

Base de cálculo é essencial para regra-matriz de incidência tributária

02/11/2011

Todos os tributos previstos no atual sistema tributário nacional apresentam elementos que são essenciais à sua compreensão. Sem eles não há como perquirir e constatar a natureza jurídica dessas exações, bem como sua consonância com a Constituição Federal. No presente trabalho, deitaremos nossas atenções a este elemento específico da regra-matriz de incidência tributária, o qual tem “muito a dizer” sobre o tributo ao qual é ligada.

A base de cálculo é elemento indispensável para a composição do critério quantitativo da regra-matriz de incidência e, segundo Paulo de Barros Carvalho, sua existência é uma exigência constitucionalmente obrigatória.^[1] De acordo com Aires Barreto, é no aspecto material da hipótese de incidência que, por seus atributos, encontramos a suscetibilidade de apreciação e dimensionamento, com vistas à estipulação do objeto da prestação. Aos atributos dimensíveis do aspecto material da hipótese de incidência designa-se base de cálculo.^[2]

Na visão do insigne professor Hugo de Brito Machado, “é grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda.(...) A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente.”^[3]

Feita a ressalva sobre a importância da base de cálculo dentro da regra-matriz de incidência, convém destacar, de forma muito sucinta, que as diferentes funções desempenhadas pela base de cálculo (e também pela base calculada), são de a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar, ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.^[4]

Na toada do professor, a Constituição Federal, ao eleger as materialidades que serão o alvo da atividade legiferante dos entes públicos tributantes, costumou se apegar a situações fáticas e coisas. No primeiro caso, em que a preocupação constitucional elege como materialidade tributária a ocorrência de certo fato, serve a base de cálculo do tributo respectivo para mensurar em que proporção esse fato será relevante para a tributação, e o “quanto” desse fato será referência para o cálculo do quanto devido.

Já a função objetiva se mostra como tendo a base de cálculo fundamental participação do *quantum* devido pelo contribuinte a título de tributo. Ou seja, vemos aí a base de cálculo como elemento integrativo do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência, que de “mãos dadas” com a alíquota, definirá a parcela de seu patrimônio que o contribuinte destinará ao fisco competente.

Por fim, a base de cálculo ainda se reveste de outra importante utilidade. Qual seja, a de confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo. Como dito alhures, se a materialidade de determinado tributo caminha para um sentido, e este sentido não é respeitado pela base de cálculo, temos uma incongruência normativo-tributária que pode inquinar a exação de completa nulidade. Bom nos atentarmos para essa função da base de cálculo (função comparativa), pois ela será o mote de todas as explanações seguintes desse trabalho.

Havendo a necessidade de que haja essa perfeita sintonia entre a base de cálculo e o verbo núcleo que compõe o aspecto material de um tributo, claro está que caberá também àquela a função de confirmar, afirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência. É tão importante e verdadeira essa tarefa da base de cálculo que diversos autores afirmam que na inexistência de compatibilidade entre o binômio hipótese de incidência e base de cálculo, o intérprete do suporte físico deve levar em conta sempre como prevalecente a base de cálculo.

Elucidando melhor o assunto, Paulo de Barros Carvalho professa que “a base de cálculo projeta-se sobre a mesma porção factual, recortada no suporte fático pela hipótese tributária (Fjt), mensurando o fato que sofreu o impacto da incidência (Fbc)”. Mais adiante em sua exposição, sentencia que a “base de cálculo está viciada ou defeituosa quando verificamos que ela não mede as proporções do fato impositivo, sendo-lhe totalmente estranha[5]”.

Cumprir dizer que não é nossa intenção aqui subestimar a função nuclear da descrição hipotética do critério material da regra-matriz de incidência. Mas o ideal é que consigamos enxergar ambos os elementos, o critério material de determinado tributo e o critério quantitativo, especialmente a base de cálculo, para que possamos alcançar sua real natureza.

