem o princípio da capacidade contributiva e são inconstitucionais (salvo exceções previstas na Constituição).

Também as isenções encontram limites no princípio da capacidade contributiva. Segundo Hugo de Brito Machado, se a isenção for concedida por lei para imposto sobre o patrimônio ou sobre a renda, em que o contribuinte é aquele que se revela possuidor da riqueza ou da renda, tem-se uma inconstitucionalidade por ferir-se o princípio da capacidade contributiva. Tal princípio corresponde a limite na atuação do legislador, mas a concretização deste princípio também se depara com limites, os quais, o legislador também tem que respeitar; ou seja: o legislador não pode, a pretexto de fazer justiça fiscal, desrespeitar as garantias constitucionais de imunidades (art. 5º e 150, IV da CF) e os princípios da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade etc.).

11. Uma Flagrante Violação do Princípio da Capacidade Contributiva: EC nº 03/93

É quase unanimidade na doutrina que o princípio da capacidade contributiva corresponde a uma explicitação, a uma realização do princípio da isonomia na esfera tributária. Portanto, tal princípio também faz parte das cláusulas de imutabilidade previstas no art. 60, § 4º da Constituição, não podendo haver qualquer modificação constitucional através de emenda que contrarie este princípio.

Ocorre que a Emenda Constitucional 03/93 introduziu no texto constitucional o § 7º do art. 150 que, no nosso entendimento, está eivado de inconstitucionalidade por violar o princípio da capacidade contributiva e alguns outros princípios constitucionais. Dispõe expressamente o § 7º do art. 150 da Constituição Federal:

“Art. 150.....

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

O estudo efetivo deste dispositivo legal passa necessariamente pela abordagem de conceitos indispensáveis a seu entendimento, tais como o de fato gerador e o de base de cálculo. Tanto na doutrina como na jurisprudência brasileiras tem-se empregado o termo *fato gerador*, quer para fazer referência à descrição legal do fato gerador (fato em tese, abstrato), quer para denominar o acontecimento fático real, individualizado que, a partir da sua incidência, gera a obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado desfaz de maneira bastante precisa esse equívoco na utilização do termo *fato gerador*: “A expressão *hipótese de incidência* designa com maior propriedade a descrição, contida em lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão *fato gerador* diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.”²¹ Paulo de Barros Carvalho, também com muita propriedade, dispõe sobre base de cálculo: “Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.”²²

O que dispõe o § 7º do art. 150 é algo totalmente descabido, contrário ao que determina toda a doutrina de Direito Tributário, que defende o nascimento da obrigação tributária a partir da incidência do fato gerador. O Estado não pode presumir a ocorrência de fato gerador quantificado numa base de cálculo aleatória. Sobre esta questão afirma Marçal Justen Filho, citado por Júlio M. de Oliveira: “O segundo obstáculo está na ausência de valores efetivos a serem considerados como base imponible. Tal como prevê a futura ocorrência de um fato imponible incerto, o Fisco também estima um preço a ser praticado. Inexiste qualquer certeza sobre a efetiva concretização do futuro fato imponible. Mas também não há qualquer dado acerca do preço que será praticado. (...) Tudo isso se configura uma enorme ficção normativa.”²³

O que este dispositivo legal prega é a cobrança de imposto cujo fato gerador eventualmente ocorrerá, e, caso o mesmo não se realize, será assegurada a restituição da quantia paga. Antes de iniciarmos o estudo dos princípios constitucionais feridos por esta emenda, é de observar-se que ela gera também uma ampliação de competência, pois o Estado passa a poder exigir, além dos tributos cujos fatos geradores já ocorreram, aqueles cujos fatos imponíveis ainda não se realizaram. Sobre esta questão posiciona-se Júlio M. de Oliveira: “A substituição tributária prevista na EC nº 03/09 amplia a competência tributária distribuída na Constituição Federal, pois permite que na mera presunção da ocorrência de fato imponible dos impostos e contribuições constitucionalmente definidos seja exigido o pagamento antecipado desses pretensos tributos.”²⁴

