

Dentro desse critério, encontramos duas ordens, dois subcritérios, separáveis pela mente e labor do estudioso, mas incidíveis (como todos os demais critérios) na fisio-nomia estática e dinâmica da norma. São eles a base de cálculo e a alíquota (MELO, 2001, p. 174), tradicionalmente os dois pontos do critério quantitativo mais estudados.

Em alguns tributos, o critério quantitativo é de fácil verificação, sem haver, inclusive, cálculos a serem realizados (AMARO, 2008, p. 264). Em outros, todavia, há grande complexidade em sua apuração, exigindo significativo conhecimento técnico, por vezes estudado em outras ciências, como a contabilidade, para que o intérprete consiga alcançar o desiderato de apurar o valor a ser pago (*quantum debeatur*, expressão corriqueira na doutrina nacional). Por isso, como bem lembrado por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 381), fazem parte do estudo do critério quantitativo os tributos fixos e os tributos de quantificação complexa (rótulo nosso), além da base de cálculo e da alíquota. Vejamos todos esses conteúdos e as dúvidas que eles suscitam.

## 8.1 A base de cálculo

Alfredo Augusto Becker (1963, p. 298) considerava que o aspecto mais importante da hipótese de incidência tributária era a base de cálculo.

Os estudos posteriores a Becker demonstraram que houve certo exagero do autor em relação à base de cálculo, pois o elemento mais importante da hipótese de incidência (regra-matriz) é o critério material, seu verdadeiro núcleo, ponto central de onde os demais aspectos surgem à vista do labor interpretativo. O gênero jurídico do tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria) não é conferido apenas pela base de cálculo, mas surge da composição entre essa e o critério material, como será visto no Capítulo XIII.

Geraldo Ataliba (1996, p. 96) entendia que os dados mensuradores da hipótese de incidência – a “base de cálculo, base tributável ou base imponível” – são ínsitos ao aspecto material. Em outras palavras, significa dizer que todo critério material possui uma dimensão econômica, tais como o montante da renda auferida, o valor do bem imóvel, o preço de comercialização do produto etc. À dimensão econômica da norma de incidência tributária se dá o nome *base de cálculo*. É ela que “fornece o critério básico, para se responder ‘quanto é devido’” (ATALIBA, 1996, p. 96), tomado a partir da materialidade eleita pelo legislador.

Para Aires Fernandino Barreto (1998a, p. 39), a “base de cálculo é a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários”. Seguindo a linha de pesquisa que separa o normativo do fático, o autor aponta a distinção entre base de cálculo, no campo da norma, e base calculada, para os acontecimentos do mundo fenomênico.

A base de cálculo, base tributável ou base imponible dimensiona o critério material, sendo, por isso, ínsita a ela, conforme Roque Antonio Carrazza (2010, p. 268, nota 27). A lição de Elizabeth Nazar Carrazza (1992, p. 90) é no mesmo sentido, como se confere:

A base de cálculo, como esclarece a melhor doutrina, deve guardar uma relação de inerência (uma correlação lógica) com o tributo ao qual se refere. Assim, quando se tributa a renda, a base de cálculo deve levar em conta um aspecto da renda (v.g., o valor da renda).

A base de cálculo, ao dimensionar o critério material, pode ser uma medida econômica, como *valor, preço* ou *custo*, sobre a qual será aplicada uma porcentagem (alíquota) e apurado o montante do tributo. Pode, também, ser uma medida de grandeza não econômica, como “peso, volume, comprimento, largura, altura (...), perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza” (ATALIBA, 1996, p. 97). Nesses casos, o valor do tributo será alcançado multiplicando-se uma dimensão econômica sobre a referência física (AMARO, 2008, p. 264). Assim, pode-se quantificar o tributo multiplicando-se por R\$ 10,00 o metro linear de tecido importado. Nesses termos, acaso a dimensão escolhida pelo legislador não seja monetária, será necessário utilizar um multiplicador pecuniário para que o intérprete alcance o valor devido (*quantum debeat*).

Em tais casos, será desnecessária e irrazoável a fixação de uma alíquota. Esta, como se verá, só é necessária quando a base de cálculo for uma dimensão econômica, sobre a qual será retirada a parte que caberá ao Estado.

