

dos tributos (se imposto, taxa ou contribuição de melhoria). Posteriormente, contudo, Carvalho (2007a, p. 367-368) quedou-se diante da realidade, aceitando os tributos fixos “porque verdadeiramente existem”.

Os pensadores que pugnam pela inconstitucionalidade dos tributos fixos normalmente utilizam dois argumentos: a) tais tributos desrespeitam o princípio da capacidade contributiva; e b) a ausência de base de cálculo não permite aferir a regularidade constitucional do gênero do tributo. Esses argumentos, todavia, não nos convencem. Senão vejamos.

Conforme será detalhado no Capítulo XVI, item 8, diversos doutrinadores sustentam que a capacidade contributiva é o princípio informador dos impostos. As taxas, diferentemente, são norteadas pelo princípio da retributividade. Levando-se em consideração esse dado, podemos inferir que os impostos fixos são inconstitucionais, por não poderem refletir a capacidade contributiva dos contribuintes. As taxas, ao contrário, podem ser fixas, como exemplificado por Sacha Coêlho (2009, p. 381), pois o princípio da retributividade, nas taxas, coaduna-se com sua fixação prévia, independentemente da capacidade contributiva do contribuinte. A compatibilidade entre as doutrinas acima referidas pode ser ilustrada com a afirmação de Elizabeth Nazar Carrazza (1992, p. 64) quando, poucas linhas após afirmar a inconstitucionalidade dos tributos fixos, sustenta que “o princípio da capacidade contributiva, a que se fez referência até o momento, está relacionado apenas aos impostos”.

Nesses termos, uma taxa de emissão de diploma universitário fixada (valor da expedição fixo em moeda corrente) em decorrência dos ônus gerados pela expedição (custo unitário do diploma, custo do profissional em caligrafia, custos de registro e de movimentação etc.) está em consonância com o princípio da retributividade, não se lhe aplicando o princípio da capacidade contributiva.

Por outro lado, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) fixado em unidade de moeda corrente – sendo cobrado em montante igual para todos os prestadores de determinado serviço, independentemente do valor cobrado pelo profissional para sua atuação – será inconstitucional. O ISS ou outro imposto, que sofra a incidência em quantidade fixa de moeda, fere o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º).

Quanto à questão de os tributos fixos não permitirem que a base de cálculo cumpra a importante função classificadora do gênero tributário, prevista constitucionalmente, podemos sustentar que, nas hipóteses em que o tributo pode ser fixo (como nas taxas), há a determinação *implícita* da base de cálculo: o custo da atuação estatal. Assim, novamente nos valem do princípio da retributividade das taxas, para dizer que, nelas, a base imponible é o custo da atuação estatal. Há, portanto, base de cálculo *implícita*, mesmo que identificada na mesma dimensão econômica do valor cobrado. A alíquota, nessa circunstância, poderá ser identificada em 100% (cem por

cento). Em outras palavras, o que estamos procurando demonstrar é que a ciência do direito pode identificar em tributos fixos (nas taxas, por exemplo) a existência de uma base de cálculo e afirmar que, nesses casos, ainda que o legislador não tenha dito claramente, a alíquota significa 100% da base de cálculo.

8.4 Tributos de quantificação complexa

Sacha Coêlho (2009, p. 381) sustenta que, no critério quantitativo, devem ser estudadas no mínimo três situações – os tributos fixos, os tributos variáveis (rótulo nosso), que possuem base de cálculo e alíquota, e tributos de quantificação complexa (rótulo nosso) – que “exigem para a *quantificação do dever tributário* o concurso de outros dados, imprescindíveis à fixação do *quantum debeat*”, especificando:

Enquanto o *devedor* for obrigado a fazer operações para conhecer o seu *débito*, e o credor, para apurar o seu *crédito* (lançá-lo), necessitar também de fazê-las, já praticada a aplicação da *alíquota sobre* a base de cálculo, não se terá esgotado o *elemento quantitativo* da norma de tributação!

Diversos impostos possuem maiores dificuldades na quantificação. Coêlho (2009, p. 381) exemplifica com o imposto sobre a renda da pessoa jurídica ou física, com o ICMS, com o IPI e com o ITR. Especifiquemos mais detidamente ao menos um deles: vejamos como é apurado o ICMS a pagar.

