

Talvez o maior equívoco dessa teoria seja a excessiva valorização da base de cálculo, que estaria disposta no referido núcleo (BECKER, 1963, p. 298).

Além do núcleo, a norma teria como conteúdo os “elementos adjetivos” em número indeterminado e de diversas naturezas, que definiriam as “espécies jurídicas” (BECKER, 1963, p. 299).

Completariam a hipótese de incidência as coordenadas de tempo e lugar (BECKER, 1963, p. 301), já que os acontecimentos fáticos somente podem sofrer a incidência da norma tributária se coincidirem com o local e o momento previsto no modelo legislativo.

Em sua época, a construção intelectual de Becker demonstrava o brilhantismo do autor. Todavia, com a evolução da ciência do direito tributário que Becker tanto ajudou, a identificação de núcleo, de elementos adjetivos em número indeterminado e coordenadas de tempo e lugar, na norma, passou a ficar muito aquém das expectativas. É uma estrutura muito fluida e aberta. Além disso, há a supervalorização da base de cálculo, posta como centro do núcleo, que não atende aos reclamos científicos atuais. Estes são carecedores de dados mais concretos que propiciem ao estudioso instrumental melhor calibrado para entender os problemas colocados à sua frente.

Não completamente satisfeito com o modelo de Pontes de Miranda e Becker, Geraldo Ataliba (1996, p. 70 e s.) estruturou a composição da hipótese de incidência tributária de forma mais clara, identificando seus *aspectos* componentes: material, pessoal, temporal e espacial. Ataliba declarou, contudo, a unicidade da norma, cujos componentes são identificáveis no plano teórico, para fins didáticos. A unicidade decorre da dedução evidente de que, sem algum desses *aspectos*, não é possível haver a composição completa da norma, que não terá aplicabilidade.

No aspecto material encontraremos a descrição do fato econômico da vida social que, concretizado como previsto na norma, dará vazão ao surgimento da obrigação tributária. Além da descrição do fato, no aspecto material está a fixação da base de cálculo, segundo o entendimento de Ataliba (1996, p. 96), como medida de valor que será repartida entre o contribuinte e o Estado. A determinação quantitativa de qual parcela ficará para o ente tributante (alíquota) ficou reservada para constar não na hipótese, mas no mandamento da norma.

No aspecto pessoal encontraremos os sujeitos que compõem a relação jurídico-tributária (quem tem que entregar o dinheiro e quem irá recebê-lo), enquanto nos aspectos espacial e temporal temos os dados que foram chamados por Becker de coordenadas de tempo e lugar.

A novidade da doutrina de Ataliba residiu, então, na superação da abstração que era o núcleo e os elementos adjetivos, substituídos pelos aspectos material (com mais dados do que a base de cálculo) e pessoal.

Todo esse avanço seria, ainda, melhor lapidado, aprimorando-se a estrutura científica. Paulo de Barros Carvalho (2007a, p. 284) debruçou-se também sobre a composição da norma, adotando a terminologia de *critérios* – em vez de *aspectos* –, acrescentando-lhe uma divisão ao critério *material*, sobre a forma proposta por Ataliba, destacando de dentro dele os dados quantitativos. Trabalharemos sobre essa estrutura, ou seja, adotaremos a separação *didática* da regra-matriz tributária nos critérios material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo. Ataliba (1996, p. 96, 104 e 106) usou o termo *critério*, talvez demonstrando que aceitava esse rótulo (essa palavra) para designar o que chamou de *aspecto*. Roque Antonio Carrazza (1977, p. 53) utilizou um termo interessante: consistência. São todos eles rótulos possíveis, para significar o que exporemos como *critério*.

Ao mesmo tempo, aplicaremos o conteúdo de cada um desses critérios a vários impostos discriminados na Constituição Federal, à guisa de exemplificação da leitura que deles fazemos. A escolha será aleatória, já que não consideramos necessário, para firmar nossos pressupostos, vasculhar *todos* os referidos impostos, até porque isso extrapolaria os limites razoáveis para uma obra que não quer firmar-se pela extensão.

Chamamos a atenção do estudioso para o fato de que os exemplos apresentados neste capítulo são, em princípio, apenas para fins de compreensão *didática* dos elementos teóricos. Eles podem não espelhar exatamente o contido em leis ou serem acolhidos pela jurisprudência. Como se pode perceber, pode haver divergências entre as exposições dos doutrinadores, dos legisladores e dos julgadores. Nosso intuito, aqui, é de formação do estudioso, não sua mera informação.

4 Critério material

Designamos de critério material da norma tributária a previsão legislativa de um fato, um estado de fato ou um acontecimento econômico que, em ocorrendo, pode fazer nascer o vínculo jurídico e o dever de pagar o tributo. De todos os critérios que serão vistos, o material é o mais importante. Todos são essenciais, é verdade, e a norma jurídica não pode ser composta prescindindo-se de quaisquer deles. Entretanto, é no critério material que está a maior expressão do tributo.

