

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Base de Cálculo Própria de Impostos e a Necessidade de Revisão da Súmula Vinculante n. 29/STF

Roberto Ferraz

Advogado e Consultor. Mestre em Direito Público pela Universidade Federal do Paraná. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Pós-doutorado em Finanças Públicas na Université de Paris I - Sorbonne. Professor Titular da PUC/PR.

Resumo

O Direito Tributário brasileiro foi muito rico na conceituação e sistematização dos institutos próprio desse ramo, ainda que sob uma perspectiva estritamente positivista. Essa riqueza traduziu-se em instrumental de qualidade para trabalhar-se na área, em meio ao qual pode-se destacar a doutrina brasileira da base de cálculo. A Constituição de 1988 deu importante passo na consagração dessa doutrina, que veio a ficar obnubilada pela Súmula Vinculante n. 29 que, voltada a solucionar uma questão concreta, veio a exprimir conceito incompatível com a Constituição, merecendo ser reformulada.

Abstract

The Brazilian Tax Law was very rich in conceptualization and systematization of the institutes of that branch, even under a perspective strictly positivist. This wealth resulted-instrumental in quality for work-in the area, which may-highlight the Brazilian doctrine of tax basis. The Constitution of 1988 marked an important step in consecration that doctrine, which came to remain haze by Supreme Court Ruling n. 29. This ruling was created to solve a concrete issue. However, it expressed an incompatible constitutional concept. Thus, it should be reformed.

1. O Desenvolvimento do “Direito Tributário Brasileiro”

No Brasil, o Direito Tributário teve desenvolvimento muito centrado em dois núcleos: o formado entorno à Universidade de São Paulo e a chamada “Escola Paulista de Direito Tributário” da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Na primeira, ressalta a figura de Rubens Gomes de Souza e, na segunda, a de Geraldo Ataliba. Ainda que uma divisão de tal tipo seja necessariamente grosseira, é possível classificar a produção doutrinária brasileira alinhando-a segundo essas duas referências.

De um lado, a USP e Rubens Gomes de Souza representam estudos mais abertos à influência estrangeira, e de outro, a PUC/SP e Geraldo Ataliba configuram corrente que insistiu em estudar o Direito Tributário segundo o Direito positivo brasileiro, repelindo o Direito estrangeiro.

A formação do núcleo da USP tem por marco a presença do professor Tullio Ascarelli, italiano de origem hebreia que viveu em São Paulo durante a Segunda Grande Guerra, e que orientou diretamente Rubens Gomes de Sousa e Alcides

Jorge Costa em seus estudos de Direito Tributário, dando-lhes uma nota acentuada de Direito comparado. Rubens foi professor da USP na cadeira de “Legislação Tributária” e Alcides foi o segundo professor titular da cadeira de “Direito Tributário” propriamente dito, na mesma casa, sucedendo o professor Ruy Barbosa Nogueira, que tinha acesso à língua alemã e baseou grande parte de sua produção na literatura tedesca.

A constituição do núcleo da PUC/SP foi fortemente marcada entorno à figura de Geraldo Ataliba que, não obstante tenha promovido a tradução de diversas obras estrangeiras para o português, iniciando assim diversos e destacados tributaristas¹, promoveu campanha pela produção de um autêntico Direito Tributário brasileiro, que rejeitasse o que classificava como “influências alienígenas”.

A verdade é que a formação dessas duas “escolas” quase nada teve de teórica, pois ocorreu mais em função do desentendimento profundo ocorrido entre Geraldo Ataliba e Ruy Barbosa Nogueira. No entanto, ainda que por essa equivocada influência, esses núcleos se formaram e também um “Direito Tributário brasileiro”.

Foi nesse contexto que configurou-se a doutrina brasileira de Direito Tributário, tendo sido fortemente marcada por uma visão estrita positivista, da qual apenas vem se libertando mais recentemente.

De qualquer forma, positivista ou não, a matéria tributária foi sistematizada no Brasil, havendo forte produção doutrinária.

Desde a afirmação do *fait générateur*, de Gastón Gèze, passando a uma verdadeira “glorificação do fato gerador”, toda a doutrina brasileira de Direito Tributário conformou-se entorno às figuras do fato gerador (ou hipótese de incidência) e da base de cálculo, chegando-se mesmo a uma certa saturação da produção sobre esses temas.

