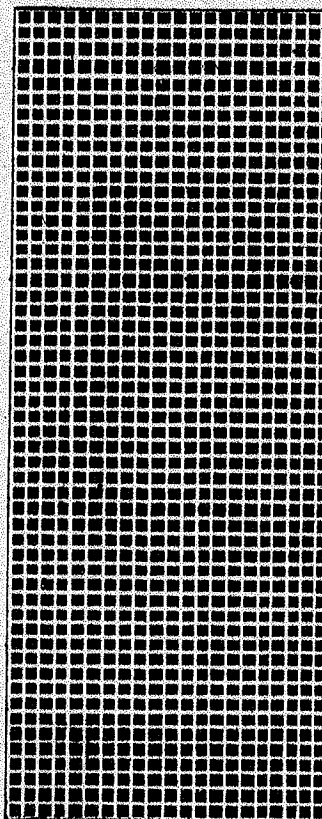


CADERNO DE PESQUISAS  
TRIBUTÁRIAS • VOL. 14

# CAPACIDADE CONTRIBUTIVA



## COORDENADOR

Ives Gandra da Silva Martins

## CONFERENCISTA INAUGURAL

José Carlos Moreira Alves

## COLABORADORES

Agostinho Toffoli Tavoraro  
Angela Maria da Motta Pacheco  
Cecilia Maria Marcondes Hamati  
Edvaldo Pereira de Brito  
Fabio Leopoldo de Oliveira  
Gilberto de Ulhôa Canto  
Gustavo Miguez de Mello  
Hugo de Brito Machado  
Ives Gandra da Silva Martins  
João Caio Goulart Penteadó  
José Eduardo Soares de Melo  
Marçal Justen Filho  
Ricardo Mariz de Oliveira  
Wagner Balera  
Waldir Silveira Mello  
Yves José de Miranda Guimarães

## RELATÓRIO DO XIII SIMPÓSIO

Fátima Fernandes de Souza Garcia  
Vittório Cassone

082)

CO-EDIÇÃO

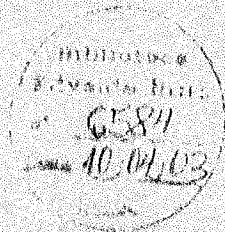
RA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1989




CENTRO DE ESTUDOS DE  
EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

**CADERNO DE  
PESQUISAS TRIBUTÁRIAS Nº 14**

**TEMA: Capacidade Contributiva**



**Co-edição  
Centro de Estudos de Extensão Universitária**

**Editora Resenha Tributária  
São Paulo - 1989**

XIV SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIOEdvaldo Brito (\*)SUMÁRIOTEMA "CAPACIDADE CONTRIBUTIVA"1. A POTESTADE TRIBUTÁRIA

- 1.1. - Noção
- 1.2. - Fonte da competência tributária
  - 1.2.1 - o poder de tributar

2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

- 2.1. - Natureza
- 2.2. - Espécies

3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

- 3.1. - A inteligência do §1º do art.145 da Constituição
  - 3.1.1 - O sentido da cláusula "sempre que possível"
  - 3.1.2 - O sentido da cláusula "facultado à administração..."
- 3.2. - A técnica do imposto de renda e o princípio da capacidade contributiva
  - 3.2.1 - compatibilidade da alíquota fixa da incidência exclusiva na fonte com
    - o caráter pessoal dos impostos
    - o critério de progressividade do imposto de renda

4. NÃO ATENDIMENTO DOS CRITÉRIOS DA PERSONALIZAÇÃO E DA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS. SUAS CONSEQUÊNCIAS.

=====  
(\*) - O autor é professor de Direito Tributário e de Direito Constitucional da Ordem Econômica nos cursos de graduação e de pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.  
=====

## 1. A POTESTADE TRIBUTÁRIA

- 1.1. - Noção
- 1.2. - Fonte da competência tributária
  - 1.2.1 - o poder de tributar

### 1.1. - Noção

As características da tributação já fizeram pensar que o vínculo entre o sujeito ativo da obrigação tributária e o sujeito passivo constituía uma relação entre um poder superior e uns sujeitos submetidos a esse poder. Assim, não haveria uma relação de direito, mas sim uma relação de força ou uma relação de poder.