Uma das flagrantes violações que esse dispositivo produz é ao direito de propriedade previsto no inciso XXII do art. 5º da CF (cláusula pétrea). Ocorre uma

subtração da propriedade sem que se tenha dado causa a isso. Como o princípio da não-confiscatoriedade deriva-se do direito individual da propriedade, observa-se que, quando da substituição tributária *para frente*, ocorre na realidade verdadeiro confisco, ofendendo-se, assim, mais um princípio constitucional. É de ressaltar-se que, no caso da não ocorrência do imposto, o fato de o Estado devolver a quantia paga não elimina a ofensa ao direito de propriedade.

Esta Emenda Constitucional fere, ainda, o princípio da tipicidade tributária e a legalidade material, quando pretende cobrar tributos sem lei específica que os estabeleça e sobre fatos que ainda não ocorreram.

Finalmente, observa-se mais uma inconstitucionalidade referente ao § 7º do art. 150 da CF, quando se confronta este dispositivo com o princípio da capacidade contributiva (a quase total unanimidade da doutrina reconhece este princípio como desdobramento do art. 5º, I da CF), como realização do princípio da isonomia no campo tributário, portanto, faz parte das chamadas cláusulas de eternidade. O mencionado princípio tem por conteúdo o fato de que os cidadãos devem contribuir na conformidade da sua capacidade econômica. O § 7º do art. 150 diz que “poderá a lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente” (...) Ao observar o mencionado dispositivo, percebe-se que ele desrespeita flagrantemente o princípio da capacidade contributiva, vez que é impossível determinar a capacidade econômica futura do contribuinte, capacidade contributiva eventual que poderá ter o contribuinte no momento da eventual prática do fato gerador. Este dispositivo resta inconstitucional, portanto, por ferir o princípio da capacidade contributiva, cláusula de imutabilidade da Constituição de 1988, vez que a capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da isonomia.

12. Conclusão

1. As Cláusulas Pétreas, também chamadas núcleo temático intangível da Constituição Federal, embora correspondam aos dispositivos contidos no § 4º do art. 60, estão também presentes em outros dispositivos constitucionais, de acordo com interpretação autorizada pelo art. 5 § 2º combinado com o art. 60 § 4º, IV do texto constitucional.

2. O princípio da capacidade contributiva corresponde à manifestação do princípio da isonomia no Direito Tributário. Isso porque a isonomia prega a igualdade de todos perante a lei, e, para que essa igualdade se realize na cobrança de impostos, é necessário que os cidadãos contribuam conforme a sua capacidade econômica, ou seja: quem tem poder aquisitivo maior contribua mais para custear a atividade pública do Estado do que aquele que tem menor poder aquisitivo. Nesta medida, o princípio da capacidade contributiva é também cláusula pétrea, nisso de corresponder à expressão do princípio da isonomia (previsto no art. 5º da CF) na esfera tributária.

3. O § 7º do art. 150 da Constituição, que foi introduzido pela EC nº 03/93, é inconstitucional porque desrespeita o princípio da capacidade contributiva (cláusula de imutabilidade). Tal desrespeito resta comprovado quando o mencionado dispositivo diz que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de um imposto cujo fato gerador ainda não se realizou. Torna-se efetivo o desrespeito à capacidade contributiva, vez que não se pode avaliar a capacidade econômica futura do contribuinte (a que ele terá ao tempo da realização do fato gerador). Portanto, poder-se-á estar cobrando do contribuinte um imposto cujo valor poderá ultrapassar suas condições financeiras para contribuir, e isso fere totalmente o princípio da capacidade contributiva preconizado pela Constituição Federal.

NOTAS

¹ Profª Assistente da UFPB e Professora do Curso de Especialização em Direito Administrativo da UFPE; mestre e doutoranda pela UFPE.

² ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias". In: *Revista de Direito Tributário*, a. 10, nº 38, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, out/dez 1986, p. 143.

³ ATALIBA, "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias" (n. 1), p. 147.

⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, a. 11, nº 40, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho de 1987, p. 186.

