

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Pedro Felipe de Oliveira Rocha

**Substituição tributária:
sujeição passiva e dinâmica normativa**

Mestrado em Direito

São Paulo

2019

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP

Pedro Felipe de Oliveira Rocha

**Substituição tributária:
sujeição passiva e dinâmica normativa**

Mestrado em Direito

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, área de concentração Efetividade do Direito, sob orientação da Profa. Dra. Fabiana Del Padre Tomé.

São Paulo

2019

Data da Aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora

*À minha **mãe**, a força inabalável que carrego comigo... inspiração e luz no descontínuo caminho que conduziu à concretização desta incrível jornada.*

*À meu **pai**, que segue sendo a base firme e constante do meu caminhar de todo dia.*

*À **Bárbara**... insubstituível... em todos os sentidos.*

*Ao **Ceará**, terra do meu coração e da minha constante saudade nos últimos anos.*

O presente trabalho foi realizado com o apoio do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ).

This study was financed in part by the Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPQ).

Processo nº 133377/2019-9

AGRADECIMENTOS

Nos últimos dois anos e meio, aprendi mais sobre a *vida*, o *direito* e as *pessoas* que nos outros vinte e sete que vivi. Ao final da jornada, há tanto pelo que agradecer que seria preciso páginas e mais páginas para registrar toda a minha gratidão e a felicidade enorme que sinto nesse momento.

Primeiro de tudo, obrigado, **mãe e pai**. Nem sei expressar o quanto sou grato a vocês... sem seu apoio, carinho, amor e dedicação, nada disso seria possível. Lhes devo tudo e prometo lhes retribuir tudo enquanto respirar. Vocês são tudo de mais importante na minha vida: a minha força e a minha base. Sempre lembrarei de todos os dias em que vigiou e guardou meus estudos, mãe. Sempre lembrarei de todos os sacrifícios e esforços que fez por mim, pai. Se eu sou o que sou, é porque vocês fizeram de mim um alguém melhor sempre. Também preciso registrar minha gratidão às minhas irmãs Fernanda e Andrea, que seguem torcendo por mim sempre, e, sempre, à Alice, que lembra e torce por mim com carinho de mãe.

À **Bárbara**, muito obrigado por todo o apoio, pelo amor, pelos sorrisos, pela preocupação, pelas inúmeras viagens a São Paulo, pela dedicação, pela paciência, pela resiliência e por ter aguentado firme e segura, de mãos dadas comigo, até o final. Desculpa pela minha ausência, pelos milhares de quilômetros, pela saudade, pelo longo tempo... tudo valeu e valerá a pena, pois permanecemos unidos para colher o que vier de bom. Agora há um novo tempo para estarmos juntos.

À **Fabiana Del Padre Tomé**, meu mais sincero e profundo obrigado pela paciência, pela humildade, pelas ideias, pelo incentivo, pelo conhecimento, pelo carinho, pelas aulas, pela confiança e por tudo que um mestre traz de bom ao aluno. Obrigado também pela pessoa maravilhosa que é, um exemplo de ser humano iluminado. Nunca a vi em sala de aula sem um sorriso aberto e sereno no rosto... e talvez essa seja a principal lição que me ensinou: amar o que faz e sorrir sempre. Obrigado, obrigado e obrigado.

À **Paulo de Barros Carvalho**, toda minha admiração e gratidão por me mostrar, a cada dia, que é possível ser grande e ser humilde ao mesmo tempo. À **Lucas Galvão de Britto**, obrigado pela Lógica, pelos ensinamentos, pelo exemplo de mente jovem e brilhante, pela disposição, por toda a ajuda, pelas oportunidades e, mais que tudo, obrigado por ter confiado em mim. À **Robson Maia Lins**, obrigado pelo grande ser humano que é, pelas

risadas, pelas aulas fantásticas, pelo conhecimento passado, pelo companheirismo, pela integridade e pelo exemplo de *cientista-nordestino-arretado*.

Meu muito obrigado a **Bruce Bastos Martins, Galderise Teles, Jade Veloso, Cristiane Pires, Charles McNaughton, Aurora Tomazini de Carvalho, Adriano Messias, Ana Luiza Santos** e demais amigos da PUC-SP e do IBET-SP... todos foram muito importantes para mim durante a caminhada!

Em especial, um grande abraço e um obrigado aos amigos **Rui e Rafael** da coordenação, que tratam com respeito e carinho a todos, sempre se dedicando aos alunos da Pós-Graduação em Direito... me aguardem no doutorado!

Weber Busgaib e Renan Cavalcante, grandes amigos de Fortaleza, vocês também fizeram parte de toda essa jornada, então, muito obrigado pela amizade e pelo companheirismo, mesmo à distância sempre carreguei vocês comigo.

Por fim, minha gratidão eterna ao ***Constructivismo Lógico-Semântico***, uma ferramenta que muda vidas e abre portas para o mundo do conhecimento... um ***amigo*** e ***confidente*** que precisa, dia após dia, ser ***lapidado*** na razão, ***cultivado*** no coração e ***compartilhado*** nos encontros.

RESUMO

Investiga-se neste trabalho, com finalidade científica, a estrutura e o conteúdo das proposições dispostas na hipótese e no consequente da norma de substituição tributária, bem como seu relacionamento com as demais normas que se entrelaçam na dinâmica do instituto no sistema do direito. Para aproximação e construção do objeto, adotou-se, como método, o constructivismo lógico-semântico e, como concepção epistemológica, a Filosofia da Linguagem. A pesquisa, dada a rigorosa classificação empreendida, parte da amarração semântica de conceitos utilizados com maior frequência no campo da sujeição passiva tributária. São tratados, também, conceitos básicos ligados à tal instrumento na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional. Considerando tal base conceitual sólida, objetiva-se a construção da norma de substituição tributária (antecedente e consequente). Verificou-se que a *estrutura* se mantém a mesma, alterando-se o *conteúdo* de acordo com o tipo de substituição tributária caso a caso. A norma da substituição possui em seu consequente, sempre, o cálculo proposicional entre as relações que vinculam substituto-substituído e substituído-Estado, garantindo o surgimento da relação tributária entre Estado e substituto. De mais a mais, tal norma, em sua dinâmica, se relaciona com as regras de repercussão jurídica a fim de garantir a estabilização da capacidade contributiva. Constatou-se, pois, que malgrado se utilize tradicionalmente o termo “substituição” para denominar o instituto, substituição efetivamente não há, apenas instituição de novas relações, o que explica toda a complexidade do tema.

Palavras-chave: Sujeito passivo. Substituto. Substituído. Cálculo de relações. Constructivismo Lógico-Semântico.

ABSTRACT

In this paper are investigated structure ($H \rightarrow C$) and meaning of the propositions placed at the antecedent (hypothesis) and at the consequent (consequence) of the legal rule of tax substitution, as well as the relationship between it and the other rules that are intertwined in its dynamic within the legal system. To approach and construct the formal object, was adopted the Logical-Semantic Constructivism as method and, as epistemological paradigm, the Philosophy of Language. The research starts from the semantic tying of concepts frequently used in the field of tax passive subjection. Basic concepts related to such instrument, found in the Federal Constitution of 1988 and in the National Tax Code, are also studied. Considering the solid basis of concepts, the objective of this study is the construction of the tax substitution legal rule (antecedent and consequent). It was found that its structure remains the same, being changed only its content according to the type of tax substitution. The legal rule of tax substitution always has in its consequent the propositional calculus between the relations that bind substitute-substituted and substituted-State, guaranteeing the emergence of the tax relation between State and substitute. Moreover, this legal rule, in its dynamic, relates to the rules of legal repercussion in order to guarantee the stabilization of the contributive capacity. It was found, therefore, that despite the traditional use of the term “substitution” to name the legal tool being studied, there’s no substitution at all, only the creation of new relations, which explains the whole complexity of the theme.

Keywords: Passive subject. Substitute taxpayer. Legal rule. Algebra of relations. Logical-Semantic Constructivism.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
------------------	----

PARTE I

PROPEDÊUTICA E SISTEMA DE REFERÊNCIA

CAPÍTULO 1	23
1.1 EM RESPEITO AO LEITOR E ÀS REGRAS DO JOGO DE LINGUAGEM	23
1.2 CONHECIMENTO E AS CONDIÇÕES DE CIENTIFICIDADE DO SABER	25
1.2.1 <i>O método adotado: Constructivismo Lógico-Semântico</i>	30
1.2.2 <i>Cindindo a realidade: delimitação do objeto do conhecimento</i>	41

PARTE II

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 2	48
2.1 ESCLARECIMENTOS INICIAIS	48
2.2 QUE SE ENTENDE POR SUJEITO PASSIVO E SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA?	51
2.3 CRITÉRIO PESSOAL NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: PROFÍCUO INSTRUMENTO CIENTÍFICO	54
2.4 SUJEIÇÃO PASSIVA NA CONSTITUIÇÃO E O DESTINATÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	59
2.5 SISTEMA CLASSIFICATÓRIO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA	66
2.5.1 <i>Sobre as classes e as classificações</i>	66
2.5.2 <i>Das regras que orientam o processo de divisão/classificação</i>	72
2.5.3 <i>Equívocos comuns nas classificações da sujeição passiva tributária</i>	73
2.5.4 <i>Nossa proposta</i>	78
2.5.4.1 <i>Destinatários legais, sujeitos passivos e o dever-ser em duas camadas</i>	79
2.5.4.2 <i>Classificação dos destinatários legais e sujeitos passivos tributários</i>	88
2.6 LIMITAÇÕES AO PODER DE SUJEITAR	97
2.6.1 <i>Capacidade contributiva: transcendendo as dimensões tradicionais</i>	98

2.6.2	<i>Capacidade contributiva como norma de competência</i>	99
2.6.3	<i>Dimensões objetiva e subjetiva</i>	105
2.6.4	<i>Dimensão substantiva: novo paradigma de análise</i>	107
2.6.4.1	<i>Acepções de pessoa e de repercussão</i>	109

PARTE III

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 3	112
3.1 QUE SE ENTENDE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA?	112
3.2 TRANSCENDENDO A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	116
3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA DINÂMICA NORMATIVA	118
3.3.1 <i>Da linguagem jurídica às estruturas lógicas subpostas na substituição</i>	118
3.3.2 <i>O substituto e seu vínculo com a situação tributada</i>	121
3.3.3 <i>Substituição tributária via cálculo relacional</i>	127
3.4 TÓPICOS DE TEORIA DAS RELAÇÕES	131
3.4.1 <i>Operações entre relações e o cálculo relacional</i>	134
3.5 SOBRE A NORMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	139
3.5.1 <i>Repensando a classificação tradicional da substituição tributária</i>	140
3.5.2 <i>Uma nova proposta classificatória</i>	144
3.5.3 <i>Norma de substituição tributária sem fato presumido</i>	146
3.5.3.1 <i>Hipótese de incidência e consequente</i>	146
3.5.3.2 <i>Decomposição da futura relação jurídica</i>	148
3.5.4 <i>Norma de substituição tributária com fato presumido</i>	153
3.5.4.1 <i>Definição do conceito de presunção</i>	153
3.5.4.1.1 <i>Um alerta inicial</i>	153
3.5.4.1.2 <i>Do conceito de presunção ao fato presumido</i>	155
3.5.4.2 <i>Hipótese de incidência e consequente</i>	158
3.5.4.4 <i>Decomposição da futura relação jurídica</i>	162
CONCLUSÕES	174
REFERÊNCIAS	180

INTRODUÇÃO

O título do trabalho, de pronto, já remete ao instituto que será objeto de investigação durante todo o percurso: a *substituição tributária*. Esta introdução serve a guiar o leitor pelo caminho dos problemas, das dúvidas suscitadas a cada passo do percurso, apresentando questionamentos, premissas iniciais, hipóteses levantadas, objetivos pretendidos, a divisão do trabalho como um todo e um olhar sobre o método. Busca-se, dessarte, garantir nesta primeira conversa um olhar macro sobre o tema, uma visão panorâmica do caminho que se pretende percorrer e da forma como se entrará em contado com a substituição, parte integrante direito positivo brasileiro.

a) Da dúvida ao problema: na substituição tributária há efetivamente substituição?

Na comunidade linguística mais ampla que habitamos, aquela do dia-a-dia das frivolidades, o termo “substituir”, de utilização genérica e corrente, possui significado bastante estável no senso comum: colocar coisa ou pessoa no lugar de outra. De modo análogo, na camada de linguagem técnica do direito positivo, o termo em questão, a grosso modo, parece não ter sofrido ressignificação para indicar realidade específica, sendo empregado para referir-se a um gênero de situações jurídicas em que certa posição, pertencente a um determinado algo ou alguém, passa a ser ocupada por outro. Tradicionalmente, pois, a expressão “substituição tributária”, que possui complemento específico ao citado gênero para diferenciar uma espécie jurídica de substituições, faz referência ao cenário em que um terceiro (substituto) supostamente assume dívida tributária de outrem (substituído), esta surgida em razão de evento praticado por este último, preenchendo a hipótese de norma tributária. A conjuntura parece, *a priori*, atender aos atributos de uma *substituição subjetiva*, uma “troca” de pessoas no polo passivo.

Sob olhar despretensioso, o substituto ocupou o lugar do substituído, pagando a dívida deste último, o que teoricamente demonstraria a correção da nomenclatura utilizada para referenciar o fenômeno. Desde há muito, no entanto, inúmeras são as críticas à tal expressão sob o argumento de que o termo “substituição” não representa o que realmente ocorre na dinâmica do instituto. Segundo conta MARÇAL JUSTEN FILHO, já nos idos de 1985, as

tentativas de buscar nas palavras a identificação da “essência” do que seria a substituição tributária já apresentavam resultado trágico: seguia-se por caminho não científico para explicar realidade jurídica, originando conclusões duvidosas para todo o campo da sujeição passiva¹. Caberia, pois, a fim de priorizar o rigor e preservar a cientificidade, evitar discussões terminológicas.

Não se discorda, aqui, da opinião de JUSTEN FILHO. Discussões terminológicas tendem, muita vez, a ofertar argumentos não jurídicos para realidades jurídicas. A verificação dos termos utilizados, no entanto, a nosso ver, não é de toda inútil. Possui certo valor. Serve não como explicação dos fenômenos, mas como primeira fagulha a aguçar os instintos do cientista, que tende a buscar semelhanças entre categorias que possam, por exemplo, identificar-se com a mesma terminologia.

No que diz respeito à substituição tributária, a significativa crítica realizada à análise terminológica nos causou um *primeiro estranhamento*. A ideia de substituição no tópico (relativo a lugar) do sujeito passivo n’uma relação jurídica não está restrita ao âmbito tributário. Situações semelhantes há no Direito Civil. É o caso, por exemplo, da *cessão de crédito* e da *assunção de dívida alheia*, negócios jurídicos nos quais a substituição do credor e do devedor, respectivamente, ocorrem por vontade das partes. De mais a mais, PONTES DE MIRANDA, sobre o tema, já há tempos afirmava que a transferência da posição subjetiva pode ocorrer, também, *ex lege*, bastando que, para tanto, sejam preenchidos os requisitos da hipótese, garantindo-se a incidência da norma jurídica que promove a substituição subjetiva².

Como era de se esperar, este panorama gerou dúvidas: i) à semelhança do que ocorre no Direito Civil, não poderia ser a substituição tributária algo como uma assunção de dívida alheia *ex lege*?; e ii) se o caminho ordinário é, por meio de normas, instituir relações jurídicas para regular condutas (inclusive a de pagar um valor a alguém), por que se insistir em *substituir* o sujeito devedor?. No campo das relações cíveis, é fácil de entender a insistência nas formas de substituição subjetiva existentes: deseja-se, a todo custo, evitar a novação, assegurando as garantias e posições de privilégio que eventualmente estejam vinculadas àquela relação jurídica. Instituir novo enlace entre credor e devedor, por mais que mantivesse idênticos direito subjetivo e dever jurídico, poderia findar na perda de relevantes garantias para uma das partes.

¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 217-219.

² MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado - Tomo XXIII*. Campinas: Bookseller, 2004. p. 467-468.

No espaço das relações tributárias, diferentemente do campo cível, o que inibe a instituição de nova norma jurídica tributária para vincular de maneira inaugural um terceiro sujeito e o Estado, por dívida de outrem, é o arcabouço de limitações ao poder de tributar disposto na Constituição Federal. O regime jurídico tributário, o conjunto de normas que regulam a enunciação do sujeito competente, bloqueia que se crie normas tributárias com materialidade diversa daquelas expostas na Carta. Mais ainda impede que se cobre tributo de quem não demonstrou capacidade contributiva, violando a isonomia tributária. Estes, inclusive, são os mesmos argumentos para se refutar a ideia de uma simples “assunção de dívida tributária alheia *ex lege*”. Não goza o legislador tributário (em sentido amplo) da mesma liberdade disponível no campo das normas cíveis.