O ICMS é imposto submetido ao princípio da não cumulatividade. Significa dizer que os valores que incidem ao longo da cadeia produtiva geram créditos fiscais, a serem computados na apuração do imposto a ser pago. Assim, um industrial terá crédito de ICMS ao pagar a conta de energia elétrica e ao comprar os insumos utilizados no processo produtivo. Quando vender sua produção, recolherá ICMS sobre a nova operação de circulação de mercadoria. A apuração será em etapas, sendo a primeira a identificação da base de cálculo (que pode ser o valor da venda), sobre a qual será aplicada a respectiva alíquota. Até esse ponto, o contribuinte (o industrial) terá apurado o valor do ICMS sobre a venda. A próxima etapa será o abatimento dos créditos de ICMS gerados com o pagamento de energia elétrica e com a compra de insumos. Somente após essa nova operação matemática será apurado o valor a ser pago (*quantum debeat*).

Nesses termos, Sacha Calmon Navarro Coêlho acrescenta à dogmática nacional, lembrando a complexidade de certas apurações de tributos. Nessas, haverá um complexo de atividades que certamente serão realizadas na composição do critério quantitativo.

9 Estrutura estática da norma tributária

No avanço científico experimentado pelo estudo do tributo enquanto norma jurídica, desde o desbastamento do caminho pela teoria do “fato gerador” até o aprofundamento da análise de cada um dos critérios que compõem a regra-matriz tributária, os pensadores de maior suposição debruçaram-se também sobre a chamada estrutura estática da norma. Por estrutura estática temos a norma vista teoricamente, desprendida de qualquer cunho prático.

Dessa forma, abstraindo-se de validar acontecimentos fáticos, passa a norma por um “laboratório teórico”, na pretensa pureza do mundo científico.

Nesse enfoque estático, teórico, importa saber como os vários critérios antes vistos se alinham e se agrupam. Subdividindo-se a norma jurídica em hipótese e consequente (ou mandamento), devemos organizar ditos critérios em uma ou outra parte.

Nesse labor, Geraldo Ataliba (1996, p. 106) concentrava a maior parcela dos dados na hipótese, deixando para o mandamento (consequente) apenas a alíquota:

Os critérios para cabal desempenho desse trabalho – determinação concreta – estão na lei: na hipótese de incidência e no mandamento. Na hipótese de incidência, a indicação do sujeito ativo e dos critérios para determinação do sujeito passivo (aspecto pessoal); a indicação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material); a qualificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial) juridicamente relevantes e a fixação da perspectiva dimensível do aspecto material (base imponible) que deve ser considerada, no fato, pelo intérprete. Aplicada a alíquota – inserida no mandamento – à base calculada, obtém-se, em cada caso, o *quantum* devido, objeto da obrigação, nascida do fato imponible.

Insurgiu-se contra essa separação Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 112-113), criticando o desequilíbrio entre hipótese e mandamento. Para ele, há realidades distintas entre antecedente e consequente. Naquele, encontram-se os critérios utilizados para identificação do fato, enquanto neste se observa previsto o vínculo jurídico, ou seja, a relação jurídica que surgirá com o acontecimento fático do suposto, do descrito na hipótese. Por isso, é na hipótese normativa que Carvalho aloca os critérios material, temporal e espacial, deixando para o consequente os demais critérios (pessoal e quantitativo).

Acompanhando essa verificação, temos Roque Antonio Carrazza (1981, p. 51-52), para quem

a norma jurídica é composta de dois elementos; a saber: 1) a hipótese (ou antecedente), que é a mera descrição de um fato; e 2) o mandamento (ou consequente) que prevê a instauração de uma relação jurídica, sempre que ocorrer o fato apontado na hipótese. Como se vê, o mandamento traça o dever jurídico, cujo conteúdo – já o sabemos – é sempre um dar, um fazer, um não fazer ou um suportar. Com tais ponderações, perfilhamos a teoria dos que admitem ser a norma jurídica um juízo (e, não, um imperativo) que corresponde a algo que deve ser (e, não, a algo que é).

Registramos essas lições, mas não vamos aprofundá-las. Não pretendemos realizar, nesse momento, um trabalho que desenvolva o estudo da norma para além do que foi dito. Deixamos consignado que nos parece academicamente possível localizar todos os critérios da regra-matriz constitucional tributária (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) na hipótese da norma, cabendo para o consequente normativo a relação jurídico-tributária. Nessa suposição, até a alíquota aplicável sobre a base de cálculo é localizada, primeiro, na hipótese da norma – plano abstrato –, até porque fixada abstrata e genericamente pelo legislador. No consequente passamos a identificar o fato imponible, a base calculada, a localização exata da ocorrência material etc., ou seja, o plano concreto.

ISBN 978-85-02-11757-0

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Becho, Renato Lopes

Lições de direito tributário : teoria geral e constitucional
/ Renato Lopes Becho. – São Paulo : Saraiva, 2011.

Bibliografia.

1. Brasil - Constituição (1988) 2. Direito tributário -
Brasil 3. Direito tributário - Legislação - Brasil I. Título.

10-00919

CDU-34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito tributário

34:336.2(81)