Esse *fundamento* ou *substrato econômico* evidente nos tributos fez com que os primórdios, não muito distantes de nós, do direito tributário fossem construídos sob fundamento na ciência econômica. Foi preciso muita crítica de pensadores como Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba (para citar os da doutrina nacional) para demonstrar esse equívoco.

Geraldo Ataliba (1996, p. 95) assim se referia ao que denominava aspecto material da hipótese de incidência (h.i.):

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i. Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.

Ataliba cuidava da base de cálculo e da alíquota dentro do aspecto material. Não o seguiremos. Preferimos destacá-las em critério próprio, o quantitativo.

Em nossa Federação, o critério material cumpre importante papel ao ter sido partilhado pelo constituinte originário entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal e, com isso, permitir uma maior *efetivação da federação* (CARRAZZA, 2010, p. 670).

O critério material dos impostos discriminados na Constituição, a que se refere a citação de Carrazza, já foi partilhado entre os entes componentes de nossa Federação, deixando a cargo e em benefício do legislador federal a busca de outras materialidades, além das encontradas pelo constituinte originário.

Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 124-126; 2007a, p. 287) ressalta importante informação: o critério material é sempre composto por um núcleo (no que acompanha, pelo menos parcialmente, Pontes de Miranda e Becker), formado por um verbo e seu complemento, dado que será explorado adiante.

Aplicando-se o que foi dito ao Imposto de Importação, teremos que extrair seu critério material do Texto Constitucional. Nossa Constituição Federal, a propósito, veio com essa redação: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I – importação de produtos estrangeiros”.

Quando nossa Magna Carta diz que compete à União instituir o Imposto de Importação, ela disse muito mais do que o leigo pode supor. Os critérios de sua hipótese de incidência o comprovam.

No texto mencionado anteriormente (CF, art. 153, I), a expressão “importação de produtos estrangeiros” tem o critério material expresso por um verbo (“importar”) e um complemento (“produtos estrangeiros”), o que significa colocar no país produtos que aqui não se originaram para o uso ou o consumo. Esclarecemos que neste momento estamos, obviamente, fazendo interpretação literal. Não vislumbramos erro em realizar-se interpretação literal, até porque é imprescindível conhecermos as palavras. Não se pode realizar, ressaltamos, *apenas* esse tipo de interpretação, e isso não o faremos.

O chamado habitualmente por Imposto sobre a Renda tem como fonte o inciso III do art. 153 da CF, autorizando a União a instituí-lo sobre *renda e proventos de qualquer natureza*. Seu critério material, então, é *auférir renda e/ou proventos de qualquer natureza*.

Sugestivo é o caso do ICMS, que albergava dentro dessa sigla, quando da promulgação da Constituição Federal, em 1988, muitos impostos diferentes. Comprova a assertiva Roque Antonio Carrazza (1998, p. 30). Dos mais de vinte (juridicamente falando), podemos simplificar e subdividir o imposto em, *apenas*, cinco:

a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 1998, p. 31).

Essa citação demonstra que são diversas as materialidades sob o rótulo ICMS. Já meditamos (BECHO, 2005, p. 314) longamente sobre a materialidade (aspecto, critério, elemento material) do ICMS, detendo-nos no critério material *operação de circulação de mercadorias*. Lá, deixamos assentado que

da leitura científica da norma constitucional inscrita no art. 155, II, da CF, depende-se que o tributo incidirá sobre aspectos estabelecidos pelo legislador constitucional. O tema, então, comporta estudo por mais de um ângulo. Pode-se analisar se ocorre, na espécie, *operação de circulação*, se ocorre *venda* (...) e se o bem, objeto da operação, é uma *mercadoria*.

Como nosso objetivo, aqui, é introdutório, fixemos essa noção: o critério material é composto por um verbo e seu complemento. Cada um dos impostos albergados sob a sigla ICMS terá seu critério material: *prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal*; *prestar serviços de telecomunicações* etc.

4.1 Fatos simples e fatos complexos

Assunto conexo, interligado ao critério material, é o da antiga classificação entre *fatos geradores* simples e complexos. Entendemos ser esse o momento oportuno para mencioná-lo, pois é, em tese, possível considerarmos “critérios materiais simples” e “critérios materiais complexos”.