É de se perceber, pois, que a simplicidade do termo “substituir”, realmente, não parece abarcar, com seu significado basilar do senso comum, a realidade jurídica da dinâmica de instrumento tão complexo. Por tal razão, PAULO DE BARROS CARVALHO, com perícia, alerta que a substituição tributária “dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos”³. O regime jurídico tributário impõe uma série de limitações à simples ideia de *substituição* nesse específico campo.

Eis o ponto do rumo: *na substituição tributária, substituição não há*. Então, o que há? Como funciona? Como se relaciona com a norma tributária? Como viabiliza a cobrança de tributo sobre o substituto? Aqui, com cautela, o pensamento precisa fluir para o estabelecimento de certas premissas indispensáveis a continuar a cadeia de reflexão sobre o tema.

O direito positivo é um complexo de normas jurídicas. E tudo que dentro do sistema está fatalmente norma jurídica é. Eis uma premissa basilar, fundamental para este trabalho: *se a substituição tributária é parte do direito positivo, então, necessariamente, é norma jurídica*. Se é norma jurídica e, por óbvio, regula uma conduta, então é possível, a nosso ver, compor a substituição tributária na forma hipotético-condicional, norma jurídica *em sentido estrito*. Eis o primeiro passo para progredir na investigação do instituto em apreço. Qualquer um que negar-lhe o status de norma jurídica finda por negar sua presença no ordenamento, sua própria validade.

Enquanto norma jurídica, detentora de estrutura hipotético-condicional, não substitui, mas institui, cria relação jurídica entre dois sujeitos no consequente: o substituto e o Estado.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 237.

Aquele, malgrado não tenha demonstrado capacidade contributiva, passa a ocupar a posição de devedor, sujeito passivo. Despontam, então, inúmeros problemas com relação ao regime jurídico tributário e às limitações que este promove, principalmente relacionados à capacidade contributiva.

Surge, nesse cenário, toda a problemática que se intenta abordar: i) qual a estrutura e o conteúdo da hipótese e do conseqüente da norma de substituição tributária?; ii) no conseqüente, encontra-se regulada conduta de entregar quantia ou de auxiliar a administração? iii) A relação jurídica é de natureza tributária ou administrativa? iv) altera-se a regra-matriz de incidência?; v) estrutura e conteúdo da norma de substituição apresentam padrões constantes entre as várias espécies de substituição tributária?; vi) como explicar que a norma de substituição, a priori, estabeleça obrigação tributária para um terceiro sem ferir a capacidade contributiva?.

A resposta de todas as supracitadas perguntas passa pelo mesmo roteiro: *definição precisa da estrutura e do conteúdo da norma de substituição tributária*. Existem, de forma simplificada, teorias que abordam a norma de substituição, mas pouquíssimas, com rigor e solidez, cuidam de realizar um profundo estudo. Acredita-se que, após debruçar-se sobre os textos do direito positivo, construir as devidas normas e, então, produzir um modelo abstrato, indicando com minudências as particularidades da estrutura e do conteúdo, tornar-se-á possível dominar o instituto em apreço, garantindo, ainda, um instrumento útil a resolver problemas práticos.

b) Delimitando brevemente o campo de investigação

Ao vislumbrar os problemas que temos a nossa frente, se impõe como medida primeira limitar, ainda que de modo breve, o campo de investigação, atitude indispensável a garantir cientificidade ao discurso produzido. Empós, conscientes do objeto, torna-se possível construir hipóteses, possíveis respostas às dúvidas que nos movem.

Nesta pesquisa, o objeto⁴ é a substituição tributária enquanto norma jurídica. Malgrado tenhamos consciência dos motivos que movem o legislador a introduzir tal norma no sistema, não nos interessam, aqui, como alvo de estudo, as razões de praticabilidade, comodidade, e conveniência da administração. Da mesma forma, não se pretende discutir a

⁴ No Capítulo 1 será realizada, com maior detalhamento, a delimitação do objeto.

eficiência do instrumento como ferramenta de fiscalização, redução de custos e garantia do interesse público.

Nosso interesse está voltado unicamente aos textos normativos, à norma jurídica de substituição tributária, sua estrutura lógica e carga semântica, a dinâmica aplicada na sua interação com a norma tributária e, ainda, as demais normas que dão suporte direto e indireto ao instrumento (normas de repercussão jurídica por antecipação, reembolso e retenção; norma constitucional de restituição em caso de divergência entre base de cálculo presumida e base real; a norma da capacidade contributiva; e demais normas de competência que limitam o poder de sujeitar).

Outrossim, esclareça-se que, dadas as limitações do meio de investigação e o tempo disponível, a abordagem de problemas práticos será medida secundária, aplicada sempre que possível e conveniente. O foco volta-se para a construção de um modelo teórico sobre a norma de substituição tributária, a qual, espera-se, possa servir no futuro para resolução de problemas da práxis com o instituto

c) Prospectando uma hipótese sobre a dinâmica da norma de substituição

Como alertado linhas atrás, o regime jurídico de direito tributário limita consideravelmente as possibilidades de atuação do legislador infraconstitucional na criação de um instituto que vincule terceira pessoa à obrigação tributária originada em razão da capacidade contributiva demonstrada por outrem. Acredita-se, no entanto, que se nos concentrarmos nas normas limitadoras da aptidão de sujeitar, que compõem a competência tributária, programando as normas instituidoras de exações, será possível entrever a forma como a norma de substituição tributária precisa estar estruturada e, bem assim, os eventuais conteúdos que necessita.

Nos parece, *a priori*, seja no Art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN – que se encontra o enunciado prescritivo a partir do qual é possível construir uma norma competência que programe a atividade do legislador infraconstitucional ao criar as normas de substituição tributária, limitando tal espécie de sujeição passiva aos casos em que o terceiro (substituto) não realiza o fato jurídico, mas esteja atrelado a este. Esta, inclusive, a diferença que reputamos entre a substituição tributária e a responsabilidade: nesta o sujeito responsável não precisa estar vinculado ao fato jurídico, devendo o legislador, no entanto, na enunciação das

normas de responsabilidade, atrelar-se unicamente às possibilidades pré-estabelecidos no CTN.

Se a norma de substituição atingir diretamente a regra-matriz de incidência para alterá-la, implicando, quando de sua aplicação, a introdução de normas individuais e concretas em descompasso com o modelo estabelecido na norma de competência tributária, parece-nos seja caso de inconstitucionalidade, vício nomogenético grave. Desta feita, acredita-se que a única opção é considerar que a norma de substituição tributária atinja as normas individuais e concretas.

A nosso sentir, a hipótese que parece atender às limitações do regime jurídico é a de que a norma de substituição tributária, em sua dinâmica, quando aplicada, introduz no sistema uma norma individual e concreta que possui, em seu conseqüente, a relação entre substituto e o Estado. Tal relação jurídica é equivalente ao cálculo relacional (mais precisamente um produto relativo) entre a relação jurídica de norma não tributária que vincula substituto e substituído (e.g. norma da compra e venda) e a relação jurídica tributária que vincula o substituto e o Estado. Em outras palavras, a norma da substituição tributária é aquela que está no sistema para garantir o cálculo de relações que findará por vincular substituto e o Estado. Assim, nada substitui, mas institui, vinculando estes últimos sem interferir com a norma tributária, que, nos parece, continua a existir no sistema, porém impossibilitada de ser aplicada, porquanto outras normas (como a capacidade contributiva) impedem o exercício da competência do aplicador.

Imprescindível afirmar que, para garantir se restabeleça a capacidade contributiva no sistema (que pode ser flexibilizava, mas não rompida totalmente), faz-se necessário a construção de norma de repercussão jurídica entre o substituto e o substituído, permitindo que o primeiro colha do segundo os valores que despendeu. Ademais, no caso específico da substituição tributária com fato jurídico presumido, no caso de a base de cálculo, futuramente, mostrar-se efetivamente inferior à presumida, surge direito subjetivo constitucional ao ressarcimento da diferença.

Eis a hipótese que acreditamos sirva como guia para desenvolver o experimento científico proposto, viabilizando a criação de um modelo de norma da substituição tributária que não vai de encontro às limitações do regime jurídico tributário, nosso *objetivo geral*.

d) Por que a substituição tributária?

Ao oportunizar a cobrança do tributo de pessoa não ligada diretamente ao fato-signo presuntivo, muitas vezes até antecipando os valores de toda uma cadeia produtiva, a substituição tributária se firmou como instrumento essencial à arrecadação e fiscalização. Por conseguinte, à medida que se torna cada vez mais a forma ordinária de cobrança, recebendo farta aderência e atenção dos Fiscos, na mesma proporção o citado instituto tem sido rotineiramente descaracterizado e a legalidade, consequentemente, vilipendiada.

Nesse contexto, esta pesquisa, sempre aberta ao falseamento, adquire significativa importância prática aos estudiosos do tema, aos detentores de competência tributária legislativa e aos agentes dos Fiscos (detentores de competência tributária administrativa). Aos primeiros, poderá auxiliar na construção das normas vinculadas à operatividade da substituição, dando suporte a suas próprias teorias. Aos segundos, poderá guiar na boa edição dos enunciados prescritivos dos textos legais, respeitando as bases teóricas do instituto em apreço. Aos terceiros, por sua vez, serve de orientação em seu ofício, evitando excessos no trato com o sujeito passivo.

A importância teórica do trabalho, por sua vez, destaca-se no estudo da substituição tributária enquanto conceito eminentemente *jurídico*; dedicando considerável esforço à construção de normas, distanciando-se de argumentações baseadas em outras ciências (economia, finanças, etc.) a fim de romper com este paradigma negativo de influência.

Em suma, na prática diária dos acima citados, talvez sirva a pesquisa aqui proposta, *humildemente*, como um singelo afago (talvez solução) à dor localizada⁵ já há tempos diagnosticada por Becker⁶.

A escolha do tema é resultado da inquietude deste pesquisador com relação aos inúmeros estudos superficiais empreendidos pela literatura especializada nos dias de hoje. Com frequência, desconsidera-se a importância do aprofundamento no âmago relacional da normas, prestigiando argumentos extrajurídicos que fundam supostas-soluções rápidas aos embates corriqueiros com o Fisco em detrimento de estudos sólidos e verticalizados. Notadamente, o trato com a substituição tributária tem evidenciado sua complexidade, instigando encantamento e inquietude na mesma proporção em que fomenta forte ímpeto na busca incessante por produzir conhecimento científico sólido sobre o tema.

⁵ A dor citada é a da “demência jurídica tributária”. É a forma como Becker se refere à contaminação da atitude mental jurídica tributária por fundamentos de ciências pré-jurídicas.

⁶ BECKER, A. A.. *Teoria geral ...* 5 ed. São Paulo: Noeses, 2010. Segunda Parte, Capítulo I (*passim*).

e) *Algumas palavras sobre o método*

Como método científico a ser aplicado nesta pesquisa, informa-se a opção pelo *Constructivismo Lógico-Semântico*⁷; desenvolvido com base nos ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA e largamente difundido por PAULO DE BARROS CARVALHO.

A citada escolha metodológica, em razão do sistema de referência em que concebido o método, enseja a adoção de concepção epistemológica específica: a Filosofia da Linguagem. Tal paradigma filosófico influencia diretamente o trato com o objeto, o qual, para tornar-se inteligível enquanto realidade, é construído por meio da linguagem na formação do conhecimento. Ao entrar em contato com os enunciados prescritivos, procede-se a sua interpretação, partindo do plano de expressão para chegar ao plano de conteúdo. Os sentidos dos textos legais (a bem dizer as normas jurídicas) são construídos pelo interprete, abandonando-se, como recomenda FABIANA DEL PADRE TOMÉ⁸, postura meramente contemplativa do direito positivo para assumir papel ativo na sua própria formação. Tudo, esclareça-se, mediante rigorosas amarrações lógico-semânticas⁹, garantindo rigidez aos conceitos jurídicos e reduzindo as ambiguidades.

Assim, em posição claramente hermenêutico-analítica frente ao objeto, decompõe-se a linguagem jurídica para estudar e conhecer seus elementos de modo minucioso. Como sustenta AURORA TOMAZINI DE CARVALHO¹⁰, nesta decomposição/análise, por meio da Semiótica se estuda os âmbitos sintático (estrutural), semântico (significativo) e pragmático (prático – aplicação) do discurso jurídico. Ao passo que, auxiliado pela Lógica, é possível

⁷ O método em questão será estudado com maior profundidade no *Capítulo 1*.

⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, F. C. (Org.); CARNEIRO, J. (Org.). *Vilém Flusser e juristas*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009. v. 1, p. 321-342. p. 323.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: _____. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 1. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 15-16.

¹⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini. O constructivismo lógico-semântico: reviravolta no estudo do direito. *Revista Jurídica Consulex*, Brasília, ano XVII, n. 390, p. 8-13, abr. 2013. p.11.

desvelar a estrutura proposicional das normas jurídicas oculta pela linguagem dos enunciados prescritivos. A análise lógico-estrutural complementada pelo aprofundamento semântico oferece base firme ao estudo do direito positivo.

O constructivismo lógico-semântico, portanto, revela-se ideal ao estudo do direito positivo, servindo tanto a uma análise em perspectiva estática (estrutura interna e conteúdo) como em perspectiva dinâmica (aplicação, incidência e relações entre normas jurídicas).

f) Divisão e organização do experimento

Percorridos os pontos necessários a oferecer ao leitor uma introdução ao tema, faz-se, por fim, necessário indicar a divisão do trabalho, que consequentemente remete ao roteiro de abordagem do objeto, o caminho do experimento proposto.

A *Parte I*, detentora do *Capítulo 1* está voltada ao estabelecimento de conhecimentos basilares. Serão tratados com maior profundidade pontos abordados brevemente nesta introdução, indispensáveis a garantir cientificidade à pesquisa: delimitação do objeto e demarcação do método.

A *Parte II*, detentora do *Capítulo 2*, está organizada em torno da sujeição passiva tributária. Serão construídas ferramentas e apresentadas discussões que viabilizem, principalmente, a amarração semântica dos inúmeros conceitos vinculados à sujeição passiva e compartilhados no trato com a substituição tributária: destinatário constitucional tributário, destinatário legal tributário ordinário, destinatário legal tributário extraordinário, contribuinte, responsável, substituto, etc.. Tais conceitos serão organizados em classificação complexa, mas com critérios claros e bem definidos, respeitando as leis que orientam tal operação lógica.

A *Parte III*, onde se encontra o *Capítulo 3*, guarda o coração da pesquisa. Serão discutidos temas que constroem o ambiente propício ao avanço sobre a estrutura e o conteúdo da norma de substituição. É neste capítulo em que será definido o conceito de substituição tributária, além de realizada discussão acerca da classificação de suas espécies, apresentando-se uma nova abordagem. Será também apresentada, aqui, a teoria acerca da dinâmica normativa da substituição tributária, aprofundando-se posteriormente acerca da estrutura e do conteúdo da hipótese e do consequente das normas de substituição tributária.

Eis o caminho da pesquisa, partindo da dúvida para atingir o problema, passando pelo teste das hipóteses a fim e obter as conclusões, a forma purificada do conhecimento científico.

PARTE I
PROPEDÊUTICA E SISTEMA DE REFERÊNCIA

CAPÍTULO 1

PRESSUPOSTOS DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO

1.1 EM RESPEITO AO LEITOR E ÀS REGRAS DO JOGO DE LINGUAGEM

Na seção anterior, como bem exige o protocolo formal, pôs-se à disposição do leitor uma “introdução”. Trata-se, particularmente, de parcela do trabalho cuja finalidade consiste em *introduzir* (oferecer conhecimento inicial e geral sobre) o tema da pesquisa, aproximar o interlocutor das dúvidas e questionamentos que deram início à investigação e dar detalhes acerca da divisão dos capítulos. Tais páginas, porém, infelizmente não servem ao nobre propósito de *introduzir* (apresentar) pesquisador e leitor; muito menos servem a *introduzir* (instruir) com profundidade este último acerca das premissas jurídicas e filosóficas básicas que orientam o experimento científico. Em consideração a tal pano de fundo, corrigindo tais deficiências para atingir os citados propósitos, n'um ato de lealdade científica, cabe demarcar desde logo as regras do jogo e fundar a relação de igualdade entre remetente e destinatário do conhecimento, pressupostos indispensáveis ao bom entendimento dos argumentos e das conclusões que seguirão o raciocínio.