Sem dúvida que esse pensamento resultou do equívoco de se confundir a complexidade da relação jurídica tributária, cujo objeto é uma obrigação, com a situação jurídica subjetiva que envolve esse sujeito ativo, assim entendida como o complexo de direitos e deveres, de prerrogativas e de ônus que se criam em torno de um fato, ou de um estado, ou de um ato, que engendre efeitos jurídicos. Essa situação jurídica é típica, porque a relação jurídica em que ela se especifica irradia prerrogativas jurídicas a partir da posição do sujeito ativo e não simples direito subjetivo, tornando essa posição algo privilegiada(1).

Pois bem: é esse complexo que impõe o início desse estudo pela distinção entre as categorias jurídicas denominadas poder tributário, competência tributária e poder de tributar.

Cada qual delas tem contornos diferenciados que as tornam inconfundíveis entre si, mas que as fazem elos da mesma corrente. Ao nosso ver, a distinção tem efeitos jurídicos, por exemplo, o de identificar-se a grandeza da competência tributária outorgada ao sujeito ativo.

Contudo, não têm sido pacíficas na doutrina a definição dessas categorias e a existência delas assim especificadas, ou mesmo a existência de um interesse prático dessas considerações (2). Nada obstante, coerentes com o nosso ver, passamos a discernir sobre ditas categorias:

(1) - Cf. EDVALDO BRITO - "Teoria do Crédito Tributário no Direito Brasileiro", in, Reverscr. Ed. Saraiva, 1981, ps.341/2

(2) - Cf. GIAN ANTONIO MICHELI, "Curso de direito tributario", p.56; ALIOMAR BALEEIRO "Da Competência Tributária" in. Curso sobre teoria do direito tributario, ps. 19/20.

O poder tributário é um atributo da soberania do Estado, porque consiste na faculdade de estabelecer, sem limitações, as regras de transferência patrimonial compulsória, do indivíduo para a coletividade. Ao fazê-lo, utiliza-se de posições na ordenação jurídica estatal que pressupõem a nucleação de uma prestação que se tipifica como tributária.

Já neste ponto da exposição, vislumbra-se o interesse prático na distinção, a partir da observação de que, ainda exercendo soberania, o Estado tem a faculdade de estabelecer outras regras de transferência patrimonial compulsória, do indivíduo, contudo, não mais para a coletividade, mas para ele próprio, operando, então uma redistribuição desse patrimônio no âmbito do seu próprio titular. Aqui estão os fundos de participação compulsória que constituem as exigências coativas de prestações pecuniárias caracterizadas como contribuições sociais destinadas ao custeio de encargos promocionais e da infortunistica, no campo do Estado providência, do Estado do bem estar social ("welfare state").

O poder tributário, em tais circunstâncias, é a potestade tomada a expressão no seu significado específico de potência ou de força suprema, tal como no campo religioso é empregada para designar poderes divinos... Ainda, em tais circunstâncias, esse poder somente pode ser exercido pelo poder de ordenação jurídica estatal, ou seja, o poder constituinte originário.

Também, neste ponto da exposição, vislumbra-se mais um aspecto do interesse prático na distinção, a partir da observação de que, estabelecidas as regras de transferência patrimonial do indivíduo para a coletividade, por esse poder, não mais poderão ser modificadas, nem mesmo pelo poder constituinte derivado. É que, ao mesmo tempo, o poder constituinte originário assegurou o direito de propriedade, estabeleceu as suas limitações, inclusive, as de natureza tributária (cf. arts. 50, XXII e XXIII; 156, §1º; 182, §2º; 186 da Constituição)

Porisso, se uma emenda à Constituição acrescentar, à lista originária de tributos, qualquer outro, este não terá legitimidade. A norma "constitucional" que o veicule é inconstitucional.

Esses efeitos jurídicos da distinção que evidenciam o seu interesse prático, demonstram-no, outrossim, na caracterização das atribuições do sujeito ativo da obrigação tributária, que é o titular da competência outorgada pelo poder tributário.

### 1.2. - Fonte da competência tributária

RUY CIRNE LIMA é preciso ao dizer - que competência é a medida do poder que a ordem jurídica assina a uma pessoa determinada (3).