2. A “Doutrina Brasileira da Base de Cálculo”

2.1. Em seu art. 154, I, a Constituição Federal de 1988, ao eleger o fato gerador como elemento para identificar o cumprimento da discriminação constitucional de competência tributária, procedeu importante avanço técnico-jurídico ao referir-se a fatos geradores *próprios* dos impostos discriminados na Constituição.

De fato, é um grande avanço relativamente ao texto anterior, que utilizava a expressão fatos geradores *idênticos* (art. 21, parágrafo 1º) aos ali previstos expressamente como de competência dos Estados e Municípios.

2.2. No tocante à base de cálculo o mesmo ocorreu.

Originalmente, a CF de 46 não trazia dispositivo relativo a base de cálculo. Foi com a Emenda n. 18/65 que passou a dispor que “as taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda a imposto referido nesta Emenda” (parágrafo único do art. 18 da Emenda).

A Carta de 1967 adotou a base de cálculo como elemento identificador do tributo com vistas à efetividade da discriminação de competências (art. 18, parágrafo 2º, e também art. 21, parágrafo 1º).

¹ Marco Aurélio Greco traduziu o *Curso de Direito Tributário*, de Gian Antonio Michele, e também Roque Carrazza, Marilena Diniz, Luciano Marrey, fizeram traduções publicadas sob a coordenação de Ataliba.

Já a Constituição Federal de 1988 trouxe importante inovação relativamente à base de cálculo.

Ao eleger a base de cálculo como elemento identificador da discriminação de competências tributárias, procedeu inteligente avanço técnico-jurídico ao referir-se a bases de cálculo *próprias* de impostos, quando da instituição de taxas (parágrafo 2º do art. 145).

Trata-se de um grande avanço relativamente ao texto anterior, que utilizava as expressões base de cálculo *que tenha servido para a incidência de impostos* (parágrafo 2º do art. 18) e base de cálculo *idêntica* (art. 21, parágrafo 1º) à dos impostos ali previstos expressamente como de competência dos Estados e Municípios.

Tanto o CTN como o Projeto de novo CTN são omissos quanto à definição de base de cálculo, limitando-se a repetir disposições constitucionais que utilizam essa expressão e a estabelecer as definições de bases de cálculo dos impostos discriminados na Constituição.

2.3. A doutrina brasileira trouxe boas definições desse elemento essencial da configuração do tributo.

Para Aires Barreto²:

“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. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a *dívida* tributária.”

Em Alfredo Augusto Becker a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência³:

“Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o *núcleo*. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o *gênero jurídico* ao tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a *base de cálculo*.”

Geraldo Ataliba assim configura esse elemento do tributo⁴:

“A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é ínsita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional (sublinhada por Paulo de Barros Carvalho, ao demonstrar a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos (v. Curso..., p. 207). Ela fornece critério para determinação do *quantum* tributário.”

Amílcar de Araújo Falcão sublinha a necessária inerência da base de cálculo à hipótese de incidência nos seguintes termos⁵:

“Base de cálculo. Também o fato gerador é decisivo para a definição de base do cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar. *Essa base de*

² *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. São Paulo: RT, 1986, p. 40.

³ *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 298.

⁴ *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1982, p. 107.

⁵ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: RT, 1977, p. 137.

cálculo tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. É certo que nem sempre há absoluta identidade entre uma e o outro. Dizem os escritores que tal simultaneidade entre fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo.” (Os destaques não são do original)

Foi com base nesses elementos doutrinários que o VII Simpósio Nacional de Direito Tributário (promovido em 1982 pelo CEEU) chegou à seguinte definição⁶: “Base de cálculo é a expressão de grandeza do aspecto material da hipótese de incidência escolhida pela lei dentre aquelas inerentes ao Fato Gerador, sobre a qual incidirá a alíquota.”

3. O Importante Passo Conceitual Representado pelo parágrafo 2º do artigo 145 da Constituição Federal

Como já se fez ressaltar acima, a Constituição de 1988, ao estabelecer a competência impositiva geral (art. 145), deu novo contorno ao critério definidor de competência impositiva ao estatuir que “as taxas não poderão ter base de cálculo *própria* de impostos”, diferentemente do texto anterior, pois aquele utilizava a expressão “não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência de impostos”.

A diferença é muito grande e representa avanço considerável no domínio dos elementos conceituais tributários.