Neste início de conversa, suspendendo por um breve momento o interesse no direito positivo, é possível colher nas lições do historiador francês HIPPOLYTE TAINE¹¹, expoente do positivismo no século XIX, uma particular e intrigante consideração acerca do comportamento humano. Segundo TAINE, o homem (precisamente o seu comportamento no seio do ambiente social que habita) é o produto da conjugação de três fatores: *raça* (suas heranças genéticas), *meio* (o ambiente geográfico e social em que circula) e *época* (o período histórico das realidades que vivencia). Não que concordemos com toda a vasta narrativa determinista do autor (inúmeros de seus argumentos atualmente até parecem absurdos); mas,

¹¹ Cf. TAINE, Hippolyte. *Histoire de la littérature anglaise*. 5 volumes. 13 ed. Paris: Librairie Hachette Et., 1911.

no que diz respeito especificamente à influência da *época* no comportamento social, o posicionamento do historiador francês ainda parece refletir a realidade dos dias de hoje, principalmente quando se restringe a análise aos costumes de certos nichos da sociedade brasileira, como é o caso da comunidade formada por autores e leitores de trabalhos científicos.

O leitor do *tempo contemporâneo*, cada dia mais envolvido com a tecnologia e o fluxo instantâneo das informações, parece ser reflexo de seu período histórico. Vivencia uma necessidade premente de conclusões rápidas, um anseio aflitivo que perpassa a análise apressada do sumário para correr rapidamente os olhos às supostas soluções dos seus problemas, que eventualmente podem estar dispostas nas páginas do livro. Constantemente, pois, deixa de lado as primeiras páginas das obras que consulta, *esquecendo-se da importância que o sistema de referência possui* como paradigma de influência na tomada de posição do autor em relação ao mundo circundante. As conclusões da pesquisa lida, que aos olhos do leitor parecem tão magicamente resolver seu problema prático, podem, verdadeiramente, em razão da intrínseca relação entre a linguagem científica produzida e a linguagem do sistema de referência pressuposto, indicar uma orientação diametralmente oposta àquela buscada. A desatenção quanto às premissas do autor lido podem levar o leitor distraído a absorver conceitos equivocados e, pior, a propagar desacertos científicos, prejudicando toda a comunidade.

Seguindo o mesmo caminho apressado do leitor, o *suposto*¹² cientista do direito, na contemporaneidade, tomado pelas restrições de tempo e pelas imposições de um meio acadêmico opressor que clama pela quantidade em detrimento da qualidade, acaba muitas vezes por esquivar-se de esclarecer, no início de sua obra, os pressupostos jurídico-filosóficos indispensáveis ao perfeito entendimento das premissas e conclusões da pesquisa. Esvazia, pois, o conteúdo e a relevância científica de seu próprio texto ao negar ao leitor a possibilidade de verificação da coerência e da uniformidade da atividade descritiva, inutilizando todo o experimento realizado e as teses produzidas.

É, portanto, em respeito ao leitor e em atenção às regras do jogo que, nesta *Parte I*, serão rigorosamente delimitadas as premissas que orientarão desde a obtenção do conhecimento preliminar até o desenrolar da conclusão: (i) o *objeto do conhecimento*, (ii) as

¹² Utilizou-se o termo “suposto” para indicar que, caso cometa o equívoco descrito, o cientista do direito, em verdade, cientista não o é, vez que conhecimento científico não produziu. Na ausência de preenchimento dos pressupostos do saber científico, por mais extenso e rebuscado que seja o texto, de ciência não se trata.

perspectivas de análise deste, (iii) o método, (iv) a concepção filosófica adotada e o (v) sistema (jurídico e filosófico) de referência.

Todo este arcabouço de informações prévias, frise-se, não denota um mero capricho ou excesso de esmero por parte do pesquisador; mas apenas o mínimo a garantir a perfeita compreensão do modelo em que serão realizadas as jogadas do jogo da linguagem científica. A cada contexto, um jogo. A cada jogo, um conjunto de regras. A cada conjunto de regras, sentidos específicos atribuídos aos termos e definições singulares aos conceitos utilizados. A certeza (e, bem dizer, a verdade) das afirmações depende do modelo em que se trabalha. Depende, inclusive, do próprio conceito de verdade adotado. Daí ser possível perceber o quanto o sistema de referência influi nos sentidos ofertados aos signos e, bem assim, nas realidades a serem construídas. O mesmo termo, a depender do jogo de linguagem, poderá ter significados diferentes, assim implicando realidades diametralmente diferentes. Como advertiu LUDWIG WITTGENSTEIN: “A linguagem é um labirinto de caminhos. Vindo de *um lado*, conheces o caminho; vindo de *outro lado*, mas para o mesmo ponto, já não conheces o caminho”¹³.

Espera-se que, assumindo o supracitado compromisso, seja possível humildemente seguir o trilho de sucessos científicos de ímpar segmento da doutrina que oferece, de modo expresso, os fundamentos de sua concepção jurídico-filosófica antes de iniciar o desenvolvimento da matéria proposta, ensejando ao leitor o controle e a vigilância sobre o conteúdo apresentado¹⁴.

1.2 CONHECIMENTO E AS CONDIÇÕES DE CIENTIFICIDADE DO SABER

De início, antes de abordar os requisitos de cientificidade do saber, mesmo não possuindo este trabalho escopo gnosiológico, faz-se interessante apresentar ao leitor *uma* breve definição do conceito de conhecimento. E frisou-se o termo “uma” porque há inúmeras definições possíveis para tal conceito, a depender principalmente das premissas adotadas e da concepção filosófica assumida. Inexistindo consonância entre teorias que se demonstram, muitas vezes, diametralmente opostas, coube decidir por uma, aquela que se mostra mais útil, por enquanto, às finalidades buscadas. A definição a ser apresentada, bastante adequada à

¹³ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Investigações filosóficas*. 3 ed. Tradução do original em alemão “*Philosophical investigations*” por M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 322 (§203).

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 5.

tradição filosófica ocidental e à visão ontológica da realidade das coisas, próxima do sentimento comum do que seja “conhecimento”, é suficiente a permitir um entendimento basilar do conceito. Não é a única, muito menos é a mais, ou menos, correta, mas é a aquela que se mostra proficiente e suficiente para o momento, ainda que venha a ser, posteriormente, substituída.

Para um primeiro contato, é possível definir conhecimento como o resultado do processo mental de conhecer. O produto de atos cognitivos que, como afirma ALAÔR CAFFÉ ALVES, *representam* mentalmente um objeto para o próprio sujeito, tornando-o (o objeto) presente à consciência sob determinada forma¹⁵. Conhecer é tomar consciência, é exercer um *ato* (perceber, sonhar, pensar, etc.) que possui como resultado a apreensão do *objeto do conhecimento* (conteúdo) em específica *forma de consciência* (percepção, sonho, pensamento, etc.). Em consequência, pois, conhecimento é exatamente esta referida forma, que pode se dar por variadas modalidades em consideração ao particular ato exercido. Eis as categorias da consciência sendo utilizadas para definição do conceito de conhecimento. Conhecer é ato de consciência. Conhecimento é forma¹⁶ de consciência. O conteúdo de tal forma é sempre o objeto da consciência, alvo do conhecimento.

Ato, forma e conteúdo são diferentes categorias que não devem ser confundidas entre si. Cada uma possui papel determinante na atividade do sujeito cognoscente, mediante fluxos de consciência, sobre os mundos interior (o silêncio do íntimo) e exterior (onde ocorrem as alterações na matéria perceptíveis pelos órgãos dos sensoriais). O ato de consciência consubstancia-se n’uma operação psíquica do ser humano sempre direcionada a algo. Dessa movimentação resulta uma matriz intelectual depositada na mente do sujeito: a forma. Esta, por seu turno, na consciência humana, inexistente sem um conteúdo. A substância desta matriz, enquanto parte da psique, é a uma representação¹⁷ daquele algo com o que se entrou em contato, é o objeto formalmente considerado e devidamente apreendido. Inexistindo forma

¹⁵ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação - elementos para o discurso jurídico*. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 27.

¹⁶ O conhecer e o conhecimento, malgrado sejam em si ato e forma de consciência respectivamente, também podem ser (e normalmente o são) desenvolvidos por meio de outros atos e formas. Ao *perceber* padrões e *lembrar-se* de tempos outros, por exemplo, o sujeito produz *percepção* e *lembança*, conjugando-os para formar um *raciocínio*. O conhecimento desenvolve-se gradativamente, forma a forma, ou, ainda, dentre as subclasses de uma mesma forma. | Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 8.

¹⁷ Ao lidar com o termo “representação” na definição de forma de consciência, o primeiro impulso é o de concebê-la como mera imagem mental das coisas, da matéria que nos cerca. A noção de representação, aqui, utilizada com fim específico, no entanto, não só engloba a ideia de imagem mental (forma específica da imaginação), como vai além, denotando um *sentido*, *significação* apreendida nos conceitos, juízos e raciocínios (formas do pensamento), que apenas podem ser compreendidos, e não vislumbradas como imagens.

sem conteúdo, o ato psíquico há de ser sempre direcionado a um objeto (formal), caso contrário seu resultado seria uma carcaça vazia, como um pensamento sem aquilo sobre o que se pensa, situação inconcebível nos meandros da mente humana. A consciência se dá, a todo momento, em razão do objeto para o qual aponta. E este objeto (formal) existe se, e somente se, houver consciência.

Importante fixar, segundo anota LOURIVAL VILANOVA, que a apreensão dos objetos (bem dizer o conhecimento) sucede em *todas* as formas da consciência, porquanto são modos de projeção do próprio sujeito, e não apenas naquelas resultantes dos atos cognoscitivos, sensíveis e conceptuais; estes três os mais básicos e fundacionais¹⁸. As formas intelectivas assumem várias modalidades (sensação, intuição, percepção, imaginação, pensamento, reflexão, etc.), umas mais rudimentares, outras mais refinadas. Algumas, destaque-se, possuem subdivisões. É o caso do pensamento, uma das mais nobres e relevantes matrizes de consciência, cujas espécies são *conceito* (ou ideia), *juízo* e *raciocínio*; três formas diversas, interdependentes e, nessa ordem, gradativamente mais sofisticadas.

PAULO DE BARROS CARVALHO, sobre a eficácia do pensamento enquanto forma de absorção do conteúdo/objeto, alerta que “já existe um quantum de conhecimento no ato de percepção, mas [que] *o conhecimento mesmo atinge sua plenitude quando aquele conteúdo se torna alvo de modalidades do pensamento (juízo)*”¹⁹. O conceito é forma que abarca um sentido primário, basilar e totalizante, permitindo a identificação imediata do objeto em meio à multiplicidade de realidades acessíveis ao sujeito. É a mais simples das formas do pensamento, ainda que, enquanto unidade de sentido, possa se mostrar extremamente complexa²⁰. O juízo, por seu turno, é forma de consciência constituída a partir da vinculação de conceitos, ligação de ideias, viabilizando, dentre outras possibilidades, as descrições com atribuição e/ou negação de qualidades. É por meio dos juízos que são afirmadas as propriedades de determinado sujeito ou coisa. Exatamente em razão de tal estrutura, constituindo pensamentos passíveis de confirmação ou negação, esta é a forma por excelência do conhecimento.

Sob a proposta apresentada, o conhecimento se dá sempre na interseção entre sujeito e objeto, n’uma relação dialética que perpassa as próprias objetividades apreendidas para ser

¹⁸ VILANOVA, Lourival. Notas para um ensaio sobre a cultura. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 2. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 277-323. p. 286.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 12-13.

²⁰ O conceito de cadeira, *e.g.*, é bastante simples em todos os sentidos. O conceito de gravidade, no entanto, ainda que sob a forma mais simples dentre as matrizes do pensamento, sua absorção é significativamente complexa.

expressada, em definitivo, por meio de *estruturas linguísticas apropriadas ao exato contexto do saber concebido*. Surgem, assim, as várias espécies de conhecimento (popular, técnico, filosófico, científico, etc.), cada uma constituindo um extrato de linguagem, uma das várias camadas que compõem o conhecimento total no sistema da cultura. Tais camadas, a todo momento, interagem e influenciam umas às outras, cabendo ao sujeito cognoscente o controle e utilização de cada uma delas a fim de potencializar a atividade cognoscitiva.

A linguagem da ciência, dentre as faixas citadas, é aquela normalmente considerada como ideal para se chegar à verdade das realidades que nos cercam. Como lembram LAKATOS E MARCONI, no entanto, não é a única via de acesso. O saber científico e o senso comum podem produzir, ambos, proposições *verdadeiras* sobre os *mesmos objetos*. A diferença, contudo, está na postura, na abordagem, na forma de aproximação do objeto, no *método* aplicado; tornando as duas linguagens significativamente diferentes e proporcionando às proposições científicas maior rigor e confiabilidade na ordenação do mundo²¹.

Com o propósito de garantir solidez ao trabalho na descrição do fenômeno jurídico, certificando a produção efetiva de Ciência-do-Direito, faz-se necessário expor as condições de cientificidade e indicar, em seguida, como serão preenchidos tais requisitos. Sobre o tema, LOURIVAL VILANOVA, atentando-se para a *estrutura* da linguagem científica, ensina:

Se a Ciência-do-Direito aspira a ser ciência, e não uma ciência por assim dizer, ou um agregado de proposições sem fim cognoscitivo, [...] se pretende ser um sistema ou estrutura de proposições teóricas sobre o Direito positivo, [...], precisa: i) delimitação de seu campo de conhecimento; ii) unidade metodológica; iii) teoreticidade em sua finalidade; iv) sistema ou estrutura formal articulando as proposições constitutivas desse setor do conhecimento.²²

Os dois primeiros requisitos citados por VILANOVA (delimitação do campo de conhecimento e unidade metodológica) funcionam como critérios de pertinência à classe formada pela linguagem científica²³, o filtro que determina quais proposições realmente pertencem à Ciência-do-Direito. Ao circunscrever rigorosamente o objeto, o cientista limita o campo sobre o qual as proposições descritivas podem se voltar, de modo que qualquer descrição que não tenha como alvo mediato ou imediato tal objeto está fora da camada dogmática, maculando a cientificidade do conhecimento produzido. Do mesmo modo, fixando-se um método para a jornada, uma forma comportamental de aproximação da

²¹ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. 5 ed. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 15-16. | No mesmo sentido: Cf. ADEODATO, João Maurício. *Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 188.

²² VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 149.

²³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 147

realidade-alvo, as proposições que, na construção descritiva do objeto, desbordem daquele conjunto de técnicas, práticas, procedimentos e posturas previamente definidos findarão por estar fora do extrato científico de linguagem.

No que diz respeito à finalidade teórica, requisito terceiro, exige-se que as proposições científicas apresentem função (predominantemente) descritiva. O propósito do emissor das mensagens, ponto de orientação da função das proposições, deve ser o de construir uma *teoria*²⁴, propondo-se a descrever as qualidades e características percebidas no objeto do conhecimento. À linguagem da Ciência-do-Direito, em oposição àquela do direito positivo, não cabe prescrever, mas unicamente descrever. Perceba-se, contudo, que a referência a “descrição” não quer significar a limitação da atividade do investigador à simples contemplação. Principalmente sob o paradigma da Filosofia da Consciência, o significado do termo vai bem além, indicando uma interação direta e construtiva em que descrever passa a ser, por meio de teorias, uma forma de construir as realidades sob a visão do sujeito cognoscente.

Por fim, o quarto e último requisito demanda que a linguagem científica se organize estruturalmente na forma de sistema, atendendo às leis da lógica apofântica. Ao organizar-se enquanto sistema, um extrato de linguagem que pertença à Ciência-do-Direito depende de *consistência* e *completude* internas para manter sua forma, sob pena de perder sua estrutura formal e, bem assim, abandonar a cientificidade²⁵. A consistência de um sistema é mantida pela coerência interna, o que se obtém ao verificar inexistirem, concomitantemente, proposições contraditórias, atendendo-se à *lei lógica da não contradição* [em linguagem lógica: $\neg(p \cdot \neg p)$]. É inaceitável, pois, que, em um mesmo sistema científico, sejam verdadeiras, ao mesmo tempo, uma proposição que afirma e outra que nega determinada característica ao objeto, sob pena de revisão dos postulados básicos²⁶. A completude, por outro lado, está fundada na *lei lógica do terceiro excluído* [em linguagem lógica: $(p \vee \neg p)$],

²⁴ “[...] podemos definir o termo [teoria] como um sistema de proposições informativas (com função descritiva), que constituem certa realidade dentro de um modelo de referência, nos capacitando a operá-la com maior eficiência”. CARVALHO, Aurora Tomazini. Realidade, conhecimento e método científico: In: _____. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-81. p. 66. | Para outras várias definições do conceito de teoria: Cf. LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. 5 ed. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 125-127.

²⁵ Esclareça-se: “Um sistema científico que infringe lei lógica é, formalmente (analiticamente), falso, *antes* de alcançar o objeto-de-conhecimento. A inconsistência interior desagrega o sistema cognoscente. Mas um sistema normativo, como o do Direito positivo, infringente da lei de não-contradição sobre proposições normativas, continua a ser válido. A incompatibilidade interna não compromete sua existência, *que repousa na validade e na eficácia global dele*, sistema, face à realidade que juridicamente qualifica”. VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 168.

²⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 148, 154 e 171.

ou seja, apenas a falsidade ou a verdade de determinada proposição podem existir no sistema a uma só vez.

De mais a mais, é possível somar aos citados pressupostos, ainda, a necessidade de indicação do *sistema de referência* sob o qual é produzido o conhecimento. Sempre se haverá de estabelecer, previamente, o modelo segundo o qual se afirma a verdade de proposições descritivas²⁷. Sem o conhecimento do referencial a partir do qual foram construídos os argumentos, não há como atestar sua veracidade, vez que, se se alteram as premissas, alteram-se as conclusões. A verdade de proposição construída sob um modelo pode ser falsidade sob outro. “Uma proposição constitui um lance ou uma operação no jogo da linguagem; seria destituída de significado na ausência do sistema de que faz parte”²⁸. O sistema de referência é o paradigma de verificação da coerência das conclusões obtidas a cada passo do experimento, verdadeira condição epistemológica.

Estabelecida, desse modo, uma definição primária do conceito de conhecimento e identificadas as condições para que o saber seja alocado na camada de linguagem científica, convém, em ato de lealdade ao leitor, realizar em seguida: *i*) a delimitação precisa do objeto do conhecimento neste trabalho; *ii*) a indicação e definição da forma comportamental (método) segundo a qual entrar-se-á em contato com tal objeto; e *iii*) a apresentação do sistema jurídico de referência. Pretende-se, com tal atitude, passar ao leitor, como já afirmado ao final da seção anterior, o controle da cientificidade deste trabalho, permitindo que verifique atentamente, durante todo o desenrolar da investigação, o preenchimento e manutenção dos indicados pressupostos.

1.2.1 O método adotado: Constructivismo Lógico-Semântico

Tradicionalmente, é apresentado ao interlocutor o objeto da investigação para, em seguida, destacar-se a forma por meio da qual o sujeito cognoscente se aproxima do fenômeno. Aqui, dadas as especificidades do método adotado, principalmente a interação que este possui com a própria realidade formal observada, *optou-se por tomar o caminho oposto*,

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 27.

²⁸ GLOCK, Hans-Johann. *Dicionário Wittgenstein*. Tradução do original em inglês “A Wittgenstein dictionary” por Helena Martins. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998. p. 225.

exibindo inicialmente o conjunto de procedimentos e técnicas de aproximação para, posteriormente, destacar o objeto do conhecimento.

Como método de orientação do labor científico e aproximação da substituição tributária enquanto parte do sistema do direito, foi eleito o *Constructivismo Lógico-Semântico*, de postura hermenêutico-analítica, largamente aplicado na contemporaneidade pela escola²⁹ jurídico-filosófica brasileira de mesmo nome, cujo principal expoente é PAULO DE BARROS CARVALHO.

Esclareça-se, outrossim, que a opção pelo supracitado método não impede a aplicação de outros. É possível utilizar concomitantemente um segundo (ou terceiro, etc.) para orientar a produção eficiente de específico conhecimento intermediário. Tal anotação faz-se imprescindível; porquanto, nesta pesquisa, ainda que em porção bastante reduzida, utilizar-se-á também, de maneira coordenada, do *método indutivo*. Sobre certa parcela do jurídico constituída por meio de presunções, não há outra opção senão produzir afirmações gerais que possuem apenas *probabilidade* de certeza, concebidas a partir da generalização de comprovadas propriedades particulares³⁰. O processo mental *indutivo*, nesse exato caso, mostra-se deveras proficiente, assegurando a obtenção de resultados assaz verossímeis em pontos do experimento onde seria impossível empregar o processo *dedutivo*, daí a importância e utilidade daquele aos objetivos apregoados.

Como outrora já afirmado, o jogo da linguagem científica possui regras próprias. Uma delas, a *primazia do método*. Este, por seu turno, fonte de outras regras: os *preceitos circunscritos à específica investigação*. À vista disso, constituem-se a presença e a aplicação do método não só como requisitos de validade epistemológica da pesquisa, mas também como filtros de conformidade dos movimentos operados pelo cientista sobre o campo objetal. Se carregam as marcas da aplicação escorreita de técnicas e práticas admitidas no modelo, as proposições construídas passam pelo filtro, fazendo parte do sistema formado pelo singular conhecimento científico em produção. Como explicita HANS-JOHANN GLOCK, em havendo regras definidoras do jogo de linguagem, “os lances [ou seja, as proposições] possíveis dependem da situação (posição do tabuleiro), e, para cada lance, certas reações serão

²⁹ Sobre a escola, os autores e trabalhos desenvolvidos: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Constructivismo lógico-semântico*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); _____. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 13-15.

³⁰ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 53.

inteligíveis, ao passo que outras serão rejeitadas”³¹. Conhecer o modelo comportamental a ser utilizado, pois, é condição *sine qua non* para a compreensão do conteúdo do trabalho, bem como para a avaliação da conformidade entre as proposições produzidas e a proposta firmada nas premissas.

Ainda que implicitamente, todo método possui atrelado a si, como condição *a priori*, uma concepção filosófica. Esta, tendo em conta a finalidade do modelo de orientar o processo de investigação, finda também por demarcar o referencial gnosiológico, o vetor filosófico que orienta a relação entre sujeito cognoscente e objeto, determinando o modo como se opera o conhecimento. Obviamente, é aconselhável que se assente de forma expressa o paradigma adotado. Com certa frequência, no entanto, pesquisadores silenciam sobre tal questão, deixando nas entrelinhas as marcas de sua escolha e dificultando o acesso do interlocutor à base conceptual que informa como são acessados o saber e a própria realidade.

A esse respeito, o Constructivismo Lógico-Semântico possui como uma de suas principais características a concepção rígida sob a qual foi idealizado: a *Filosofia da Linguagem*³², mais precisamente o ponto de vista desenvolvido na *Virada Linguística*, que, conforme a literatura especializada, iniciou-se no século XX com os aforismos do *Tractatus Logico-Philosophicus* de WITTGENSTEIN.

O *Giro Linguístico* está diretamente ligado à ruptura do modelo *ontológico* realista praticado na tradição ocidental, o qual se baseia na crença de que a realidade está na essência intrínseca às coisas do mundo circundante. Em oposição ao realismo, o objeto não existe mais independente do sujeito; seus contornos e existência [do objeto] enquanto realidade estão atrelados diretamente ao ser humano, por meio dos conceitos, teorias e significados acerca daquilo que ofereceu estímulos aos órgãos dos sentidos. Desenvolveu-se, à vista disso, com o giro, especialmente nas ciências sociais, o princípio segundo o qual a *linguagem*³³ é o recurso humano dominante para se alcançar a *realidade social*³⁴. Não à toa, eis o questionamento mais geral da Filosofia da Linguagem: “como exatamente a linguagem se relaciona com a realidade?”. Nessa direção é que o filósofo estadunidense JOHN SEARLE, relatando a

³¹ GLOCK, Hans-Johann. *Dicionário Wittgenstein*. Tradução do original em inglês “A Wittgenstein dictionary” por Helena Martins. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998. p. 226.

³² Essencial não confundir Filosofia da Linguagem e Filosofia Linguística. As expressões possuem significados diversos: a primeira, um ramo da filosofia voltado para a linguagem e/em sua relação com a mente humana e a realidade; a segunda, um método de abordagem dos problemas filosóficos a partir da linguagem.

³³ “Ao conjunto estruturado de signos pelo qual se viabiliza a comunicação dá-se o nome de linguagem (língua + fala)”. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 177.

³⁴ SAMRA-FREDERICKS, Dalvir. Strategizing as lived experience and strategists’ everyday efforts... . *Journal of Management Studies*, Durham, Inglaterra, v. 40, issue 1, p. 141-174, jan. 2003. p. 144.

possibilidade de se entrever tal problema como “o que é o significado?”, pontifica que é função deste [o significado] exatamente relacionar a linguagem à realidade³⁵. A enunciação, ação produtora dos enunciados, portanto, deixa de ser tomada como meio de externar os pensamentos (supostas apreensões mentais das essências) para tornar-se a conduta que aproxima o sujeito da realidade em profusão na sociedade. Por tal razão, é compreendido tal movimento como verdadeira *reviravolta* filosófica.

Uma vez sedimentado como se forma a realidade, ou seja, definida uma concepção filosófico-ontológica, convém notar também que todo conhecimento, ainda que silenciosamente, implica uma decisão prévia por um paradigma filosófico-epistemológico. Como bem ensina, pois, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, todo conhecer, em última instância, está atrelado a uma potencialidade filosófica, uma série de questionamentos sobre a própria existência do objeto e sobre o ato de conhecer em si; mesmo naquele conhecimento produzido com base em experimentos empíricos das ciências chamadas de “naturais”³⁶.

A Virada Linguística, ademais, está intimamente ligada ao *construtivismo* social³⁷. E tal vinculação, como o próprio nome já permite prever, foi claramente colhida pelo Construtivismo Lógico-Semântico, provavelmente influenciado pela premissa sob a qual foi construído³⁸. GUSTAVO ARJA CASTAÑON nos conta que o construtivismo, de modo geral, enquanto abordagem filosófica, *está atrelado à conjuntura epistemológica*³⁹, caracterizando posição acerca do processo de obtenção do conhecimento. Orienta-se, assim, a relação entre sujeito cognoscente e objeto por uma ativa interferência daquele na própria constituição deste como realidade. No processo de conhecer, o ser humano não se apresenta mais passivo e influenciado pelo objeto, mas ativo, atuando sobre este último para construí-lo ou modificá-lo, em oposição ao realismo epistemológico.

Ao debruçar-se para conhecer o direito positivo, como afirma LOURIVAL VILANOVA, a posição do sujeito é exatamente construtiva: “[...] na obtenção dos conceitos fundamentais e

³⁵ SEARLE, John. Philosophy of language: an interview with John Searle. *ReVEL*, Brasil, v. 5, n. 8, 2007. p. 1.

³⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Realidade, conhecimento e método científico: (constructivismo lógico-semântico como método epistemológico). In: _____. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico: Vol. 2*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-81. p. 22.

³⁷ MAUTNER, Gerlinde. *Discourse and management: critical perspectives through the language lens*. Londres, Inglaterra: Palgrave Macmillan, 2016. p. 11.

³⁸ O *link* entre construtivismo e Filosofia da Linguagem não se propaga compulsória e constantemente por todo este vasto ramo do conhecimento filosófico. Sob o mesmo gênero [Filosofia da Linguagem], encontram-se teorias e abordagens diversas sobre o papel da linguagem, inclusive as não-construtivistas.

³⁹ CASTAÑON, Gustavo Arja. O que é Construtivismo?. *Cadernos de História e Filosofia da Ciência*, Campinas (UNICAMP), Série 4, v. 1, n. 2, p. 209-242, jul./dez. 2015. p. 235. | No mesmo sentido: TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO, Jerson. (Org.). *Vilém Flusser e juristas*. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009. v. 1, p. 321-342. p. 322.

dos princípios gerais do sistema a tarefa da dogmática científica não é apenas *re-constitutiva* do direito: é *constitutiva*; não apenas reprodutiva do objeto, mas produtiva”⁴⁰.

É exatamente em razão dessa atuação do sujeito sobre o objeto que a posição do construtivismo se conecta tão bem aos ideais da “Virada”. Um construtivismo baseado na atuação do homem por meio da linguagem sobre o mundo, particularmente com base na interpretação dos estímulos captados do meio, compreende precisamente a harmonização de um ponto de vista *filosófico-ontológico* (Virada Linguística) a uma concepção *filosófico-epistemológica* (constructivismo). Em termos mais simples, uniu-se um modo de ver e entender a realidade com uma forma de conceber o processo de conhecimento. Não há, pois, um mero sincretismo despreocupado. Há, sim, a conciliação de posições filosóficas arvoradas em contextos diferentes, que não se opõem ou se anulam, mas se colmatam perfeitamente. É desse modo que o referencial filosófico do método em apreço se mostra tão sólido.

Se a realidade já não existe, de modo inteligível, independente do homem, cabendo a este *construí-la*, esta construção somente se dá a partir da *interpretação* dos impulsos sensoriais recebidos do meio circundante, outorgando sentido a tais informações inicialmente desconectadas para formar um todo *linguístico* capaz de ser acessado cognitivamente pelo homem enquanto realidade. É essa a precisa lição de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, que vale aqui ser transcrita:

Temos para nós que a realidade não passa de uma interpretação, ou seja, de um sentido atribuído aos dados brutos que nos são sensorialmente perceptíveis. Não captamos a realidade, tal qual ela é, por meio da experiência sensorial (visão, tato, audição, paladar e olfato), mas a construímos atribuindo significado aos elementos sensoriais que se nos apresentam. O real é, assim, uma construção de sentido e como toda e qualquer construção de sentido dá-se num universo linguístico.⁴¹

Já é possível, então, perceber o contraste claro entre a posição epistemológica do Constructivismo Lógico-Semântico, a qual definitivamente seguimos, e aquela trabalhada há algumas páginas atrás, vinculada à Filosofia da Consciência. O choque foi proposital, permite ao leitor entender as duas formas de conceber o mundo e o conhecimento, garantindo uma compreensão aprofundada.

⁴⁰ VILANOVA, Lourival. Norma jurídica - proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*, v. 15, n. 61, p. 12-26, jan./mar. 1982. p. 14.

⁴¹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Realidade, conhecimento e método científico: (constructivismo lógico-semântico como método epistemológico). In: _____. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico: Vol. 2*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-81. p. 35.

Para a Filosofia da Consciência, o mundo surge como realidade na medida em que é alvo de um ato de consciência e, enquanto objeto (psíquico, não material), é aprisionado na mente do sujeito em determinada forma. É entrando em contato com o meio e disponibilizando-o à inteligência como conteúdo de uma forma de consciência que surge a realidade. Um algo, pois, passa a ser realidade para alguém quando este toma consciência daquele algo, ou seja, quando o articula mentalmente, aprisionando-o em uma representação que busca ordenar o objeto formalmente considerado. Assim sendo, os fenômenos passam a ser inteligíveis quando sobre estes são direcionados atos de consciência, produtores de formas que encapsulam no intelecto do sujeito cognoscente aquele fenômeno enquanto conteúdo; não a matéria em si, mas o fenômeno enquanto construção mental. A linguagem, a partir daí, seria um veículo de transmissão do pensado, um meio de entregar à comunidade o resultado dos atos de consciência do sujeito sobre um objeto, possuindo importância no processo de conhecer, malgrado não um papel central.

Diferentemente, sob a concepção da Filosofia da Linguagem aqui adotada, o mundo torna-se realidade por meio da construção linguística. A realidade não é o que é, como algo objetivamente existente. A realidade é o que a linguagem dela faz. E esta última depende de todo o arcabouço cultural do homem, de sua coleção de significados adquiridos durante sua vivência.

Não há apreensão a ser realizada, mas unicamente uma construção a ser produzida. O homem entra em contato com as alterações do ambiente e, por meio da linguagem, constrói a realidade. O que está em volta do sujeito somente existe em razão do conjunto linguístico que possui. Sem linguagem nada há que seja possível conhecer. E ao afirmar-se a inexistência em questão, aqui, não se indica o abandono da matéria, uma negação daquilo que nossos órgãos do sentido captam. Significa, sim, dizer que somente é realidade, somente é inteligível aquilo sobre o que podemos emitir proposições. Descrevemos o meio que nos cerca para construí-lo enquanto realidade, passando a ser inteligível e articulável como parte do que conhecemos. *Conhecer não significa mais apreender o objeto n'uma representação mental, mas emitir proposições sobre o objeto até o ponto em que satisfaça minha designação interior de que aquela realidade existe como parte do (meu) mundo.* Se não posso emitir proposição alguma sobre determinado objeto, então este não existe como realidade, está fora dos limites da minha linguagem e fora dos limites do próprio mundo. É nesse contexto, inclusive, que se insere a tão famosa passagem do aforismo 5.60 (complementado pelo 5.62) do Tratado Lógico-Filosófico de LUDWIG WITTGENSTEIN: “Os limites da minha linguagem significam os limites

do meu mundo. [...] Que o mundo é o *meu* mundo revela-se no facto de os limites da linguagem (da linguagem que apenas eu compreendo) significarem os limites do meu mundo”⁴².