(3) - Cf. "Princípios de direito administrativo", 5ª ed. S.Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p.139.

Conseqüentemente, a ordem jurídica, ao estabelecer essa medida, fá-lo atribuindo à pessoa uma faculdade de agir nos limites dessa grandeza.

É por isso que a competência tributária tem como fonte o poder tributário, porque o Estado, ao exercer a potestade, distribui entre os entes que exercitarão a soberania (entes intraestatais) as atribuições tributárias, nos limites da faculdade de agir.

Enfim, competência tributária é a legitimidade da faculdade de agir de uma entidade intraestatal, no campo das atribuições tributárias, na medida do poder que lhe assi na a ordenação jurídica estatal plasmada pelo poder tributário.

Essa medida do poder configura o que se denomina poder de tributar, isto é, a grandeza da competência tributária; grandeza identificada nas numerosas disposições dessa ordenação que pressupõem a nucleação de uma específica prestação coativa tributária inconfundível com outras prestações coativas (4). Essas disposições tomam no corpo dessa ordenação jurídica estatal a forma de princípios-garantia toda vez que nela forem inseridas com evidente grau de abstração, visando instituir para o particular direitos e garantias a cujo respeito vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado e, por isso, constituem prerrogativas dos seus titulares na categoria dos direitos subjetivos públicos e, portanto, oponíveis "erga omnes" e invocáveis, pois, perante e contra o legislador, o juiz ou a autoridade administrativa estreitamente vinculados na sua aplicação (5). Tais princípios constituem o "Estatuto do Contribuinte" e são

## 2. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.

- 2.1. Natureza
- 2.2. Espécies

### 2.1. - Natureza

Essas limitações, pelo exposto, estão na ordenação jurídica estatal e se constituem em princípios, porque assim são considerados tendo em vista pertencerem à ordem jurídica positiva como um importante fundamento para interpretação, conhecimento e aplicação do direito positivo e, em virtude dessa dimensão determinante, eles fornecem sempre diretivas materiais da hermenêutica de todas as normas constitucionais, vinculando o legislador no momento legiferante, de modo a poder dizer-se ser a liberdade de conformação legislativa vinculada pelos princípios jurídicos gerais, em que eles se constituem (6).

(4) - Cf. G.A. MICHELI - ob. cit. ps.56 e 57

(5) - Cf. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, "Direito Constitucional", 4ª ed. Livraria Almedina, Coimbra, 1987, ps.119 e 122.

(6) - Cf. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, ob. cit. ps.120 e 121

Logo, as limitações, assim caracterizadas, têm a natureza constitucional. É lógico... Se a faculdade de agir no campo das atribuições tributárias é outorgada pela Constituição (ordenação jurídica estatal), também, a medida dessa faculdade haveria de estar assinada nessa mesma ordem jurídica.

A Constituição brasileira de 1988 - sistematizou esses princípios, distribuindo-os pelas seguintes

### 2.2. - Espécies

- I - competência tributária da entidade intraestatal;
- II - legalidade
  - irretroatividade
  - anterioridade
  - tipicidade
- III - isonomia
  - capacidade contributiva
- IV - proibição a efeito tributário confiscatório
- V - garantia da unidade econômica e social
- VI - imunidade

Em conseqüência, os tributos têm de ser instituídos ou aumentados por lei da entidade competente, a qual somente pode ser aplicada a fatos geradores seus contemporâneos e posteriores, quando, porém, tenha sido publicada e eficaz desde o ano anterior à ocorrência desses fatos por ela tipificados em todos os seus elementos (pessoal, material, espacial e temporal) que não poderão caracterizar tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente; nem efeito confiscatório; nem prejuízo para a unidade econômica e social do país continental pela sua extensão, pela sua formação étnica diversificada e pela composição diferenciada de suas regiões geográficas.