Acerca da necessária equalização desses elementos, aponta o Professor Paulo de Barros Carvalho que:

Estamos convictos no reconhecer à base de cálculo toda a importância necessária a um fator imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo. Entretanto, não iremos ao limite de subtrair, com isso, à hipótese normativa, a enorme dimensão que ocupa nos esquadros lógicos da regra-matriz. Redizemos que não de compaginar-se os dois elementos, segundo a diretriz constitucional a que já nos referimos, para que assome ao tipo impositivo, em toda pujança e na completude de seus componentes últimos e irreduzíveis.[6]

Partindo da premissa oferecida pelo festejado professor, sentimos que avançamos na questão, porquanto, de fato, é na acurada análise da base de cálculo de determinado tributo, em conjunto com os dizeres de seu aspecto material, é que podemos discernir acerca de sua “maturação normativa”. Ou seja, se a sua previsão abstrata está condizente com a materialidade prevista nele próprio, e na mesma linha do que preconiza a Carta Constitucional.

Não foi outro o caminho trilhado pelo eminente mestre Geraldo: material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur.(...) O aspecto material, além de necessariamente referir-se a qualidades físicas (consistência e forma), e outros atributos, é suscetível também, direta ou

indiretamente, de apreciação quantitativa. A base é, pois, uma grandeza apreciável mensurável do aspecto material da h.i. Tem caráter uniforme, abstrato e genérico; tem cunho normativo (Aires Barreto) como toda a h.i.[7]

José Artur Lima Gonçalves ressalta que a base de cálculo é elemento essencial e decisivo para a plena e correta definição de tributo. Na verdade, é por meio da base que se pode verificar a verdadeira consistência da situação submetida à tributação.[8] – dado o necessário liame ou nexó lógico que ela deve manter com o chamado critério material da regra-matriz de incidência tributária (o fato tributado).

Compaginados com todas as ideias acima formuladas, é de rigor concluir que os elementos que integram a base de cálculo de determinado tributo deve, portanto, guardar a mínima relação com os conceitos da materialidade desse tributo. Somente com essa pragmática e rigorosa concordância chega-se à plenitude da regularidade normativa de certo tributo.

Acrescenta destacar que a relevância da função comparativa da base de cálculo vem direcionando diversos julgados pelos Tribunais Superiores, merecendo apontamento o julgamento do Recurso Extraordinário 571.241, de relatoria do ministro Joaquim Barbosa, pelo qual se discutiu a especificidade e divisibilidade de determinada taxa de serviço público e coleta de lixo estipulada pelo município de Natal.

Com efeito, afirma o ministro em seu bem elaborado acórdão, “é necessário analisar a base de cálculo da exação, que tem por uma de suas funções confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz de incidência.” A ementa do julgado, para fins ilustrativos, é reproduzida abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA. SERVIÇOS PÚBLICOS. COLETA E REMOÇÃO DE LIXO. CARACTERIZAÇÃO DA ABRANGÊNCIA DO SERVIÇO COMO INESPECÍFICO E INDIVISÍVEL. NECESSIDADE DO EXAME DA RESPECTIVA BASE DE CÁLCULO. RAZÕES DE AGRAVO REGIMENTAL INSUFICIENTES. QUESTÃO DE FUNDO. SÚMULA VINCULANTE 19.

*1. O exame da possibilidade de o serviço público ser destacado em unidades autônomas e individualizáveis de fruição não se esgota com o estudo da hipótese de incidência aparente do tributo. É necessário analisar a base de cálculo da exação, **que tem por uma de suas funções confirmar, afirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz de incidência.** As razões de agravo regimental, contudo, não indicam com precisão como a mensuração do tributo acaba por desviar-se da prestação individualizada dos serviços de coleta e remoção de lixo.*

2. "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal" (Súmula Vinculante 19). Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(STF, Recurso Extraordinário 571.241, Ministro Relator Joaquim Barbosa, Segunda Turma, Data do Julgamento: 20/04/2010, Data da Publicação: 02/06/2010 – grifo nosso).

Portanto, mais do que usualmente lhe é conferida, a base de cálculo tem função primordial na constatação da higidez da imposição tributária abstrata, e sempre deve ser analisada pelo operador do direito.

- [1] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. P. 329.
- [2] BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. P. 50 (grifos não constantes no original).
- [3] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros editores, 27ª edição, página 154.
- [4] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. P. 175.
- [5] CARVALHO, Paulo de Barros. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista dialética de direito tributário*, 1999, (4) 37: 118-143.
- [6] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. Pág. 362.
- [7] ATALIBA. Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. Malheiros Editores, São Paulo/SP, 6ª edição, página 109.
- [8] GONÇALVES. José Artur Lima. Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais, Malheiros Editores, São Paulo, página 191.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2011-nov-02/base-calculo-essencial-regra-matriz-incidencia-tributaria/>