O conhecer, portanto, somente é possível por meio da linguagem, por meio da interpretação. E não há contato prévio com o mundo fora dela, como era proposto no paradigma de outrora. A aproximação com o meio sempre se dá como uma função entre a linguagem do sujeito e as linguagens já produzidas naquela comunidade linguística sobre o objeto. *Nesse sentido é que o conhecimento é uma relação entre linguagens*: a do sujeito cognoscente e a do objeto (aquilo que do objeto se fala)⁴³. O que está além da linguagem, além da capacidade de articular linguisticamente, está fora do próprio mundo em que se habita. Entra-se em contato com o plano material por meio dos órgãos dos sentidos e, por meio da linguagem que já se possui, são emitidas proposições sobre e para conhecê-lo. E, caso um fenômeno seja completamente inédito em sua vivência, ainda assim ao sujeito apenas cabe buscar no arcabouço linguístico que já possui um meio de construir tal realidade; sendo possível ainda, quando necessário, criar termos que façam referência à nova realidade surgida, ampliando os limites do mundo e delimitando novas classes de seres ou coisas.

Vale deixar claro: não é como se, sob o paradigma da Filosofia da Consciência, se tivesse relegado à linguagem um papel completamente inferior, secundário ou irrelevante na produção do conhecimento. Às estruturas linguísticas já era reconhecido papel fundamental. Sob o indicado paradigma, o conhecimento somente se expressa por pensamentos e os pensamentos somente existem se expressados por meio da linguagem⁴⁴. Por mais que o sujeito execute um ato de consciência e apreenda o objeto em uma forma de consciência, esta ainda precisa remeter a uma estrutura linguística, seja para compor uma realidade interna no interior do silêncio pessoal, seja para externar o pensamento à comunidade do discurso. Sem linguagem, portanto, não há pensamento; sem linguagem não haveria conhecimento. É o que testemunha LOURIVAL VILANOVA:

Função importante desempenha a linguagem, pois que conhecimento e linguagem, ciência e sistema de símbolos, desdobram-se numa síntese própria: sem palavras que fixem simbolicamente a experiência de objetos, e convertam o saber fixado em saber

⁴² WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tratado lógico-filosófico*. 3 ed. Tradução do original em alemão “Tractatus logico-philosophicus” por M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002. p. 114-115 (§5.60 e §5.62).

⁴³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4. ed. Noeses: São Paulo, 2017. p. 20. | No mesmo sentido: MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 5.

⁴⁴ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação - elementos para o discurso jurídico*. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 26-27.

dentro de uma comunidade de linguagem, e, por outra, sem o símbolo que isola, da concreta [neolog.] da experiência, o abstrato que se repete indefinidamente [...], seria impossível o conhecimento, ou seja, *apreensão* de dados dentro das estruturas de linguagem.⁴⁵ [neologismo e grifos do original]

Pela utilização da expressão “apreender” na definição de conhecimento, percebe-se que VILANOVA, malgrado afirme com profundidade e certeza o papel relevante da linguagem, está imerso na concepção epistemológica da Filosofia da Consciência. À linguagem já havia sido dada relevância, apenas não o suficiente para torná-la o meio de constituição da própria realidade.

A diferença, por fim, entre as concepções no trato do homem com a realidade que o cerca, está em que, para uma (Filosofia da Consciência), a realidade se faz inteligível enquanto apreendida na consciência sob uma forma, dependendo de uma estrutura linguística para expressão interna ou externa e, bem assim, para a produção do conhecimento; ao passo que, para outra (Filosofia da Linguagem), a realidade é constituída, construída pela própria linguagem, sendo esta o meio pelo qual o homem torna o mundo ao seu redor inteligível, criando-o ao descrevê-lo com base em seus horizontes culturais para, ao mesmo tempo, conhecê-lo.

Após o longo percurso no tratamento profundo do paradigma filosófico adotado pelo Constructivismo Lógico-Semântico, já há bagagem suficiente para compreender uma segunda característica fundamental: o acesso à lógica e à semiótica para amarração rígida de estrutura e conteúdo das proposições científicas produzidas sob o manto do método.

Como já frisado anteriormente, descreve-se o objeto do conhecimento para construí-lo proposicionalmente. A elaboração de proposições descritivas na mente do intérprete, pois, cria um mundo, determinando e delimitando o objeto formal. E esta ação descritivo-construtiva se dá mediante a utilização de *conceitos*, demandando linguagem para fixação das significações conceptuais e comunicação do conhecimento; tudo num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso⁴⁶. Assim sendo, o cientista constrói a realidade que observa por meio de uma série de definições de conceitos; coordenando, subordinando ou concatenando os mesmos. Daí que, se se definem conceitos para conhecer, quanto maior o rigor na amarração destes conceitos, maior o rigor na construção do objeto e maior a confiabilidade do conhecimento científico produzido. Eis uma das principais propostas do método adotado.

⁴⁵ VILANOVA, Lourival. Notas para um ensaio sobre a cultura. In: _____. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 2. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 277-323. p. 287.

⁴⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 1-2.

O supracitado enlace de conceitos (mais precisamente das definições levadas a termo) se dá nos planos *lógico* e *semântico*; fazendo-se característica tão importante que o método carrega no próprio nome a referência à organização operada sobre a linguagem. ~

A amarração lógica diz respeito à estrutura da linguagem. Implica a produção de proposições bem construídas sintaticamente, ou seja, que atendam às regras da gramática da língua portuguesa e, também, às regras de formação⁴⁷ das proposições descritivas. Há que se atender, ainda, a todas as leis da lógica apofântica, requisito indispensável mesmo para a própria formação do conhecimento científico, conforme já abordado linhas atrás. Desse modo, as afirmações produzidas devem obedecer aos ditames da lógica, garantindo-se vinculação clara entre premissas e conclusões para promover coesão e coerência a todos os raciocínios produzidos.

A amarração semântica, por sua vez, diz respeito ao conteúdo. Indica a necessidade de delimitar com rigor e clareza a carga semântica dos termos, deixando-se explícitos os significados adotados e evitando-se a todo custo vaguidade e ambiguidade, as quais podem promover vícios na transmissão do conhecimento, gerando ruídos na comunicação. Trabalha-se a todo momento com a definição de conceitos, exigindo-se um comprometimento do cientista com os termos e expressões utilizadas durante todo o discurso.

Lógica e Semiótica, percebe-se, são vetores filosóficos que orientam, limitam e dão suporte à atividade enunciativa do cientista. Vai-se primeiro entrar em contato com o objeto por meio das linguagens sobre ele produzidas para então colher os estímulos sensoriais e, a partir daí, interpretar tais sensações, atribuir-lhes sentido, escolher e definir os conceitos devidos e produzir raciocínio lógico para chegar se a uma conclusão sobre o objeto, definitivamente construindo-o e comunicando-o por meio de linguagem. A argumentação deve possuir estrutura (forma) e significados (conteúdo) bem demarcados, proporcionando rigor, credibilidade, confiabilidade e solidez ao trabalho de pesquisa realizado.

Este acesso à lógica e à semiótica, ademais, é ainda mais útil quando o objeto do conhecimento é o direito positivo, cuja própria forma de expressão é linguística, oferecendo-se apoio indispensável à Ciência-do-Direito. É possível utilizar-se daquele instrumental filosófico não apenas para organizar a linguagem que se produz *sobre* o direito, mas também para analisar a estrutura e os significados da própria linguagem *do* direito. Faz-se, assim, aquilo que PAULO DE BARROS CARVALHO define como filosofia *no* direito (em oposição à

⁴⁷ Sobre as regras de formação: Cf. ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008. p. 43-45.

Filosofia do Direito), potencializando o trabalho do cientista ao ampliar sua capacidade cognoscente, provocando novos meios de aproximação do jurídico⁴⁸. Exatamente por tal contribuição que a filosofia oferta à pesquisa jurídico-científica neste método, FABIANA DEL PADRE TOMÉ afirma que “foi por meio do Constructivismo Lógico-Semântico que o direito retomou suas discussões filosóficas, permitindo, inclusive, o reencontro de diversos ramos do direito com suas origens na Teoria Geral do Direito”⁴⁹.

Por tudo quanto até aqui se disse, afirme-se, de mais a mais, que a opção pelo Constructivismo Lógico-Semântico indica a adoção de posição *analítico-hermenêutica* perante o objeto do conhecimento. Mescla-se a postura analítica à técnica hermenêutica com toques de acesso ao culturalismo.

Analisar significa decompor para reduzir as complexidades, facilitando o acesso e a compreensão do todo por meio das partes. O método em questão é analítico em virtude de, no contato com o alvo da investigação, “decompor o todo em suas partes componentes [...] com o propósito de descobrir os elementos constitutivos da totalidade, assim como as interligações que explicam sua integração em função do contexto global”⁵⁰. Busca-se, pois, seja por meio da lógica, seja por meio da semiótica, reduzir as complexidades para estudar, de modo individualizado, porções menores que a realidade total, ainda que tal separação das partes somente seja possível por abstração isoladora ou abstração lógica. No contato com o direito positivo, utiliza-se a lógica para suspender o conteúdo e chegar à estrutura formal da linguagem jurídica, permitindo analisar a estrutura das normas, suas partes e componentes internos. Da mesma forma, no campo semântico é possível análise dos signos que compõem os textos normativos e as relações que possuem com os vários significados possíveis. A técnica analítica, pois, é instrumento que serve a aprofundar a percepção do sujeito sobre o objeto, permitindo apartar as partes para, em seguida, reconstruir o todo.

O caráter hermenêutico do método está diretamente ligado a tudo o quanto já se expôs acerca da concepção filosófica adotada. O objeto é construído por meio da linguagem, o que somente é possível a partir da atribuição de sentido aos estímulos recebidos, ou seja, por meio da interpretação. Tal atividade está a todo momento acontecendo no contato do sujeito com o mundo. O acesso à realidade, a aproximação para com o objeto do conhecimento, sempre se dá por meio da interpretação, limitada e determinada pelos horizontes culturais, a bagagem de

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 7.

⁴⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4 ed. Noeses: São Paulo, 2017. p. 3.

⁵⁰ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. 5 ed. *Metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2010. p. 33-34.

vivências do intérprete. É impossível para o sujeito, portanto, entrar em contato com qualquer realidade sem interpretar; muito menos é possível estar totalmente desprendido dos pré-conceitos, valores, ideologias e crenças depositados em si pelo convívio na comunidade do discurso que habita. Por mais contundente que se mostre a postura analítica, sozinha representa apenas uma visão estreita da realidade. Por isso a importância significativa que é conferida à hermenêutica, ao culturalismo e à axiologia como formas de complementação daquela na composição integral do método. No contato com os enunciados do direito positivo, seguindo o que se acabou de explicar, os textos são interpretados, ou seja, atribui-se sentido aos termos da legislação, passando-se do plano de expressão ao plano do conteúdo, retrovertendo da jornada realizada em direção às estruturas lógicas para preenchê-las com carga semântica. A interpretação do direito positivo, de forma semelhante, não escapa à presença constante dos valores do intérprete, que influenciarão a construção de todas as realidades dentro do sistema do direito.

É justamente sobre o contexto da postura analítico-hermenêutica que FABIANA DEL PADRE TOMÉ explicita desenvolver-se tal trabalho em duas etapas consolidadas: a primeira de decomposição analítica, repartindo-se o todo em partes menores para reduzir a complexidade da realidade linguística do direito positivo; a segunda de retomada da completude após o retorno do caminho da abstração isoladora, viabilizando a visão integral do fenômeno jurídico. Inicia-se, pois, pelo ângulo sintático (relação dos signos entre si) para ir em direção aos planos semântico (relação do signo com os significados) e pragmático (modos de utilização do signo)⁵¹. Este último, *o plano dos usos da linguagem, esclareça-se, não é relevado ao esquecimento* no Constructivismo Lógico-Semântico. Malgrado o foco esteja na estrutura e no conteúdo, mantém sua importância e utilidade, perpetuando a indissociabilidade das três dimensões.

Por último, após este longo estudo, convém afirmar que o método trabalha com a flexibilização do valor verdade. Dada a concepção filosófica aceita, há que se firmar a inexistência de uma única verdade ou de essências intrínsecas às coisas mesmas. A ilusória teoria da verdade por correspondência perde espaço quando não se concebe mais o conhecimento como apreensão da realidade na mente do sujeito. Não há mais uma verdade a ser desvelada, apenas uma verdade a ser construída. Inexiste, da mesma forma, o ideal de correspondência entre o que foi apreendido e a realidade objetiva externa ao homem. A

⁵¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 325-352. p.325-326.

realidade é construída, e não mais apreendida. A verdade das proposições depende unicamente de coerência para com o modelo sob o qual foram construídas; e mesmo assim representam apenas uma versão dentre as várias possíveis. Toda teoria é apenas uma verdade concebida a partir de específicas premissas, daí a importância de delimitar-se rigidamente o sistema de referência. Alterado o modelo-base, alteram-se as conclusões da teoria e altera-se o valor verdade das proposições científicas.

Eis, então, um resumo das principais características do Construtivismo Lógico-Semântico: (i) concepção epistemológica construtivista associada aos ideais da Virada Linguística (objeto construído por meio da linguagem); (ii) acesso à realidade por meio da interpretação; (iii) definição e amarração lógico-semântica de conceitos; (iv) utilização de instrumental filosófico para análise e estudo do objeto do conhecimento; (v) postura analítico-hermenêutica; e (vi) flexibilização do valor verdade.

Entendido, enfim, o papel fundamental do sujeito na construção do objeto por meio da linguagem, percebe-se por que razão preferiu-se apresentar o método adotado antes da delimitação do objeto, o que se faz a seguir.

1.2.2 Cindindo a realidade: delimitação do objeto do conhecimento

Como outrora firmado, a delimitação do objeto é condição de cientificidade do saber. Serve como forma de orientar a produção, controlar o conteúdo e verificar a adequação das proposições produzidas; o critério que permite determinar se as afirmações estão de acordo com os objetivos previamente definidos e, bem assim, se pertencem [as afirmações] ao conjunto do conhecimento produzido. Se desborda o objeto circunscrito, a pesquisa perde rigor e caráter científicos, atraindo a desconfiança da comunidade.

A delimitação do objeto não é tarefa simples. A nosso sentir, passa por *duas fases* consecutivas e indispensáveis: i) primeiramente, um corte, uma abstração no campo onde ocorrem as alterações na matéria⁵², delineando o *objeto material*; ii) com base neste, posteriormente, opera-se a seleção de características e a definição de conceitos para construção do *objeto formal*. Este último, sim, frise-se, é o verdadeiro alvo, o objeto do conhecimento.

⁵² Mais precisamente, obedecendo nossas premissas filosóficas, o corte se dá sobre a linguagem que constrói tal porção de matéria enquanto realidade. Esta diferenciação será abordada em seguida.

Desde o primeiro momento na fase inicial, o processo de demarcação do objeto transcorre em meio à consciência. Tudo sucede sempre na mente do sujeito cognoscente, na mente de quem interpreta os estímulos recebidos do ambiente. Quer-se significar com isso que não há, em regra⁵³, interferência na constituição material daquilo sobre o que se lança os olhos. O corte é um processo mental, uma abstração isoladora⁵⁴. Não viola a continuidade da matéria, apenas limita epistemologicamente o dado empírico. Busca-se com tal comportamento, dada a miríade de sinais recebidos constantemente, ignorar parte dos impulsos captados pelos órgãos dos sentidos para reter unicamente aqueles que interessam. Em outros termos, quer-se evitar a presença de tudo que circunda uma *certa porção* do que é tangível, focando a atenção nesta parte recortada por meio da consciência. O processo de abstração, passado na psique humana, nada mais é senão a busca por separar o inseparável, isolar uma parte do todo sem o todo violar, focar tão intensamente a atenção sobre um fragmento ao ponto de perder-se a totalidade, porém sem pulverizar o conceito totalizante.

O homem, por óbvio, é limitado, não pode com o todo a uma só vez, apenas com suas partes⁵⁵. É a precisa lição epistemológica que LUCAS GALVÃO DE BRITTO oferta ao introduzir o contundente ensinamento de PONTES DE MIRANDA: “*o cindir é desde o início*”. E cindir, aqui, quer significar o recorte, a separação realizada pelo sujeito ao abstrair o que foge ao interesse no lidar com tudo que o cerca, permitindo o isolamento de parte do mundo para colher uma quantidade certa e limitada dos contínuos e diversificados estímulos que recebe (e interpreta) a cada instante.

Realizado o corte, estabelecem-se barreiras virtuais que mantêm a atenção sobre específica fatia do plano tangível. Esta porção constitui aquilo que tradicionalmente se chama de objeto material: o campo da experiência já isolado sobre o qual o investigador se debruça, a fonte dos exatos sinais que busca captar para atribuir sentido e, assim, conhecer.

Objeto material, na tradição filosófica, é conceito que se opõe ao objeto formal: este encontrado na mente do sujeito como conteúdo de uma forma de consciência; aquele no campo das sensações, no mundo empírico supostamente passível de ser acessado pelos órgãos

⁵³ Pode acontecer de o investigador isolar fisicamente parte do mundo, mas apenas para conseguir aplicar técnicas que viabilizem uma melhor atuação sobre específica porção do que se observa, permitindo a abstração.