Falando somente da instituição e do aumento dos tributos e, por isso, falando a partir do princípio da legalidade, pode parecer que se confinam esses limites ao momento legiferante. Contudo, o respeito a essas limitações é mister do aplicador da lei ao caso concreto, especialmente no que toca àquelas representadas pela medida da possibilidade econômica de contribuir, isto é, no que toca ao

## 3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

- 3.1. A inteligência do §1º do art.145 da Constituição
  - 3.1.1 - o sentido da cláusula "sempre que possível"
  - 3.1.2 - o sentido da cláusula "facultada à administração..."
- 3.2. A técnica do imposto de renda e o princípio da capacidade contributiva

- 3.2.1 - compatibilidade da alíquota fixa da incidência exclusiva na fonte com
- o caráter pessoal dos impostos
  - o critério de progressividade do imposto de renda.

### 3.1. - A Inteligência do §1º do art. 145 da Constituição

Beira, já, os vinte anos, o episódio, porque ocorrido quando o autor destas linhas submeteu-se ao concurso público de títulos e de provas para professor na "Casa de ORLANDO GOMES": um candidato tinha escrito uma dissertação sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e o examinador, o Professor SYLVIO SANTOS FARIA, iniciou a arguição com a sentença de que sobre esse tema a bíblia é a clássica obra de outro grande mestre daquela "Casa", ALIOMAR BALEEIRO; por isso, aquele candidato, certamente, nada teria a dizer que já não se contivesse na dita obra e, conseqüentemente, nada teria a examinar... É indubitável a sentença e a repetimos para lembrar que a inteligência desse §1º do art.145 da Constituição está exposta nessa obra, cujo núcleo é o trabalho divulgado em 1950 e intitulado "Alguns Andaimas da Constituição" (7).

Veja-se que o "caput" do dispositivo é "ipsis literis" o texto adotado pela Subcomissão de Discriminação de Rendas da Constituinte de 1946, apenas com a substituição da palavra tributos pela palavra impostos.

Seguindo o roteiro do mestre BALEEIRO, chega-se à afirmativa encontrada, mais recentemente, em outros tributaristas, no sentido de que o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, visto que este importa igual imposição para idêntica capacidade contributiva e pressupõe - sempre, por parte do legislador ordinário, uma igualdade de situações tomadas em consideração, desde quando a noção de capacidade contributiva implica em uma avaliação da idoneidade do indivíduo para suportar a carga tributária (8). Uma idoneidade abstrata, enquanto avaliada pelo legislador, mas, concreta, quando o for, pelo aplicador da norma ao caso específico. E essa imbricação da isonomia sobre a capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária chega ao ponto de se poder afirmar que são ambos princípios constitucionais que se integram, atuando como identificadores da medida das possibilidades econômicas a qual, para os causalistas, é a causa jurídica da imposição, cumprindo, por isso, ao juiz investigá-la como fundamento da tributação para que possa aplicar a norma tributária no caso concreto (9).

(7) - "Casa de ORLANDO GOMES" é a quase centenária Faculdade de Direito, hoje integrada à Universidade Federal da Bahia... e o livro "Alguns Andaimas da Constituição" é ed. de Aloisio Maria de Oliveira, Livraria Principal, Rio, 1950.

(8) - cf. G. A. MICHELL, ob. cit. p.96

(9) - cf. ROBERTO TOMAGNO, "El Contribuyente", Buenos Aires, Librería y Casa Editora de Emilio Perrot, 1953, p.42

Entre nós, a matéria tem sido festejada na sua importância: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS é taxativo no dizer que o direito formal e o estrutural, em sua projeção financeira, não prescindem da percepção preliminar do princípio da capacidade contributiva que alicerça a espinha dorsal das normas que os regulamentam (10); e esse mesmo pensamento é exposto por outros estudiosos (11).

Conseqüentemente, arrimados em BALEEIRO e verificando que a Constituição hospeda o princípio entre os categorizados como "gerais do sistema tributário nacional", dúvida não pode existir quanto à sua vinculação à expressa limitação constitucional ao poder de tributar veiculada pelo inciso II do art.150; também, dúvida não pode existir quanto a admitir-se que a regra do §1º do art.145 não tem endereço apenas ao legislador ordinário, mas, também, ao aplicador da norma de tributação, v.g. o juiz ou o administrador tributário, diante de um caso concreto (12)

A partir dessa conclusão fácil é repetir que a análise do dispositivo o decompõe em tres princípios consociados para o fim da justiça social: personalização dos tributos, progressividade e capacidade contributiva.