⁵ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, 10ª edição, São Paulo: Atlas, 1997, p. 106.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 65.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 4ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 83.

⁸ OLIVEIRA. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva (n. 3), pp. 187-188.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p. 16.

¹⁰ ATALIBA. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias" (n. 1), p. 143.

¹¹ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, a. II, nº 4, São Paulo: RT, abril/junho 1978, pp. 126-127.

¹² OLIVEIRA, Júlio M. de. A Substituição tributária para Frente prevista na EC nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. In: *Repertório de Jurisprudência*, nº 7, abril 1997, p. 164.

¹³ MACHADO. *Temas de Direito Tributário II* (n. 8), p. 15.

¹⁴ ATALIBA. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias (n. 1), p. 149.

¹⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva (n. 3), p. 186.

¹⁶ Id. Ibid..

¹⁷ TORRES. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (n. 6), p. 86.

¹⁸ CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (n. 5), p. 71.

¹⁹ ATALIBA. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias" (n. 1), p. 150.

²⁰ CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (n. 5), p. 71.

²¹ MACHADO. *Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, São Paulo: Forense, 1992, p. 81.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 226.

²³ OLIVEIRA, Júlio. A Substituição Tributária para frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado (n. 11), p. 168.

²⁴ Ib. Ibid.

BIBLIOGRAFIA

Livros:

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 12ª edição, São Paulo: Saraiva, 1990.

BASTOS, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 4ª edição, São Paulo: Malheiros, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 1991.

DANTAS, Ivo. *Constituição Federal: Teoria e Prática*, vol. I, Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, 19ª edição, São Paulo: Saraiva, 1992.

3. O § 7º do art. 150 da Constituição, que foi introduzido pela EC nº 03/93, é inconstitucional porque desrespeita o princípio da capacidade contributiva (cláusula de imutabilidade). Tal desrespeito resta comprovado quando o mencionado dispositivo diz que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de um imposto cujo fato gerador ainda não se realizou. Torna-se efetivo o desrespeito à capacidade contributiva, vez que não se pode avaliar a capacidade econômica futura do contribuinte (a que ele terá ao tempo da realização do fato gerador). Portanto, poder-se-á estar cobrando do contribuinte um imposto cujo valor poderá ultrapassar suas condições financeiras para contribuir, e isso fere totalmente o princípio da capacidade contributiva preconizado pela Constituição Federal.

NOTAS

¹ Profª Assistente da UFPB e Professora do Curso de Especialização em Direito Administrativo da UFPE; mestre e doutoranda pela UFPE.

² ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias". In: *Revista de Direito Tributário*, a. 10, nº 38, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, out/dez 1986, p. 143.

³ ATALIBA, "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias" (n. 1), p. 147.

⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, a. 11, nº 40, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho de 1987, p. 186.

⁵ CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*, 10ª edição, São Paulo: Atlas, 1997, p. 106.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997, p. 65.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 4ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 83.

⁸ OLIVEIRA. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva (n. 3), pp. 187-188.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p. 16.

¹⁰ ATALIBA. "Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias" (n. 1), p. 143.

¹¹ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, a. II, nº 4, São Paulo: RT, abril/junho 1978, pp. 126-127.

¹² OLIVEIRA, Júlio M. de. A Substituição tributária para Frente prevista na EC nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. In: *Repertório de Jurisprudência*, nº 7, abril 1997, p. 164.

¹³ MACHADO. *Temas de Direito Tributário II* (n. 8), p. 15.

- ¹⁴ ATALIBA. “Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - “Renda” Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias (n. 1), p. 149.
- ¹⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Constituinte e Princípio da Capacidade Contributiva (n. 3), p. 186.
- ¹⁶ Id. Ibid..
- ¹⁷ TORRES. *Curso de Direito Financeiro e Tributário* (n. 6), p. 86.
- ¹⁸ CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (n. 5), p. 71.
- ¹⁹ ATALIBA. “Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - “Renda” Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias” (n. 1), p. 150.
- ²⁰ CARRAZZA. *Curso de Direito Constitucional Tributário* (n. 5), p. 71.
- ²¹ MACHADO. *Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, São Paulo: Forense, 1992, p. 81.
- ²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 1991, p. 226.
- ²³ OLIVEIRA, Júlio. A Substituição Tributária para frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado (n. 11), p. 168.
- ²⁴ Ib. Ibid.