⁵⁴ Não confundir abstração *isoladora* com abstração *lógica/formalizadora*. Esta visa a isolar os conteúdos das proposições para se chegar às formas lógicas; aquela visa a isolar uma porção da materialidade para garantir foco à atividade da consciência no processo de conhecimento.

⁵⁵ BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 203-204.

dos sentidos. Essencial evitar a confusão entre os conceitos. O objeto formal é, em verdade, aquilo que se conhece; não o objeto material, que possui uma infinidade de facetas concretas, incapaz de ser absorvido completamente para dentro da mente do sujeito cognoscente. O objeto do conhecimento, em sentido estrito (formal), é sempre interior, ao passo que, em sentido lato (material), é concreto, percebido como coisa existente⁵⁶.

Considerando a premissa filosófica adotada neste trabalho, porém, não se pode cometer o equívoco de tomar o objeto material como parcela do mundo existente sem a presença do homem, algo independente da linguagem. Mesmo o objeto material é construído linguisticamente como realidade inteligível, o que não significa, obviamente, como já discutido, negar a matéria. Para conseguir conscientemente “recortar” uma parte da matéria, faz-se indispensável ter um mínimo conhecimento prévio, um mínimo de linguagem que permita construir e, assim, trazendo-a à consciência, isolar uma porção da realidade (que é linguística). Não há acesso às coisas sem linguagem. Objeto material e objeto formal são, ambos, construções linguísticas, diferenciando-se qualitativamente em razão da maior conotação do primeiro, que é construído como realidade mais complexa, possuidora de inúmeras características, das quais boa parte será abstraída quando da construção do objeto *stricto sensu*.

Para conhecer um determinado *lápiz*, construo-o mentalmente enquanto conceito, com todos os seus detalhes peculiares, para poder isolá-lo das demais realidades que o cercam (canetas, estojo, etc.), fazendo surgir o *objeto material* (que, percebe-se, é linguístico e se dá na mente). Em seguida, a fim de delimitar o objeto do conhecimento, a partir da visão limitada que possuo do mundo e, principalmente, a partir das concepções e finalidades da teoria a ser proposta, defino o conceito de “lápiz”, constituindo o *objeto formal* (que também é linguístico e se dá na mente). Ao definir tal conceito, *em razão das particulares premissas que orientam a atividade cognoscitiva*, restaram selecionadas apenas algumas propriedades para composição do *lápiz-objeto-formal*, abstraindo-se as demais. Clara, pois, a diferença entre as construções linguísticas. Após uma série de recortes sobre o objeto material, chega-se à definição de um conceito (objeto formal), apenas tomando o citado *lápiz* como utensílio com núcleo de grafite utilizado para escrever, uma realidade significativamente diferente da anterior (mais ampla, de conotação menor).

⁵⁶ ALVES, Alaôr Caffé. *Lógica: pensamento formal e argumentação - elementos para o discurso jurídico*. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 40.

Precisa, nesse sentido, a orientação de AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, abordando as diferenciações entre objeto material e formal tomando como premissa o construtivismo linguístico:

Numa visão reducionista, porém, trabalhando com as premissas do giro-linguístico, todo objeto do conhecimento é formal. Não temos acesso aos dados físicos, somente às interpretações que os constituem como realidade inteligível ao nosso intelecto. O próprio objeto-material, ao ser percebido ou sentido, o é [...] articulável intelectualmente como construção linguística, não isenta das interferências sócio-culturais [sic] que condicionam qualquer interpretação. [...] Sobre esse conceito [porque construído linguisticamente], tido por nós como objeto material (mas que não passa de uma significação), o cientista vai realizando recortes e produzindo proposições sobre, constituindo, assim, seu objeto-formal.⁵⁷

Objeto em sentido lato e estrito, malgrado configurem-se como construções linguísticas, consubstanciam realidades diferentes. Para o mesmo objeto material é possível de se construir dezenas de objetos formais. Basta, para tanto, considerar os ângulos sob os quais pode o sujeito encarar o objeto material. É o que se percebe ao considerar o claro exemplo do direito positivo, realidade que pode dar origem a diferentes objetos formais a depender das finalidades teóricas pretendidas pelo sujeito, constituindo-o, assim, sob perspectivas antropológica, filosófica, social, cultural, dogmática, etc. Para cada um destes conhecimentos, o mesmo objeto em sentido amplo viabiliza um diferente objeto em sentido estrito.

Como bem ensina LOURIVAL VILANOVA, “o objeto [formal] é o composto delineado pelo conceito”⁵⁸. Daí a significativa importância de se definir o conceito construído mentalmente para ser alvo da atividade cognoscitiva. A clara delimitação do objeto do conhecimento exige a definição de conceitos, e não sua simples indicação. Os termos são ambíguos e, a depender do contexto, podem assumir inúmeros significados diversos. Termos fazem referência a ideias, mas não tem o condão de, sozinhos, sem explicitação de seus limites, passar ao leitor a certeza da matéria tratada, a certeza do alvo da investigação proposta. *Delimitar o objeto, pois, é defini-lo de forma precisa e rigorosa*, sempre amarrando o significado às premissas firmadas.

A produção do conhecimento científico, dessarte, requer, desde o princípio a definição do conceito do objeto, limitando o campo de atuação do cientista e a base empírica disponível, evitando que o esforço de pesquisa se propague ao infinito.

⁵⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 48.

⁵⁸ VILANOVA, Lourival. Sobre o conceito do direito. In: VILANOVA, Lourival. *Escritos jurídicos e filosóficos*. Vol. 1. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003. p. 10.

Estabelecidas as bases necessárias para se entender o importante papel epistemológico da delimitação do objeto, firme-se, desde logo, em linhas fortes, que *nosso objeto do conhecimento é a substituição tributária enquanto norma jurídica em sentido estrito, principalmente no que diz respeito à sua dinâmica normativa enquanto modalidade de sujeição passiva*.

Conforme já debatido linhas atrás, na introdução desta investigação, o direito positivo é um complexo de normas jurídicas válidas, um conjunto cujos elementos mínimos de significação são as normas *stricto sensu*. Se no direito está, norma jurídica é. Inexiste outra possibilidade. A composição do sistema obedece a esta limitação constitutiva.

Assim, é possível concluir que, *se a substituição tributária é parte do direito positivo, então, é norma jurídica*. E vislumbramos naquela o mínimo de estrutura e conteúdo necessários para perfeitamente transmitir uma prescrição, regulando condutas. Enquanto norma jurídica, instrumento regulador da intersubjetividade, faz-se possível compor a substituição tributária na forma hipotético-condicional, norma jurídica *em sentido estrito*, possuindo todos os critérios mínimos que as demais normas tributárias de conduta (aquelas que marcam o núcleo do tributo) possuem. Entender essa premissa basilar é passo indispensável para esta investigação. Ao negar o status de norma jurídica para a substituição, fatalmente se nega sua presença no ordenamento, sua própria validade enquanto instituto jurídico-positivo.

Para os efeitos deste trabalho, portanto, *substituição é norma jurídica stricto sensu*, proposição construída na mente do sujeito com base na interpretação dos enunciados prescritivos e organizada sob a forma lógica hipotético-condicional, possuindo no antecedente a descrição de um fato e no consequente a prescrição de uma relação entre dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação.

Como norma jurídica, é possível vislumbrar a substituição enquanto regra (i) geral e abstrata e (ii) individual e concreta.

No primeiro caso, possui, no antecedente, descrição hipotética de um fato tributário e, no consequente, a prescrição *típica* de *um* cálculo relacional – tomado enquanto *processo*⁵⁹ – entre uma relação tributária e uma relação não-tributária, conformando a relação jurídico-formal entre o *destinatário legal da substituição* e o Estado, cabendo ao primeiro a entrega de

⁵⁹ Cálculo é termo possuidor da ambiguidade processo-produto. Cálculo relacional, pois, pode significar o *processo* lógico de calcular duas relações, mas também pode indicar o *produto* daquele processo lógico de calcular duas relações.

quantia de dinheiro ao segundo. *As referências genéricas a “norma de/da substituição tributária” no decorrer deste trabalho querem significar exatamente a norma neste patamar de generalidade e abstração.*

No segundo caso, possui, no antecedente, a descrição de um fato tributário passado e, no consequente, a prescrição do cálculo relacional – tomado como *produto* – já operado entre relações tributária e não-tributária especificadas, conformando a relação jurídica entre o *substituto* e o Estado, cabendo ao primeiro o dever jurídico de entregar quantia certa de dinheiro ao segundo.

Eis a definição rígida de substituição tributária enquanto norma jurídica, essencial para que prossigamos em direção ao estudo da dinâmica normativa do instituto, o alvo do presente trabalho, o objeto formal sobre o qual pretendemos movimentar o intelecto com fins cognoscitivos.

Por fim, esclareça-se, que *nosso campo de experiência, prioritariamente, está voltado ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – em sua dinâmica de operacionalização da substituição tributária, com ou sem presunção*⁶⁰ no antecedente. Caso se faça referência à dinâmica do instituto relacionada a outro tributo, cuidar-se-á de realizar a devida elucidação.

⁶⁰ Discorda-se da classificação da substituição tributária em regressiva, concomitante e progressiva. De nossa parte, como será demonstrado posteriormente, dividimos o gênero entre (i) substituição com fato presumido e (ii) substituição sem fato presumido.

PARTE II
SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO

CAPÍTULO 2

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

2.1 ESCLARECIMENTOS INICIAIS

Vencida a primeira etapa do percurso, serão introduzidas premissas jurídico-científicas e jurídico-positivas. As primeiras estão ligadas à Ciência-do-Direito, ou seja, ao conhecimento dogmático cujo objeto é o direito positivo. São compostas principalmente de teorias, classificações, definições, modelos e discussões travadas no âmbito científico. As segundas, por sua vez, concretizam-se por meio da apresentação de um conjunto de prescrições (normas) postas por ato de vontade de agentes indicados pelo próprio sistema e cuja finalidade prescritiva está diretamente vinculada ao assunto que nos interessa. Especificamente para o conhecimento da substituição tributária, ambos os pressupostos indicados demonstram-se significativamente relevantes, verdadeiras condições sem as quais não há como compreender (ou, melhor, construir) o instituto da substituição no Direito Tributário.

Seguindo diretriz voltada a manter o máximo de rigor e cientificidade desta dissertação, convém realizar logo de início um *primeiro corte metodológico*. Não haveria espaço, tempo e, muito menos, fundamento para uma discussão extremamente ampla do conhecimento jurídico preliminar que envolve a matéria central. Por tal razão, optou-se por limitar a análise em tela à *sujeição passiva tributária e a questões correlatas a esta (como o princípio da capacidade contributiva)*, fundamentais que são como ponto de entrada no tema da substituição tributária. Neste capítulo, pois, serão abordadas minúcias sobre o sujeito passivo, sendo realizadas as necessárias amarrações semânticas de conceitos, sendo entregue ao leitor, ainda, uma complexa classificação das espécies de sujeito passivo com indicação precisa dos critérios que orientam a divisão.

Como bem pontua MARIA RITA FERRAGUT, investigar matérias como responsabilidade e substituição, institutos correlatos e diretamente vinculados ao critério pessoal da norma tributária, depende de um enfoque prévio, como passo preliminar, (i) na relação jurídica disposta no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária⁶¹ e (ii) nos sujeitos que a compõem. O estudo da sujeição passiva, portanto, deve, *sempre*, anteceder toda investigação acerca da substituição tributária que se pretenda rígida, confiável, coerente e, principalmente, científica.

O polo passivo da relação jurídica é o ponto de toque dos institutos que visam a juridicamente *modificar*⁶² o sujeito obrigado a entregar dinheiro ao estado. Sem a amarração semântica, pelo menos, dos conceitos de *sujeição passiva*, *sujeito passivo*, *contribuinte*, *responsável* e *substituto*, dentre outros, a presente pesquisa perderia significativamente seu rigor científico, dificultando (e até impossibilitando) esmiuçar assuntos que envolvem o polo passivo da relação jurídica e estabelecer conclusões que possam alicerçar o trato do tema central.

Sem perder de vista toda a importância do que acima se disse, é preciso indicar, ademais, um *segundo corte metodológico*. O foco de análise e estudo, *no que diz respeito à sujeição passiva*, neste capítulo, *se volta às normas tributárias instituidoras de impostos*. É pensando no sujeito passivo da relação tributária disposta na norma de imposto que serão realizadas as reflexões e os comentários adiante.

As finalidades deste segundo corte proposto, esclareça-se, são: (i) limitar nosso campo de observação à sujeição passiva das normas instituidoras de imposto, evitando a sujeição passiva das normas sancionatórias e das normas de deveres instrumentais tributários; e (ii) distanciar-se de discussões que pouco contribuem para o estudo da substituição, mas que certamente tomariam, desnecessariamente, bastante tempo e esforço. Tais discussões, frise-se, surgem principalmente quando enfocada a sujeição passiva das normas das demais espécies tributárias em comparação com a sujeição passiva nos impostos, o que demandaria, a todo instante, uma série de menções e ajustes que estenderiam este capítulo, esmaecendo o

⁶¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil ...*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 25.

⁶² Ao se utilizar a expressão pouco rigorosa “modificar”, suficiente para este momento introdutório, quer-se dizer, em termos mais apropriados, da instituição de novas relações jurídicas tributárias em razão da incidência das normas de responsabilidade ou substituição, vinculando um sujeito diverso do contribuinte (termo que também será definido posteriormente) ao Estado.

foco⁶³. Quando necessário, serão indicados os ajustes necessários a guiar o leitor no processo de conhecimento.

O citado segundo corte, malgrado oriente nossa atenção, neste capítulo, às normas dos impostos, não torna as definições e amarrações inservíveis ao estudo da sujeição passiva nas taxas, nas contribuições de melhoria e nas demais contribuições. Todas são úteis e aplicáveis a estas. A classificação proposta, muito menos, é atingida negativamente. Pode ser amplamente utilizada como ferramenta de estudo e plenamente aplicada aos sujeitos passivos das relações jurídicas dispostas nas normas retro elencadas. Serve, pois, a classificar a sujeição passiva tributária como um todo no sistema do direito positivo. Cuidou-se de evitar que a orientação proposta para o caminhar prejudicasse a utilidade científica das definições e da classificação. Apenas decidiu-se voltar os olhos para uma área específica da sujeição passiva, facilitando o contato com o objeto parcial e a transmissão de mensagens ao interlocutor.

Restringir os escritos desta parte do trabalho à sujeição passiva aplicada às normas dos impostos demonstra-se imprescindível, ademais, para manter a cientificidade. Garante-se um objeto de proporções restritas, adequadas ao tempo disponível e aos fins buscados, evitando que a pesquisa se estenda por campos que propiciarão conclusões sem utilidade ao caminhar do estudo. Ademais, a substituição tributária em maior parcela se aplica aos impostos, ensejando esta espécie de tributo, pois, maior interesse daqueles que lidam rotineiramente com a prática do instituto; o que não impedirá, obviamente, que, dadas as necessidades, se especifiquem detalhes importantes para o entendimento do instituto quando ligado às demais espécies de exações.

Um estudo completo da categoria do sujeito passivo tributário, pois, demonstrar-se-ia excessivamente longo e inadequado, verdadeiramente inútil às finalidades almejadas, ainda que outras aplicações possuísse. Limitar a análise e as referências, neste capítulo, apenas à sujeição passiva dos *impostos* permite aproximar o foco dos pontos essenciais, garantindo conclusões pontuais, precisas, rigorosas e que servirão de meio para o estudo e análise do objeto do conhecimento: a substituição tributária.

⁶³ Quando analisadas as normas instituidoras de *taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais*, no que diz respeito ao critério pessoal na hipótese de incidência em sua relação com o critério pessoal do consequente, a indicada relação adquire contornos diversos daquela presente nas normas dos impostos, vez que o realizador da materialidade, nas primeiras, não é o sujeito passivo. Tivemos a preocupação, no entanto, de considerar as normas de todos os tributos para a criação da classificação que será apresentada posteriormente, garantindo sua aplicação ao estudo integral da sujeição passiva tributária.