Gaston Jèze (1945, p. 50-51) já havia apresentado o conteúdo desse tópico. O jurista francês exemplificava o fato gerador do Imposto de Importação (“introdução, na fronteira, de uma mercadoria”), da tributação sobre a herança (“o *óbito* de um indivíduo”), quando esclareceu:

Eis aí alguns exemplos *simples* do fato gerador do imposto. Muito longe, porém, está o fato gerador do imposto de poder sempre ser tão facilmente determinado. Com efeito, muitas vezes acontece consistir o fato gerador do imposto em um *conjunto de fatos*. E é a *reunião* de todos esses fatos que constitui o fato gerador do imposto; mui frequentemente, não se considera mais do que um dos fatos desse conjunto, o fato principal, que é, então, denominado fato gerador do imposto. Há nisso uma defeituosa terminologia, causadora de confusões: haveria em tal caso, *vários* fatos geradores do imposto.

A vetusta doutrina da divisão de fatos simples e fatos complexos entendeu que teriam ressonância para o direito vicissitudes fáticas, econômicas ou até sociológicas que identificam acontecimentos que esvaem seus efeitos de forma automática, em uma única ocorrência, e aqueles que exigem a conjugação de várias ocorrências para se compor plenamente. Trazidos para o direito tributário, teríamos como simples todas as materialidades resumíveis a um único evento, tais como a saída de mercadoria, a propriedade de imóveis ou a importação de bens. Já os complexos seriam aqueles que exigem a confluência de vários fatores, tendo na auferição de rendimentos para fins de Imposto sobre a Renda seu exemplo capital, já que exige a composição de valores recebidos ao longo de um ano-calendário.

Entretanto, a validade dessa doutrina é nula, fazendo-nos recordar o fenômeno da subsunção, que se dá entre o conceito da hipótese tributária e o conceito do fato imponible. Nesse conceito, importante é apenas o resultado, “como se fora a expressão de um simples acontecimento” (CARVALHO, 1998, p. 129).

Para melhor esclarecer, imagine o estudioso a construção de uma plataforma de petróleo. Ela demandará diversos anos entre o projeto, sua construção e sua entrega ao comprador. Ela seria, se a divisão fosse útil ao direito tributário, do tipo *fato gerador complexo*. Todavia, antes que a plataforma de petróleo esteja concluída, ela nada será para fins de materialidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). No momento em que estiver pronta, terá ocorrido o critério material. Se, poucos instantes de sua conclusão, ela afundar, não terá ocorrido a materialidade necessária. Enquanto ela não for entregue ao comprador, não incidirá o ICMS. Se, apesar de ter consumido diversos anos de projeto e de construção, ela ficar pronta mas não for vendida, perdendo-se no estaleiro construtor, não incidirá o ICMS.

5 Critério pessoal

Como se pacificou na atualidade, ao contrário do pensamento pretérito, as relações jurídicas envolvem *pessoas*, o que implica termos sujeitos relacionados na norma tributária. Por isso, nas normas tributárias temos o critério pessoal.

Genericamente, serão sempre dois os sujeitos, um ocupante do polo ativo da relação jurídica, outro ocupando o polo passivo da relação jurídica. Dissemos genericamente porque não altera a composição normativa a existência de várias pessoas em um desses polos. A observação será importante na refutação de determinada visão doutrinária que destacou, a nosso modo de ver não da forma mais útil, a existência de várias pessoas no polo passivo.

5.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária é a pessoa que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento do dever de recolher o tributo. Ela será determinada pela lei baixada a partir do exercício da competência constitucional tributária. A Constituição da República, em termos jurídicos, autorizou os parlamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a criar as leis que instituirão os tributos.

Quando os parlamentos editarem a lei instituidora do tributo, ela estipulará quem poderá ser o sujeito ativo. Este terá a função de receber, fiscalizar, cobrar e executar o cumprimento da lei fiscal. Não significa necessariamente que será a Administração Pública central quem exercerá tal mister. Vemos, por exemplo, que o Imposto sobre a Renda (IR) possui a União Federal no polo ativo. Assim, podemos dizer: o Congresso Nacional baixou uma lei autorizando a União a cobrar o IR. Todavia, também podemos dizer que o Congresso Nacional baixou uma lei autorizando a Ordem dos Advogados do Brasil – OAB – a cobrar taxa referente ao poder de fiscalizar a atuação profissional dos advogados e estagiários dos cursos de direito (anuidade da OAB). É dizer: o Congresso Nacional utilizou a competência constitucional tributária e conferiu à Ordem dos Advogados do Brasil o direito de cobrar um tributo, transformando-a em sujeito ativo tributário.

5.2 Sujeito passivo

Entendemos por sujeito passivo aquele descrito genericamente pela legislação, que deverá suportar o ônus da tributação. Segundo nosso ponto de vista, há três modalidades de sujeitos passivos: contribuintes, responsáveis e substitutos.

Em linguagem acadêmica, será contribuinte quem realiza a materialidade descrita na norma (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I). Responsável será qualquer pessoa que, sem ser contribuinte (sem realizar a materialidade), tiver o dever de recolher o tributo por força de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso II). O substi-