A inspiração desse dispositivo, pela primeira vez inserido em texto de lei suprema por decisão da Constituinte de 1946, foi o precedente encontrado em estatutos políticos de nações civilizadas objetivando resguardar o contribuinte contra o fiscalismo injusto. O exemplo direto foi o art.37 da Constituição francesa de abril de 1946 determinando que a participação de cada um no custeio das despesas públicas deveria ser progressiva e calculada em função da importância da fortuna e dos rendimentos, considerados os encargos familiares. Baseado nessa formulação, BALEEIRO, pai do dispositivo, explicou que a cláusula "terão caráter pessoal" envolve, por exemplo, as deduções por encargos de família, o mínimo de existência, etc. e lembrou que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal, segundo as condições e circunstâncias individuais de cada contribuinte (discriminações por idade, estado civil, encargos de família, presença ou ausência do país, existência de dívidas, etc.), porque, dessa forma, imprime-se ao sistema tributário masi justiça e perfeição.

A Constituição, portanto, ao determinar que os impostos terão caráter pessoal, impõe ao legislador o dever de mensurar as circunstâncias individuais de cada contribuinte a ser alcançado pelo tributo dessa espécie, mediante critérios, ainda que fixados em termos abstratos, os quais serão apurados no caso concreto pelo aplicador da norma.

Neste ponto da exposição, dois aspectos têm de ser examinados. São os constitutivos das cláusulas "sempre que possível" e "facultado à Administração Tributária..."

(10) - cf. "Teoria da Imposição Tributária", São Paulo, Ed. Saraiva, 1983, p.27

(11) - cf. GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO, CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, FÁBIO FANUCCHI, ALBERTO XAVIER, MARCO AURÉLIO GRECO, in. IV Curso de Especialização em Direito Tributário, São Paulo, Ed. Res. Trib., 1978, ps. 242 e segs. cf. EDVALDO BRITO, "Reflexos Jurídicos da Atuação do Estado no Domínio Econômico", ps.68 e segs.

(12) - Cf. ALIOMAR BALEEIRO "O Direito Tributário da Constituição" p.181

p.64

### 3.1.1 - O sentido da cláusula "sempre que possível".

É da natureza da norma constitucional, que enseja lei inferior integrativa, veicular regra genérica para, sem prejuízo de sua eficácia, permitir a adaptação às circunstâncias em que vai medrar.

Essa norma contém expressões designativas dessa adaptação. O exemplo está na cláusula "tanto quanto possível" do §1º do art.58 e na "sempre que possível" do §1º do art.145.

No caso do §1º do art.58 a Constituição previne a hipótese de os partidos ou os blocos parlamentares que participem de uma casa legislativa não terem membros suficientes para integrarem todas as comissões e, portanto, não ser possível a representação deles nesses órgãos. Então, se a norma, ao invés, dissesse que a Mesa e cada comissão teriam representação proporcional dos partidos e dos blocos, estaria inviabilizado o funcionamento desses órgãos quando esta representação não fosse possível.

Também no caso do §1º do art.145, a Constituição preserva a tributação de um impasse. Sem dúvida que a justiça social opera no campo da imposição tributária quando sustentada pelos critérios da personalização dos tributos e da capacidade econômica do contribuinte. Sem dúvida, outrossim, que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal. Sem dúvida, ainda, que esses critérios devem instrumentalizar a medida dos gravames em função da capacidade de pagar e os processos fiscais capazes de corrigirem as injustiças da estruturação social. Ora, se esse dispositivo, que na sua aplicação envolve tanta complexidade própria das avaliações subjetivas, não fosse mitigado com a cláusula "sempre que possível", então, quando, na prática, fossem de aferição técnica insusceptível, a tributação não se faria.

Esta conclusão, porém, não pode ser admitida em termos que se possa sustentar interpretações que terminem por discriminar onde a Constituição pretendeu o inverso. Logo, tanto o legislador, quanto o aplicador da norma terão de adotar fórmulas como a do "justo e razoável" para viabilizar o princípio, mediante adaptação dos seus elementos à técnica de imposição de cada tributo da espécie aqui onhada pela norma constitucional. Conseqüentemente, a personalização dos impostos e a sua progressividade em razão da capacidade de pagar de cada pessoa são critérios preferenciais na técnica de imposição que o legislador há de adotar cada vez que instituir essa espécie tributária. Porisso, enquanto for possível assim proceder, ser-lhe-á defeso agir em contrário.