2.2 QUE SE ENTENDE POR SUJEITO PASSIVO E SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA?

O primeiro passo no estudo da *sujeição passiva tributária* consiste em delimitar precisamente a carga semântica de tal enunciado; que, de forma genérica e indiscriminada, tem sido erroneamente utilizado em referência a toda e qualquer realidade envolvendo o *sujeito passivo tributário*. As expressões em apreço, seja no direito positivo, seja na ciência que o descreve, longe de designarem vasto e incerto nicho de circunstâncias jurídicas, possuem cada uma significado bastante específico, restritos a determinadas realidades. O uso constante dos dois conceitos sem elucidação de seu sentido, tratando-os como se autoexplicativos fossem, infelizmente fomentou confusões que contaminam inúmeras teorias, prejudicando o estudo de institutos como a responsabilidade e a substituição. Uma vez diretamente vinculados, convém trabalhá-los em conjunto para realizar séria amarração semântica e esclarecer, a um só tempo, a realidade do polo passivo da relação jurídica tributária.

Ainda antes da Constituição de 1988, foi MARÇAL JUSTEN FILHO, acredita-se, o primeiro a buscar definir o conceito de sujeição passiva tributária. Para o autor, atento aos elementos que compõem a obrigação, o sujeito passivo seria aquele a quem cabe, n'uma situação jurídica *desfavorável* em relação ao direito positivo, a realização de certa conduta e o *sacrifício* de interesses próprios em prol da coletividade, sob pena de perda de vantagens e sofrimento de prejuízos. Nesse contexto, JUSTEN FILHO indicava por sujeição passiva tributária exatamente a *situação jurídica* daquele que é titular do polo passivo da relação tributária⁶⁴, frisando, como dito anteriormente, um caráter depreciativo de subserviência desvantajosa e sacrificante aos comandos legais.

A supracitada noção de sujeição passiva como *situação jurídica* é bastante significativa, no que parece ser o melhor ponto de partida para a discussão. Faz-se necessário, no entanto, deixar de lado a subjetividade que foi vinculada ao conceito. O sentimento de conveniência ou favorabilidade vivenciado pelo sujeito em razão da condição que assume no plano do direito positivo pouco importa para a demarcação daquilo que *juridicamente* a expressão significa. As impressões e sensações da subjetividade pessoal somente interessam quando o direito assim dispuser, o que não ocorre no presente caso.

⁶⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 219-228.

Para investigar o significado de sujeição passiva tributária é preciso analisar os termos que formam a locução, porquanto cada um denota parte da realidade jurídica completa que envolve o polo passivo da relação. Verificando seus conteúdos, chega-se à delimitação da carga semântica como um todo.

O vocábulo “sujeição” é o cerne do enunciado, o definidor do conteúdo a ser qualificado pelos demais termos. Serve primeiramente a indicar o *status ou condição* daquele que é sujeito de direito subjetivo e/ou dever jurídico. É termo que faz referência a uma forma de existir no sistema como consequência da qualidade de ser sujeito, como consequência de ocupar o tópico ativo ou passivo em determinada relação jurídica. Como ensina LOURIVAL VILANOVA, “é dentro de estruturas relacionais, dentro de relações juridicamente normadas, que uma entidade é sujeito de direito, atualmente ou potencialmente, como titular ativo ou titular passivo de relações”⁶⁵.

Ademais, indica também que, enquanto partícipe de vínculo jurídico, o sujeito estará *submetido* a um conjunto de normas, um regime jurídico específico. Não há como juridicamente ter o *status* de sujeito sem estar n’uma relação jurídica e, bem assim, estar sujeitado a um conjunto de diretrizes no interior do ordenamento. Sujeição, portanto, a nosso sentir, possui um significado complexo que abarca as ideias de (i) *status jurídico*, situação jurídica de quem é sujeito; (ii) *posição na relação jurídica* (ativo ou passivo, de direitos ou deveres); e, bem assim, (iii) a *submissão a um regime jurídico*. As três noções estão interligadas e existem uma em função da outra, complementando-se para compor o conceito de sujeição.

Os termos “passiva” e “tributária”, por sua vez, determinam, demarcam o *status*. O primeiro, predicando a sujeição, diz do exato tópico ocupado pelo sujeito na relação, conseqüentemente conotando ser possuidor de direito subjetivo ou dever jurídico. O segundo, também predicando a sujeição, diz do específico regime jurídico ao qual o sujeito está submetido, além de qualificar a relação jurídica e seu objeto.

Sujeição passiva tributária, pois, é a situação jurídica, no interior do sistema, daquele que ocupa o polo passivo de relação tributária, possuindo dever jurídico e estando submetido ao regime de direito tributário. E por “situação jurídica” quer-se dizer o plexo de poderes e deveres individualizados⁶⁶, especificados, determinados pelo conteúdo do vínculo cujo

⁶⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 88.

⁶⁶ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 104-105.

ocupante do polo passivo, a pessoa individualizada a quem cabe o cumprimento da prestação, é exatamente o *sujeito passivo tributário*.

Retenha-se, de mais a mais, como bem ensina MARIA RITA FERRAGUT, que o sujeito passivo é aquele que consta no polo passivo de relação jurídica tributária, e não aquele que possui aptidão para suportar o ônus fiscal em razão de ter praticado o fato jurídico e demonstrado capacidade contributiva⁶⁷, configurando-se como destinatário legal. Deve ser evitada tal confusão. A coincidência entre o realizador do fato e o sujeito que consta da relação jurídica nem sempre se dá.

Importante perceber que os conceitos de sujeito passivo e sujeição passiva estão diretamente ligados ao plano da determinação, ao plano onde se encontram as normas individuais, aquelas cuja prescrição no consequente apresenta enunciados protocolares denotativos relacionais (fatos relacionais), por meio dos quais são individualizados os sujeitos ativo e passivo vinculados em torno de uma prestação, cabendo-lhes respectivamente direito subjetivo e dever jurídico.

Não há que se falar em sujeito passivo, muito menos em sua situação jurídica tributária, no plano superior das normas gerais, onde não há relação jurídica, tampouco determinação das pessoas exatas a quem cabe o dever de cumprir a prestação. Neste patamar de indeterminação, encontrar-se-á apenas enunciados prescritivos conotativos, gerais, que firmam apenas os critérios a partir dos quais é possível determinar o futuro sujeito que eventualmente poderá vir a ocupar o tópico passivo na relação jurídica tributária.

Firmados os conceitos de sujeito passivo tributário e sujeição passiva tributária, diretamente vinculados enquanto parte do consequente das normas individuais, é de se concluir que qualquer teoria que trabalhe displicentemente os citados institutos no patamar da generalidade estará eivada de incorreção. Daí porque, no plano da indeterminação, não caberá falar de contribuinte, responsável ou substituto, todos espécies de sujeito passivo, mas, sim, como será demonstrado posteriormente, caberá falar dos destinatários legais tributários ordinário e extraordinário.

⁶⁷ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29.

2.3 CRITÉRIO PESSOAL NA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA: PROFÍCUO INSTRUMENTO CIENTÍFICO

Enquanto unidade de sentido do direito positivo, a norma jurídica em sentido estrito consubstancia o *mínimo irreduzível de manifestação do deôntico*⁶⁸, a porção mais reduzida possível de *estrutura* e *conteúdo* capaz de viabilizar a completa transmissão das mensagens prescritivas no sistema do direito. Figurando como proposição, é construção intelectual produzida com base nos enunciados prescritivos e logicamente organizada na forma hipotético-condicional. No antecedente se descreve um fato, no consequente se prescreve relação entre dois sujeitos em torno de uma prestação.

Na ausência de significação estruturada, não há que se falar em norma jurídica *stricto sensu*, mas apenas em enunciados (suporte frásico) e proposições isoladas (normas *lato sensu*). Malgrado façam parte do sistema jurídico e, portanto, possuam prescritividade, são insuficientes a proporcionar a regulação de condutas intersubjetivas. A significação isolada, construída na mente do intérprete, depende de sua reunião com outras construções de sentido a fim de adquirir a devida estruturação e compor o que se denominou norma jurídica em sentido estrito. Somente esta última, considerada em sua integridade constitutiva, com *um mínimo de forma e carga semântica*, é capaz de expressar as ordens emanadas dos enunciados inseridos pelas autoridades legislativas⁶⁹.

Firmando a homogeneidade sintática e a heterogeneidade semântica do sistema do direito positivo, PAULO DE BARROS CARVALHO desenvolveu uma teoria da norma jurídica⁷⁰ aplicada àquelas que definem a incidência de tributos, as quais, em atenção às indicadas premissas, não diferem formalmente das demais unidades do sistema, conquanto sejam preenchidas por conteúdo específico.

O citado jurista captou os padrões de seleção de propriedades do legislador e abstraiu logicamente o conteúdo das proposições reunidas na inteireza constitutiva da norma tributária. Concebeu um modelo científico lógico-semântico apto a, de forma abstrata, independente de uma regra-alvo específica, apontar aquele mínimo de estrutura e conteúdo indispensáveis à

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 627.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 45.

⁷⁰ Para detalhes sobre a teoria: Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

toda e qualquer norma tributária de incidência. Tal instrumento, largamente conhecido como *regra-matriz de incidência tributária*⁷¹, recebeu (e ainda recebe) ampla aceitação da doutrina nacional e estrangeira, seja por sua utilidade teórica, seja por sua aplicabilidade prática.

O esquema da regra-matriz, tendo em conta a indivisível estrutura hipotético-condicional das normas jurídicas, permite, por meio de abstrações, dividir para análise o todo conceptual da norma tributária em cinco critérios, sendo três no antecedente – material, temporal e espacial – e dois no consequente – pessoal e quantitativo.

O critério material é o núcleo do antecedente, a referência a um comportamento humano que expressa objetivamente riqueza. Tal comportamento, por óbvio, haverá de estar situado em coordenadas de tempo e espaço, indicadas estas nos critérios temporal e espacial. No consequente, encontra-se a menção à prestação esperada, a conduta intersubjetiva que se deseja regular em obrigação, permissão ou proibição. No interior das normas tributárias, tal conduta é a entrega de uma soma de dinheiro ao estado, razão pela qual o critério prestacional verte-se em verdadeiro critério quantitativo, indicando uma base de cálculo – que confirma a materialidade e mensura a riqueza demonstrada – e uma alíquota – determinante da proporção de riqueza a ser transferida ao Estado. Por fim, no critério pessoal são consignadas as pessoas que estão em relação: um sujeito ativo – o Estado ou quem lhe faça as vezes, detentor de um direito subjetivo – e um sujeito passivo, a quem cabe o dever jurídico tributário, categoria estudada neste capítulo.

É de se perceber sem dificuldades que se optou por não incluir um *critério pessoal na hipótese* do modelo científico supra exposto, amplamente aceito pela comunidade científica. Não obstante haja sensíveis críticas a tal escolha, à exemplo dos comentários de SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁷², faz-se importante frisar que, conforme será explicado, a indicada opção é bastante compreensível, acreditando-se tenha o criador do modelo tomado a decisão mais acertada em razão das finalidades científicas específicas do instrumento epistemológico desenvolvido.

⁷¹ A expressão “regra-matriz de incidência tributária” padece de ambiguidade. Pode ser utilizada tanto para referir-se ao (i) modelo lógico-semântico utilizado para orientar e organizar as proposições produzidas na construção da norma geral e abstrata de incidência tributária, aquela que cria o tributo *in abstracto*, como também à (ii) própria norma, o resultado organizado do trabalho intelectual, mental do intérprete. | Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 384-386 | Cf. BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na era da técnica: ...*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 26.

⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: ...*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 92-101.

Como já antecipado linhas atrás, as normas jurídicas em sentido estrito correspondem ao *mínimo e irreduzível* do deôntico, o mínimo de estrutura e conteúdo necessários e suficientes para a interpretação dos textos, construção intelectual da norma e conseguinte regulação de condutas intersubjetivas. Enquanto mínimo, o indispensável, a porção irreduzível genericamente compartilhada entre as normas de incidência de *todas as espécies de tributos*, os cinco critérios detalhados se fazem presentes e bastantes, demonstrando-se prescindível um mais no esquema da regra-matriz para fazer menção à pessoa da conduta do antecedente. Os únicos sujeitos que interessam, *em regra*, são aqueles que se relacionam no consequente, principalmente o sujeito passivo tributário.

Se a intenção de BARROS CARVALHO é representar o citado mínimo e abarcar todas as normas de incidência tributárias, cada critério que se mostrar sobejante apenas para a norma de um tipo específico de tributo, indo além dos critérios indispensáveis, deve ser excluído do esquema lógico-semântico. Exatamente por exceder o mínimo, o critério pessoal da hipótese precisa ser (ainda que não definitivamente) deixado de lado. Tal medida garante consistência teórica e prática ao modelo, unificando a forma de abordagem e mantendo a capacidade da regra-matriz de funcionar como um mapa da norma de incidência tributária (genericamente considerada)⁷³.

Malgrado tenha sido excluído do esquema padrão, *nos é permitida licença científica de incluir o critério – pessoal da hipótese – no modelo para melhor adaptá-lo ao estudo de certas normas*. É o que se pretende sugerir seja realizado no que diz respeito às normas instituidoras de impostos, onde o citado critério ganha bastante importância, diferentemente do que se percebe em outras espécies tributárias, como é o caso dos tributos de materialidade vinculada à atuação estatal. Naquelas o critério material do antecedente possui íntima relação com o critério pessoal do consequente, característica profundamente presente nas normas de impostos, mas não nas regras de todas as demais espécies. Esta conexão intermediada pela norma da capacidade contributiva se mostra tão forte ao ponto de nos incitar a firmar a utilidade de um critério pessoal na hipótese, o qual, enquanto instrumento científico, nos permitirá realizar comparações com o critério pessoal do consequente, inclusive testando a futura classificação proposta. Não raro, porém, o sujeito que realiza a conduta nuclear da materialidade sequer demonstra riqueza, inexistindo capacidade contributiva jurídica suficiente a orientar uma relação clara e sólida o suficiente ao ponto de firmar este mesmo sujeito no polo passivo da obrigação tributária. Este é o caso das taxas, tributos vinculados

⁷³ BRITTO, Lucas Galvão de. *Tributar na era da técnica: ...*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 26.

cujas materialidade é sempre operada por um agente público, e não pelo sujeito que virá a ser obrigado pelo pagamento do tributo, daí a pouca utilidade do critério pessoal nesta hipótese.

MISABEL DERZI relata com clareza a situação dos tributos de materialidade vinculada em sua relação com o aspecto pessoal da hipótese. A fim de contornar os problemas citados acima, sugere uma mudança de abordagem específica para este caso, o que nos parece finde por retirar a unicidade de tratamento, o rigor e a utilidade do instrumento, o qual acaba passando por uma adaptação forçada que o descaracteriza em sua aplicação. Daí optarmos por um corte metodológico aliado ao detalhamento da utilização da ferramenta, e não por qualquer forma de arranjo. Vale citar as palavras da renomada autora:

Nos tributos vinculados, ao contrário, é o ente estatal que tem seu comportamento descrito na hipótese. Então, o aspecto pessoal que interessa realçar nas taxas é a pessoa destinatária da atividade estatal, em relação à qual atua o ente estatal tributante, ao prestar o serviço ou exercer o poder de polícia.⁷⁴

Por outro lado, um critério pessoal na hipótese do modelo padrão de incidência, quando se diz respeito às normas jurídicas instituidoras de impostos, se mostra de uma utilidade científica significativa. Como será demonstrado em momento posterior, nas regras impositivas de impostos a materialidade, em razão do equilíbrio operado pela norma da capacidade contributiva, possui estreito vínculo com o critério pessoal do consequente.

Para as normas de incidência dos impostos, alvo delimitado do foco deste capítulo, a comparação entre os critérios pessoal da hipótese e do consequente viabiliza testar o rigor da classificação que será proposta; malgrado seja insuficiente a, no plano da individualidade e concreção do sistema, permitir, por si só, a precisa indicação da espécie de sujeito passivo e do regime jurídico adequado a este. LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ, em análise deste ponto, esclarece a importância do critério pessoal na hipótese quando do estudo dos impostos:

O critério pessoal do antecedente da norma impositiva de imposto está representado pela descrição do sujeito de direito que aparece como titular de uma riqueza.

Não existe a menor possibilidade de se imaginar uma norma impositiva de imposto que não possua um critério pessoal em seu antecedente. Repita-se, o critério pessoal do antecedente da norma impositiva de imposto é sempre simbolizado pela descrição de um sujeito de direito que é titular de uma riqueza.

Daí exsurge a conclusão: *se uma norma impositiva tributária não descrever uma situação na qual um sujeito de direito (critério pessoal) é titular de uma riqueza, com certeza não se trata de norma impositiva de imposto.*⁷⁵ [grifo nosso]

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualização de Misabel Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 724 – nota de atualização de Misabel Derzi.

⁷⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 169-170.

O critério pessoal da hipótese emerge, principalmente, vale citar, quando características próprias do sujeito que realiza a materialidade, qualificações da pessoa, são caros à definição da materialidade; aparecendo, pois, com intensidade quando se cogita do fenômeno da sujeição passiva tributária substitutiva⁷⁶, daí sua tamanha importância para esta pesquisa como um todo.