O legislador, ao fixar a base de cálculo, normalmente elege alguns dados que reputa relevantes, desprezando aspectos que fazem parte da realidade fática. Nesse sentido, por vezes, ele irá desprezar dados importantes, como a cor de um produto, considerando-a irrelevante para fins tributários, mesmo se, comercialmente, for uma informação digna de nota. Outras vezes o legislador poderá ser levado a agir ao contrário, conferindo relevância à cor do produto ou a aspectos diversos, como extensão, profundidade, potência etc.

### 8.1.1 A base de cálculo na definição do gênero do tributo

A base de cálculo é sensível a ponto de desnaturar o gênero do tributo. Como foi fartamente repetido no item anterior, a base de cálculo tem que ser uma referência do critério material. Do contrário, haverá a incompatibilidade entre o critério material, a base de cálculo e o gênero do tributo (imposto, taxa ou contribuição de melhoria).

Assim determinou, de forma acanhada, o constituinte brasileiro (CF, art. 145, § 2º), ao determinar que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria dos impostos”. A ordem é acanhada porque o mandamento pode ser interpretado amplamente. A contribuição de melhoria não poderá ter base de cálculo própria dos impostos e das taxas. Por outro lado, os impostos que não tenham base de cálculo ínsita à materialidade estipulada pelo Texto Constitucional também serão inconstitucionais.

Por exemplo, o Imposto sobre a Renda pode virar imposto sobre o patrimônio urbano por meio de uma manipulação (inconstitucional) da base de cálculo (ATALIBA, 1996, p. 99-100). Como o Imposto sobre a Renda é de competência federal (CF, art. 153, III) e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é de competência municipal (CF, art. 156, I), um não pode ter por base de cálculo a materialidade de outro.

Como registrado constitucionalmente, a base de cálculo não pode ser distinta da materialidade das taxas. Ataliba (1996, p. 100) ofereceu ilustrativo exemplo. Imagine-se uma hipotética taxa municipal de conservação de rodovia (vamos supor que possa existir) tendo como base de cálculo o valor do veículo, que é o critério quantitativo do IPVA. A base imponible eleita para a taxa municipal é a do imposto estadual, ferindo a Constituição Federal. A base de cálculo da suposta taxa teria que ser o “peso ou outras características que provoquem desgaste maior ou menor nas rodovias (o que, indiretamente, vai determinar o vulto do serviço de conservação)”.

Com o dado constitucional acima citado, a doutrina do direito tributário avançou nos instrumentos de identificação da natureza jurídica do tributo compondo a base de cálculo com o critério material. De tal composição podemos ter três soluções possíveis para o intérprete, que afirmará, infirmará ou confirmará (CARVALHO, 2007a, p. 361 e s.) a natureza jurídico-tributária com o rótulo dado pelo legislador. Assim, se o legislador não especifica qual tributo está criando, o intérprete poderá afirmar o gênero (imposto, taxa ou contribuição de melhoria) confrontando a base de cálculo com o critério material. Todavia, o legislador pode especificar qual gênero de tributo criou, mas esse dado pode ser infirmado, negado, pelo intérprete, diante da verificação da não correlação própria entre a base de cálculo e a materialidade escolhida. Por fim, o intérprete poderá, usando da mesma sistemática, confirmar o gênero do tributo, mediante a comprovação da correlação entre a base imponible e a materialidade eleita.

## 8.2 Alíquota

O outro componente do critério quantitativo, e último de toda a regra-matriz tributária, é a alíquota. Ela dividirá a base calculada – quando esta for quantificada monetariamente –, indicando a parte que ficará para o Estado e aquela que será mantida no patrimônio do sujeito passivo.

Como será visto posteriormente (item 9, em seguida), os estudiosos do direito tributário não são acordes na localização da alíquota dentro da regra-matriz de incidência. Há quem localize a alíquota solitariamente no mandamento (no consequente) da norma, enquanto outros defendem a ideia de que ela está no consequente, mas ao lado da base de cálculo e de outros elementos.

A alíquota é, sempre, aplicada sobre a base de cálculo. Há, nessa relação entre as duas dimensões, a identificação de alíquotas progressivas, regressivas ou constantes (proporcional ou neutra). A alíquota será progressiva quando expressar uma porcentagem maior diante de uma base de cálculo também maior, o que leva a identificar que a alíquota será menor quanto menor for a base de cálculo. É o que acontece com o Imposto sobre a Renda. Quando a base de cálculo expressa valores mais baixos, a alíquota aplicável é mais baixa. Quando a base de cálculo expressa valores mais altos, a alíquota aplicável é mais alta.