Tomando-se por exemplo a definição alcançada pelo VII Simpósio Nacional de Direito Tributário acima transcrita, vê-se que a Constituição, ao adotar o conteúdo “base de cálculo *própria* de impostos”, consagrou a doutrina que exige à base de cálculo inerência⁷ à hipótese de incidência.

Assim, verifica-se que a Constituição adotou a ideia de que a base de cálculo manifesta sempre uma *relação de pertinência* à hipótese de incidência. Essa doutrina foi acolhida pelo atual texto constitucional ao reconhecer existirem bases de cálculo *próprias* de impostos ao lado daquelas que são *próprias* de taxas.

Essa propriedade (de relação de pertinência), no entender de alguns, chegaria até mesmo a representar *identidade*. É o fenômeno citado por Amílcar Falcão⁸ como ocorrente nos impostos sobre o patrimônio e a renda, mas que, na realidade, é de simples *concomitância* na indicação de hipótese de incidência e base de cálculo em uma única expressão.

⁶ *Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 416.

⁷ Inerência está aqui sendo tomada no sentido de “ser em outrem”, ou seja, no sentido de que a base de cálculo é um aspecto mensurável da hipótese de incidência, uma medida desta e que, portanto, somente existente nela.

⁸ Citação feita no item 46, *supra*, p. 67, donde se ressalta o seguinte: “Dizem os escritores que tal simultaneidade entre fato gerador e base de cálculo só é encontrada nos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio.”

Efetivamente, fato gerador e base de cálculo são *sempre* realidades distintas. Impossível portanto a efetiva identidade entre ambas, como imprecisamente referida por Amílcar Falcão. No entanto, sua observação é valiosa, desde que precisando-se a terminologia empregada. Nos impostos sobre o patrimônio e a renda (ainda que não necessariamente), verifica-se a adoção simultânea de hipótese de incidência e da base de cálculo numa única expressão legal, como, por exemplo, “fica criado imposto que incidirá sobre a renda das pessoas físicas”, em que a hipótese de incidência é a *existência* de renda, enquanto a base de cálculo é o *montante* dessa mesma renda.

O Finsocial, criado pelo DL 1.940/82, por exemplo, adotou exatamente essa estrutura, em que, com uma expressão, receita bruta, ficam definidos hipótese de incidência e base de cálculo. Foi também o que ocorreu com a Cofins e o PIS.

Nesses casos, há uma indicação *concomitante* de hipótese de incidência e de base de cálculo, com a utilização de uma *única expressão*, que, no entanto, está a indicar *duas* realidades.

O art. 195 apresenta casos de incidência “sobre a folha de salários”, o “faturamento”, e o “lucro”, e sobre “a receita dos concursos de prognósticos” em que essa concomitância se verifica. Quanto à incidência de contribuições sociais “dos trabalhadores”, inexistente indicação de base de cálculo. Porém, tradicionalmente a legislação tem escolhido a renda dos trabalhadores para fazer incidir suas contribuições previdenciárias, promovendo portanto a mesma concomitância de indicação de hipótese de incidência e base de cálculo por via legislativa.

O que importa saber é que há efetiva *pertinência* da base de cálculo ao fato gerador da obrigação tributária. E que, portanto, há bases de cálculo *próprias* de impostos (pois estes têm fatos geradores próprios, independentes de qualquer prestação estatal específica relativa ao contribuinte), bem como aquelas *próprias* de taxas.

4. O Advento da Súmula Vinculante n. 29 do STF

Ocorre que a Súmula Vinculante n. 29 do STF veio a ser editada em direta contradição com toda a consagrada doutrina da base de cálculo e em confronto também com o parágrafo 2º do art. 145 da Constituição Federal.

Veja-se o texto: “Súmula Vinculante 29 - É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”

A matéria foi discutida no precedente do RE 576.321-RG-QO/SP, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, em ocasião em que as dúvidas da própria corte ficaram mais ressaltadas que pacificadas. Disse o Ministro Carlos Brito que “as contradições são múltiplas” (fls. 990) e o próprio Relator, quando evidenciada a falta de conforto provocada pela questão, afirmou

“estou falando com um pouco de veemência porque estou dizendo que não estou inovando nada, isso já existe na nossa jurisprudência. Claro que podemos, tranquilamente, rever isso, não vejo nenhum problema. Talvez, por isso, tenha sido oportuno nós termos suscitado a questão.” (fls. 991)