BIBLIOGRAFIA

Livros:

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*, 12ª edição, São Paulo: Saraiva, 1990.
- BASTOS, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 4ª edição, São Paulo: Malheiros, 1993.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, São Paulo: Saraiva, 1991.
- DANTAS, Ivo. *Constituição Federal: Teoria e Prática*, vol. I, Rio de Janeiro: Renovar, 1994.
- FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*, 19ª edição, São Paulo: Saraiva, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 5ª edição, São Paulo: Forense, 1992.

MACHADO. *Curso de Direito Tributário*, 12ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO. *Temas de Direito Tributário II*, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1994.

MEDEIROS, Mª Lúcia Sucupira. *Direito Tributário Resumido*, 2ª edição, Belo Horizonte: Inédita, 1996.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 2ª edição, São Paulo: Atlas, 1997.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 9ª edição, São Paulo: Malheiros, 1993.

SILVA. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 13ª edição, São Paulo: Malheiros, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 4ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

Artigos:

ATALIBA, Geraldo e GIARDINO, Cléber. Imposto de Renda - Capacidade Contributiva - Riqueza Fictícia - "Renda" Escritural - Intributabilidade de Correções Monetárias. In: *Revista de Direito Tributário*, a. 10, nº 38, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, out/dez, 1986, pp. 140-163.

FERREIRA, Edílzio. Inconstitucionalidade de Emendas à Constituição. In: *Revista de Informação Legislativa*, a. 33, nº 132, Brasília: Senado Federal, out/dez, 1996, pp. 289-295.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. Significação e Alcance das Cláusulas Pétreas. In: *Revista de Direito Administrativo*, vol. 202, Rio de Janeiro: Renovar, out/dez, 1995, pp. 11-17.

MENDES, Gilmar Ferreira. Limites da Revisão: Cláusulas Pétreas ou Garantias de Eternidade - Possibilidade Jurídica de sua Superação. In: *Revista dos Tribunais*, a. 2, nº 6, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, jan/mar, 1994, pp 15-19.

OLIVEIRA, José Marcos Domingos de. Contribuinte e Princípio da Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, a. 11, nº 40, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, abril/junho, 1987, pp. 185-189.

OLIVEIRA, Júlio M. de. A Substituição Tributária para frente prevista na Emenda Constitucional nº 03/93 em face das Cláusulas Pétreas e do Poder Constituinte Derivado. In: *IOB Repertório de Jurisprudência*, nº 7, s/ cidade, s/ ed., abril, 1997, pp. 164-169.

SILVA FILHO, Derly Barreto e. O Poder Constituinte de Revisão e as Cláusulas Pétreas. In: *Revista dos Tribunais*, a. 82, vol. 691, São Paulo: RT, maio, 1993, pp. 262-265.

SILVEIRA, José Néri da. A Reforma Constitucional e o Controle de sua Constitucionalidade. In: *Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul*, nº 35, Porto Alegre, s/ ed., 1995, pp. 14-29.

SILVÉRIO, Paulo Roberto Mendonça. O Instituto Jurídico dos Direitos Adquiridos e a Cláusula Pétrea dos Direitos e Garantias Individuais. In: *Revista de Informação Legislativa*, a. 32, nº 28, Brasília: Senado Federal, out/dez, 1995, pp. 69-77.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. In: *Revista de Direito Tributário*, a. II, nº 4, São Paulo: RT, abril/junho, 1978, pp. 125-154.

TORRES, Heleno Taveira. Poder de Revisão: Interpretação, Autonomia e Limitações. In: *Jurisprudência Brasileira: Civil e Comércio*, vol. 170, Curitiba: Juruá, 1993, pp. 39-56.