Há, todavia, tributos em que a variação da alíquota é inversamente proporcional à variação da base imponible. Esta pode apontar, na apuração, um valor elevado, aplicando-se a alíquota mais baixa. Do contrário, se a base calculada for menor, a alíquota será maior. Tal sistemática é aplicável ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. Quanto maior for a utilização da terra, e, portanto, maior a valorização do imóvel rural, menor será a alíquota. Para desestimular a detenção de propriedades rurais improdutivas, quanto menor for a base calculada, posto pouco explorada a propriedade, maior será a alíquota.

A porcentagem do critério quantitativo poderá, também, ser invariável, fixa em relação à base imponible. O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI habitualmente é fixo: sobre o produto  $x$ , a alíquota será  $y$ . Assim, sobre a produção de móveis residenciais, a alíquota ser (hipoteticamente) 8%, independentemente de o móvel ser de elevado padrão e valor ou de reduzidas proporções econômicas.

A progressividade, proporcionalidade e regressividade de alíquota permite, quando utilizada corretamente pelo legislador, atender ao princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º).

O constituinte derivado brasileiro adotou a distinção entre alíquota como medida de valor (uma porcentagem) ou como medida de grandeza (peso, tamanho, comprimento, metro quadrado, metro linear etc.), ao estipular, na Emenda Constitucional n. 33, de 11-12-2001, que as contribuições sociais e as interventivas poderão ser: “a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada” (CF, art. 149, § 2º, III).

Consideramos importante declarar que a alíquota é o único componente da regra-matriz tributária que não conseguimos identificar na Constituição Federal. Por outro giro verbal, buscando maior clareza, podemos dizer que: enquanto os critérios

material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo (no que concerne à base de cálculo) foram por nós identificados partindo-se da Carta Magna, com a alíquota esse raciocínio não se mantém. Isto porque o constituinte originário não entendeu por fazê-lo, deixando a cargo do legislador infraconstitucional essa tarefa.

Por outro lado, determinou o constituinte originário a imposição de limites para essa fixação, encontráveis, por exemplo, nos princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco (Constituição da República, arts. 145, § 1º, e 150, IV).

### 8.3 Tributos fixos

Afirmamos, no item precedente, que a alíquota é o último componente do critério quantitativo da regra-matriz tributária. Mantemos a assertiva, mas registramos que há tributos que não possuem *base de cálculo* ou *alíquota*, o que acarreta a ausência de operações matemáticas a serem feitas para apurar o valor devido. São os chamados *tributos fixos*. Eles prescindem da base de cálculo e da alíquota, pois o critério quantitativo é fixado em um valor invariável. O legislador simplesmente estipula na lei: diante do critério material  $x$ , pague a quantia  $y$ . Colhemos exemplo na doutrina: “por certidão de bons antecedentes: R\$ 20,00” (COELHO, 2009, p. 381).

Os tributos fixos dividem os estudiosos brasileiros. Há autores que os consideram inconstitucionais, como Geraldo Ataliba (1996, p. 96), Roque Antonio Carrazza (2010, p. 111) e Elizabeth Nazar Carrazza (1992, p. 62).

Aires Fernandino Barreto (1991, p. 87) considera que os impostos sempre têm que ser *ad valorem*, asseverando que os tributos fixos são inconstitucionais. Alberto Xavier (1991, p. 119) leciona que tais tributos são inconstitucionais por ofenderem o princípio da capacidade contributiva, mesma linha de argumentação de José Eduardo Soares de Melo (1991, p. 143).

Misabel Derzi (1991, p. 185) ensina que não só os impostos fixos são inconstitucionais. Nem as taxas ou a contribuição de melhoria podem prescindir de variabilidade.

Outros autores, todavia, não vislumbram a inconstitucionalidade dos tributos fixos. Nesse sentido, Antônio Roberto Sampaio Dória (1991, p. 27) e Sacha Coelho (2009, p. 381), que forneceu o exemplo acima citado da certidão de bons antecedentes. Américo Lacombe (1991, p. 159) aduz que as taxas podem ser fixas, os impostos não. Também Luciano Amaro (2008, p. 264) registra a existência de tributos fixos, afirmando serem frequentes nas taxas e raros nos impostos. Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 325) entendia que os tributos fixos eram de “uma inconstitucionalidade vitanda”, já que desrespeitavam o critério constitucional para aferir o gênero jurídico