Linhas atrás foi dito, também, que o princípio não é de obediência exclusiva do legislador, por conseguinte se impõem prescrutar:

### 3.1.2 - O sentido da cláusula "facultado à administração tributária..."

Observe-se, de início, que a Constituição outorga à administração tributária uma faculdade, cujos elementos cumpre ao legislador conformar.

Para perceber essa conformação, é necessário dissecar o dispositivo, "in fine". Diz ele que a administração tributária tem a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Esse núcleo da norma não é absoluto. Está vinculado aos objetivos nela estipulados, quais sejam os da personalização e da progressividade dos impostos segundo a capacidade de pagar do contribuinte.

Essa faculdade, portanto, somente está legitimada, na medida em que for instrumento da verificação da existência desses objetivos, diante de uma pretensão do contribuinte que tenha como fundamento a invocação do seu direito subjetivo contido na norma constitucional, alegando impossibilidade de cumprir uma prestação tributária por incapacidade de pagar.

Em tais circunstâncias, a administração não pode "in abstrato" pesquisar a situação econômica do contribuinte. Porisso, a lei, que deverá integrar a norma constitucional, terá de restringir a atividade administrativa a esse limite: o da provocação do contribuinte, no caso concreto, que pretende preservar-se de uma iniquidade.

Pode acontecer que o legislador, ao regradar os elementos constitutivos da hipótese do fato gerador da obrigação tributária, tenha estabelecido critérios para a personalização e progressividade do imposto, mas, no caso concreto, não tenham tido efetividade e, então, o contribuinte postula para que lhe seja assegurado o exercício do direito que a Constituição lhe deu. Nestas condições, a administração pode atuar para provar o contrário. O ônus dessa prova será seu e poderá esta ser colhida com a verificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, mas observado o "due process of law".

Advirta-se, outrossim, que a faculdade jamais autorizará a administração tributária a reivindicar obter o cumprimento da prestação com o desapossamento de bens, por parte do contribuinte, porque qualquer sacrifício já configurará, para este, um efeito confiscatório, proibido "ex-vi" do inciso IV do art.150 da Constituição.

Pode acontecer, também, que o legislador nem tenha estabelecido tais critérios e, porisso, o contribuinte postule seja-lhe assegurado o exercício do direito. E isto é possível porque a Constituição estabeleceu, no "caput" do §1º do seu art.145, norma de eficácia plena e, portanto, de aplicabilidade direta e imediata. E, sobretudo, nessas circunstâncias que aqui se reafirma ser o dispositivo endereçado, também, aos juizes e demais aplicadores das normas, aos quais, assim, cumpre conferir a efetividade desses objetivos, sem ressalva a que a administração tributária utilize a faculdade já referida, nos termos assinalados.

Enfim, os limites impostos pela Constituição a tal faculdade são os da necessidade de provocação pelo contribuinte para, no caso concreto, ver reconhecidos os objetivos de personalização e progressividade do imposto em razão de sua ca-

pacidade de pagar e os da necessidade de observar o "due process of law".

Vinculada, pois, a tais limites, é bem sensível a utilização dessa faculdade, porque qualquer desvio resultará efeito confiscatório.

### 3.2. - A técnica do imposto de renda e o princípio da capacidade contributiva.

O elemento objetivo da hipótese do fato gerador do imposto de renda é a aquisição de um acréscimo patrimonial, aferido este em razão de um período de doze meses correspondente ao ano civil e, portanto, tendo como termo inicial o primeiro dia do ano.