No entanto, a discussão não se prolongou; com dois votos vencidos (Ministros Marco Aurélio e Carlos Brito) e duas ausências (Ministros Celso de Mello e

Joaquim Barbosa), definiu-se a questão e a conseqüente denegação de recursos que tratem da matéria nos termos do art. 543-B, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil. A proposta de Súmula Vinculante em si foi debatida em 11 de março de 2010⁹ e apesar da oposição do Ministro Marco Aurélio destacando que o verbete conflita diretamente com o parágrafo 2º do art. 145 da CF e que não se deveria “engessar” o entendimento; da ressalva de entendimento do Ministro Ayres Brito; do voto vencido do Ministro Eros Grau, aderindo à divergência; e de o debate trazer propostas de redação que alterariam substancialmente o conteúdo (Ministro Cezar Peluso); e, ainda, a discussão final mostrar a falta de firmeza do Plenário quanto à proposta, foi aprovada. Levou-se em conta a possibilidade de revisão posterior por não tratar-se de “cláusula pétreia”.

Com isso, numa discussão que mais buscou afirmar a necessária especificidade e divisibilidade do serviço público de coleta de lixo, e bem pouco quanto ao que seja “base de cálculo própria de imposto”, a edição da Súmula Vinculante n. 29 terminou efetivamente por contradizer diretamente o disposto no parágrafo 2º do art. 145 da Constituição, que veda sua adoção na instituição de taxa. Ora, a base de cálculo própria de imposto se verifica pela identificação do fato gerador que exprime (Amílcar Falcão, Alfredo Becker e tantos outros), segundo seja vinculado ou não a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (Geraldo Ataliba e muitos outros). A perfeita identidade de base de cálculo, proibida pela Súmula, já era vedada pelo CTN desde 1966. O progresso técnico da Constituição Federal 1988, nesse ponto, ficou bastante (totalmente) obscurecido.

O Supremo Tribunal Federal, nessa questão, centrado na difícil tarefa de pacificar entendimentos e orientar a aplicação do texto constitucional, terminou por mirar num ponto conhecido e discutido naquela Corte (especificidade e divisibilidade do serviço de coleta de lixo) acertando o que não viu (a existência de bases de cálculo próprias de impostos). Com isso abriu a possibilidade de que sejam criados autênticos impostos disfarçados de taxas, contrariamente a pacífica jurisprudência daquele Tribunal, e a todo o Sistema Tributário Nacional.

A questão mereceria a revisão preconizada pelo Ministro Lewandowski, mas com os impedimentos gerados pela própria Súmula, é difícilimo ao contribuinte alcançá-la.

5. Possíveis e Prováveis Consequências da Edição da Súmula Vinculante n. 29 do STF

Infelizmente a Súmula Vinculante n. 29 do STF deixa caminho aberto a que ocorram graves distorções como as seguintes.

A pretexto de instituir taxa de fiscalização de estabelecimentos empresariais (ditas de “Licença e localização”) um Município poderia escolher como base de cálculo o valor da receitas líquidas do estabelecimento, já que esse montante não é idêntico ao de nenhum imposto.

⁹ Veja-se a íntegra na *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 176. São Paulo: Dialética, maio de 2010, pp. 183 e ss.

Os Estados poderiam, dizendo-se detentores do imposto de transmissão *causa mortis*, tributar os rendimentos das heranças em base mensal, uma vez que somente a base anual é tributada pelo imposto sobre a renda.

Esses dois exemplos mostram que, a prevalecer o entendimento enunciado na referida Súmula, abre-se um interminável universo de possibilidades de criação de novos impostos disfarçados de taxas, pois incidiriam sobre base de cálculo próprias de impostos, ainda que não idênticas às dos impostos já existentes.

Seria o fim do sistema de discriminação de rendas adotado no Brasil como base de nosso modelo federativo e seria a admissão de infinita superposição de tributos.

6. Conclusão: a Necessidade de Reformulação da Súmula Vinculante n. 29 do STF

É nesse quadro que se pode afirmar sem medo de errar que é necessária a reforma da Súmula em questão e que a proposta dessa revisão deveria ocorrer o mais rapidamente possível. Talvez a OAB pudesse propô-la, cumprindo assim com essa sua nova e importante missão de zelar pela correção das súmulas vinculantes editadas pelo STF.