Tal, porém, não significa que a aquisição somente ocorre no termo final desse período. Nesse momento, repita-se, por necessário, há, apenas, a aferição, uma vez que entre nós não há o famigerado fato gerador complexo, considerando a definição legal de que fato gerador é a situação, seja jurídica, seja de fato, que a lei define como necessária e suficiente para fazer nascer a obrigação tributária. Todas as outras situações pendentes somente configurarão fato gerador quando se verificarem as circunstâncias materiais essenciais a que produzam os efeitos que lhe são próprios; ou quando estejam definitivamente constituídas nos termos do direito aplicável e, nesta última hipótese, se se tratar de atos ou negócios jurídicos condicionais, essa constituição ocorrerá a partir do momento em que se implemente a condição suspensiva ou desde o momento em que o ato foi participado ou o negócio foi celebrado, sob condição resolutiva, porque os efeitos do ato ou do negócio se produzem a partir desse instante e somente se extinguirão se a condição resolutiva se implementar.

Ora, se é assim, então, a todo instante é possível identificar-se o acréscimo patrimonial, tanto que há a incidência da norma que descreve a hipótese do fato gerador, toda vez que o sujeito passivo obtém rendimentos em dinheiro. Essa a técnica de imposição conhecida como tributação na fonte, a qual, em certos casos eleitos pelo legislador, pode tomar a forma de incidência exclusiva, com alíquota fixa.

Indaga-se, então, quanto à compatibilidade dessa incidência exclusiva com a personalização dos impostos, constitucionalmente estabelecida e com a progressividade determinada, genericamente, para todos os impostos, sempre que possível, mas, de modo específico para o de renda, nos precisos termos do item I do §2º do art.153 da Constituição, "in verbis": o imposto de renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

A doutrina tem lembrado que esses critérios integram o princípio da capacidade contributiva. Logo, a explicitação constante desse item I do §2º do art.153 não passa de uma

especificação de um gênero já descrito nos termos em que foram debatidos o princípio da isonomia (art. 150,II) e seu corolário o princípio da capacidade contributiva (§1º do art.145).

Todo o exposto autoriza concluir que a incidência exclusiva na fonte com a aplicação de alíquota fixa favorece a personalização e a progressividade dos impostos e, obviamente, do de renda, pois, a ressalva "na forma da lei" não legitima a que o legislador fuja dos critérios constitucionais referidos, sob pena de se estar aceitando a proibida discriminação onde a lei maior o impede.

### 4. - NÃO ATENDIMENTO DOS CRITÉRIOS DA PERSONALIZAÇÃO E DA PROGRESSIVIDADE DOS IMPOSTOS. SUAS CONSEQUÊNCIAS.

Em trecho anterior dessa exposição foi dito que pode acontecer que o legislador, ao reger os elementos constitutivos da hipótese do fato gerador da obrigação tributária o tenha feito com a ocorrência de uma dessas duas hipóteses: a) - ou tenha estabelecido critérios para a personalização e progressividade do imposto regrado, mas que não tenham tido efetividade no caso concreto, por qualquer circunstância, inclusive o alto grau de abstração, impossível de se concretizar; ou b) - tenha-se omitido em estabelecê-los.

Em ambas as hipóteses, estará ferido o direito subjetivo do contribuinte nascido na norma constitucional. Assim, o contribuinte tem pretensão à proteção jurisdicional. Contudo, a necessidade de conferir efetividade da personalização e da progressividade em relação à capacidade de pagar do contribuinte, parece impedir a via do mandado de segurança. Mas, se a hipótese for a "b", parece cabível o mandado de injunção cuja prova não carece de ser pré-constituída. Já na hipótese "a" pode ocorrer, em primeiro, uma ação de declaração de inconstitucionalidade por omissão de medida por órgão administrativo se o contribuinte o instar a verificar a efetividade referida para liberar-se de uma tributação iníqua, ou uma ação ordinária, se optar pela verificação, diretamente, perante o Juiz.

Uma outra consequência do não atendimento desses critérios estabelecidos na norma constitucional sob o nome, é o efeito confiscatório, porque, em qualquer hipótese, quando há iniquidade dos tributos por serem exorbitantes, extorsivos ou gravosos, a rigor há absorção ilegítima de quantidade do patrimônio do contribuinte e todo o alcance à propriedade particular, pelo fisco, que não estiver no estrito domínio da tipicidade desenhada, nos termos constitucionais, pelo legislador, é confisco... E tal efeito abrange qualquer espécie ou sub-espécie tributária.