É preciso firmar, pois, que nos mantemos atentos e em concordância com a teoria da norma criada por PAULO DE BARROS CARVALHO e seu modelo de regra-matriz de incidência, o qual contém apenas cinco critérios – material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Pedimos vênua científica, no entanto, para promover a inserção do critério pessoal na hipótese quando se tratar do estudo da sujeição passiva dos impostos, porquanto aquele se mostra um instrumento científico interessante, útil e, ademais, muito sólido para averiguar o regime jurídico cabível caso a caso ao sujeito obrigado a pagar tributo.

De mais a mais, autores de tomo do País (ALFREDO AUGUSTO BECKER⁷⁷, LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ⁷⁸, ANDREA DARZÉ⁷⁹, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ANDRÉ MENDES MOREIRA⁸⁰, MISABEL DERZI, etc.) e de outros países da América Latina (HECTOR VILLEGAS⁸¹ e JOSÉ LUIS SHAW⁸² dentre outros) têm-se utilizado deste mesmo artifício metodológico para estudar a sujeição passiva tributária com sucesso – ou se utilizado da

⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*: 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 96.

⁷⁷ “Dentre a infinita variedade de elementos adjetivos que poderão ser escolhidos pelo legislador para especificar o núcleo da hipótese de incidência, existe um elemento adjetivo que sempre – expressa ou implicitamente – está presente na composição da hipótese de incidência. Este *elemento adjetivo* sempre constante é o que liga a hipótese de incidência a alguém. [...] A realização da hipótese de incidência está sempre ligada a alguém; entretanto esta ligação (que não necessita ser social, podendo ser de natureza física ou psicológica ou de proximidade, etc.) não é relação jurídica”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 312.

⁷⁸ “A identificação desse critério pessoal do antecedente é fundamental para a precisa construção do consequente da norma impositiva de imposto, mais especificamente, para a determinação do sujeito de direito (sujeito passivo) que terá a obrigação de entregar certa quantia em dinheiro ao estado”. QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 170.

⁷⁹ Versando sobre o sujeito da materialidade e a importância de sua comparação com o sujeito passivo da relação jurídica tributária. DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 71.

⁸⁰ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 96-99.

⁸¹ VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 272-273

⁸² “Finalmente, el hecho generador contiene muchas veces un aspecto subjetivo que también lo condiciona. Pero no debe identificarse el mismo con el aspecto personal o subjetivo de la consecuencia normativa tributaria, esto es con la determinación de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. El referido aspecto del hecho generador dice relación con ciertas condicionantes subjetivas que la norma tributaria puede incluir en la descripción de dicho hecho generador para que el mismo se configure”. SHAW, José Luis. Los sujetos pasivos sustitutos en la doctrina, la jurisprudencia y el derecho positivo uruguayo. *Revista Tributária das Américas*, São Paulo, v. 6, p. 81-107, jul./dez/ 2012. p. 940 da mídia física | p. 3 da mídia digital.

indicação de um sujeito no antecedente, apesar de não utilizar a expressão “critério pessoal”. HECTOR VILLEGAS, criador da conhecida feliz expressão “destinatário legal tributário”, há muito já propagava a importância do critério pessoal da hipótese em razão da ligação existente entre a materialidade, o sujeito realizador desta e o sujeito passivo da relação jurídica nos tributos que denomina por “pessoais”:

La correcta identificación del "elemento personal" del hecho imponible (o sea, del destinatario legal del tributo) tiene decidida trascendencia jurídica tributaria, por cuanto todas las modalidades de los tributos "personales" o "subjetivos" que se refieren a la persona, hacen referencia al *destinatario legal tributario*, y no al *sujeto pasivo* (salvo – naturalmente – que el destinatario legal tributario haya sido convertido por el legislador en sujeto pasivo).⁸³ [grifos do autor]

Perceba-se, por fim, que aqui se está a indicar a utilidade de um critério pessoal na hipótese que faça referência ao realizador da materialidade, e não àquele sujeito a quem cabe a obrigação tributária (sujeito passivo). Inúmeros autores, a exemplo de GERALDO ATALIBA⁸⁴ e DINO JARACH⁸⁵, em seu tempo, priorizavam o fato gerador como núcleo da norma tributária, mesclando quase todos os critérios no antecedente. Afirmavam também, pois, um critério pessoal na hipótese, mas em sentido diferente do aqui proposto, fazendo referência àquele critério que linhas atrás chamamos de pessoal *do conseqüente* (onde localizamos a relação jurídica), porém deslocado para o antecedente da norma.

Assim sendo, para os efeitos desta análise científica, considerando o corte metodológico informado no início deste capítulo, trabalhar-se-á com um critério pessoal na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o qual servirá de instrumento científico para supedanear propostas teóricas e argumentos vários que se seguem.

2.4 SUJEIÇÃO PASSIVA NA CONSTITUIÇÃO E O DESTINATÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

⁸³ VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 276.

⁸⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 81.

⁸⁵ “Pertenece, por último, al estudio del presupuesto de hecho de la relación tributaria la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal, es decir, al contribuyente y los criterios de atribución a los otros sujetos pasivos. La atribución representa el aspecto subjetivo del hecho imponible, o si se prefiere, la coordinación entre momento subjetivo y momento objetivo de la relación jurídica tributaria”. JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 69.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965, foram dados os primeiros passos em direção à consistência de um sistema tributário brasileiro, o qual viria a ser solidificado posteriormente pelo Código Tributário Nacional, de 1966, e a Constituição Federal de 1967 (alterada e consolidada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969)⁸⁶.

A partir das alterações promovidas pela Emenda nº 18/1965, inaugurou-se tendência que se repetiu nas constituições de 1967 (alterada pela Emenda nº 1/1969) e de 1988. Passou-se a expressamente delimitar, no texto constitucional, as competências tributárias de União, estados e municípios; indicando-se uma a uma as materialidades relativas a cada tributo. Face à tal sistematização e já considerando a hierarquia das normas conforme a Constituição de 1967, coube, pois, ao Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar, exercer a função de estabilização do sistema tributário, veiculando normas gerais, *como é o caso daquelas que definem sujeição passiva e indicam o contribuinte de cada um dos impostos*.

Com base neste cenário em que a Constituição delimita competências por meio da afirmação de materialidades, a lei complementar define os contribuintes e a lei ordinária cria, em definitivo, a norma geral e abstrata do tributo, iniciou-se significativa discussão na literatura especializada em busca de determinar se a indicação do sujeito passivo está prefixada na Constituição ou firmada nos veículos infraconstitucionais.

Alerte-se desde logo que a citada discussão não busca averiguar se há, na Constituição, enunciados que expressamente definam sujeitos passivos aos tributos. Quer-se, em verdade, saber se é possível afirmar a existência de um sujeito passivo constitucionalmente *implícito* para os impostos, taxas e contribuições de melhoria⁸⁷. Em outros termos, discute-se a possibilidade de, a partir da interpretação da Constituição Federal, fixar sujeitos passivos, o que indicaria natureza constitucional à sujeição passiva tributária e limitaria a enunciação do legislador infraconstitucional, cabendo a este unicamente repetir ou especificar e esclarecer o sujeito já definido em norma de hierarquia superior.

Ainda hoje o debate em questão divide os cientistas do direito entre duas principais vertentes: (i) os que afirmam a natureza constitucional da sujeição passiva tributária, asseverando haver fixação do contribuinte na Lei Maior; e (ii) aqueles que sustentam existir certa liberdade ao legislador infraconstitucional na enunciação do critério pessoal no

⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. *Revista dos Tribunais*, v. 969, p. 175-190, jul./2016. p. 1-3 da versão digital.

⁸⁷ BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional ?. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 195, p. 104-123, dez. 2011. p. 105.

consequente da norma tributária, ainda que aceitem existirem certos limites aptos a evitar uma discricionariedade ampla e irrestrita em tal escolha.

Ávido defensor da primeira linha de pensamentos, GERALDO ATALIBA vislumbra nas materialidades dispostas na Constituição o caminho para demarcação de *todos* os critérios do arquétipo básico da norma instituidora de tributos, sobrando pouco espaço para inovações do legislador ordinário. Especificamente sobre o sujeito passivo, afirma que este “é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discríção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nesta posição o ‘destinatário constitucional tributário’”⁸⁸. Seguindo o mesmo caminho, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ao abordar o confronto entre competência e criação de tributos, reconhece que “a Constituição, ao discriminar as competências tributárias estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* [...] de cada exação”⁸⁹, determinando, bem assim, o sujeito passivo possível de escolha pelo legislador ordinário. Como afirma RENATO LOPES BECHO, também defensor desta corrente, pois, “bastou ele (o constituinte) ter declarado a materialidade desses tributos, [sic] que um certo grupo de ‘contribuintes’ estará constitucionalmente fixado”⁹⁰, independentemente de estipulação na Constituição.

Diferentemente dos supracitados autores, PAULO DE BARROS CARVALHO, adotando a segunda linha de pensamento, tem reiterado em suas obras:

A Constituição não designa, denotativamente, quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. Deixa a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.⁹¹

No texto acima, de forma bastante explícita se identifica a segregação que BARROS CARVALHO aponta entre os papéis do constituinte e do legislador ordinário na conformação da norma padrão de incidência tributária. Àquele coube indicar no texto constitucional eventos, materialidades, limitando a competência legislativa infraconstitucional aos contornos de tal realidade. A este, por sua vez, coube, adaptando-se à pré-estabelecida moldura constitucional,

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 72.

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 587.

⁹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 89.

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 234 | No mesmo sentido: (i) *Id.*. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 335. ; (ii) *Id.*... *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 515.

especificar abstratamente os detalhes de uma ou mais daquelas materialidades e as pessoas que, em razão da constituição de tal fato em linguagem competente, estarão obrigadas ao pagamento de tributos.

Entendidas as teorias que polarizam o debate, acredita-se seja viável e, ademais, indispensável aprofundar a discussão. Faz-se necessária análise que avance sobre o tema da competência tributária legislativa, buscando entender a técnica utilizada pelo constituinte e o papel da lei complementar na programação da enunciação (forma e matéria) das normas infraconstitucionais. Apenas assim poder-se-á averiguar se a sujeição passiva é fixada na Constituição Federal ou na legislação infraconstitucional, possibilitando construir base para uma definição sólida da figura do *destinatário constitucional tributário*.

Competência, em termos bastante gerais, nada mais é que a aptidão conferida a alguém (mediante normas) pelo próprio sistema jurídico para inovar o ordenamento, alterando-o por meio da inserção de novas regras. Se tributária é, tal competência faz parte de um regime jurídico específico, o que significa dizer que a permissão (ou obrigação) de enunciar se volta, em maior ou menor grau (considerando a norma a ser introduzida), para a regulação da obrigação tributária. É preciso, no entanto, perceber que a competência tributária vai além da criação de tributos, que é atividade exclusivamente legislativa em razão do princípio da legalidade, desdobramento do princípio republicano. Há competência tributária administrativa, jurisdicional e, inclusive, do setor privado, esta nas ocasiões em que o sistema do direito entrega tal aptidão aos particulares.

Neste ponto do presente trabalho, vale-salientar, a discussão perpassa unicamente as competências para conceber tributo, a distribuição destas na constituição e os eventuais reflexos na determinação do sujeito passivo. É preciso abstrair, pois, as demais espécies de competência para reter a atenção unicamente na competência legislativa, indicada na Constituição Federal de 1988.

Competência *legislativa* tributária “é a *aptidão jurídica*, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos *para criar normas relativas à instituição*, arrecadação ou fiscalização de tributos, por meio de processo legislativo”⁹². Tal aptidão, como já comentado, foi minuciosamente distribuída na Constituição Federal, garantindo rigidez e evitando conflito entre os âmbitos de atuação legislativa das pessoas políticas, permitindo ainda o controle da atividade enunciativa. Delimitada a competência, baliza da validade da norma a ser

⁹² GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 231.

introduzida, a enunciação infraconstitucional fica adstrita aos parâmetros especificados na Lei Maior, sob pena de vício nomogenético e consequente declaração de inconstitucionalidade.

Na delimitação das competências tributárias operada na Constituição Federal utilizou-se técnica legislativa específica: a indicação da *materialidade* dos tributos cabíveis a cada ente federativo qualificado como competente. Fez uso o constituinte, portanto, daquilo que TÁCIO LACERDA GAMA chama de *enunciados de autorização*; proposições “que qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades ou, diversamente, para criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidade e atingir finalidades”⁹³. É o exato caso, por exemplo, do Art. 153, *caput* e incisos da CF/88. No dispositivo indicado claramente se verifica proposição que qualifica a União como sujeito competente para a enunciação de norma tributária cuja materialidade esteja entre aquelas dispostas nos incisos I a VII.

É por meio dos enunciados de autorização que a Constituição de 1988 indica os agentes competentes e, a uma só vez, realiza a programação da matéria (conteúdo) que será veiculada na regra-matriz de incidência a ser inserida pelo legislador infraconstitucional, mais precisamente a *materialidade* constante da hipótese. A delimitação da competência tributária na Constituição Federal passa pela indicação do *critério material* da norma geral e abstrata que virá a ser concebida quando do exercício da competência com a criação do tributo.

Neste ponto surge detalhe extremamente importante para a questão da sujeição passiva tributária, que não se pode perder de vista. Malgrado sejam indicadas materialidades a fim de definir competências, *os enunciados de autorização, inúmeras vezes, não são suficientes a permitir, por meio de seu arranjo frásico e, bem assim, de sua interpretação, a composição integral do critério material da norma a ser introduzida.*

Dentre os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o critério material, nuclear, é aquele que faz referência a comportamentos ou a estados de um sujeito, sendo identificável a partir do verbo pessoal de predicação incompleta e seu complemento que compõem o(s) enunciado(s) a partir do(s) qual(ais) se constrói o antecedente normativo⁹⁴.

Sobre a identificação da materialidade das normas jurídicas, são precisas as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 235.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 281-282.

[...] descrever um fato social é apresentar as notas conceptuais que elegemos para transmitir sua ideia a nossos interlocutores. Significa apontar critérios de identificação, diretrizes para seu reconhecimento, toda vez que ocorra no contexto social, ainda que o sucesso pertença ao mundo dos objetos físicos ou naturais. Em outras palavras, equivale a consignar o critério material (verbo + complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fáctico e seus condicionantes de espaço e de tempo.⁹⁵

Ocorre, no entanto, que, no tratamento das realidades que poderão ser aludidas pelo legislador infraconstitucional como fatos-signos presuntivos de riqueza, o constituinte, não raramente, enuncia *apenas* o complemento, omitindo o verbo pessoal que junto ao citado complemento caracterizaria linguisticamente a materialidade, o cerne da hipótese de incidência. Não sendo possível identificar em sua completude o par formado por verbo e complemento, não há como afirmar, com certeza e clareza, qual a integral materialidade de determinado tributo. Há, por óbvio, um indício (o complemento); permanecendo, no entanto, um vácuo acerca do comportamento, da ação ou estado exercido pelo sujeito.

Cite-se como exemplo desta situação o enunciado do Art. 156, III, da CF/88, no qual se estabelece a competência dos Municípios para criação do imposto sobre serviços de qualquer natureza. No texto, claramente, há apenas referência ao complemento “serviços”, inexistindo indicação, na Constituição, do verbo específico que caracterize a ação que produz riqueza, o comportamento humano indispensável. No caso, é possível pensar-se em prestação e contratação como possíveis verbos pessoais de predicação incompleta a serem ligados ao complemento “serviços”. Ainda que sejam parte da mesma realidade, são verbos que indicam sujeitos diversos (prestador e tomador) e condutas diversas (prestar e contratar/tomar serviço), ambas denotando demonstração de riqueza. *Coube, nesse caso, à Lei Complementar nº 116 de 2003 indicar o verbo “prestar” em seu Art. 1º, limitando à conduta do prestador à competência constitucionalmente referenciada.*

Ao delimitar a competência por meio unicamente da indicação do complemento, omitindo o verbo caracterizador da conduta nuclear da materialidade, o legislador constituinte cria uma classe com conotação bastante reduzida e denotação significativamente ampla, sendo possível acolher como elemento realidades bastante diversas, mas que giram em torno de um mesmo complemento, conforme demonstrado. Posteriormente, o legislador complementar, exercendo a competência disposta no Art. 146, III, “a”, da CF/88, adiciona o verbo ao complemento e, assim, amplia a conotação, reduzindo a denotação desta classe que aloca as materialidades passíveis de utilização pelo legislador infraconstitucional para determinado

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 32, n. 118, p. 121-136, dez. 2012. p. 133-134.

tributo. Por fim, é possível que o legislador ordinário, quando da criação do tributo, amplie ainda mais a conotação e reduza, da mesma forma, a denotação, evitando utilizar a totalidade de sua competência.

Em razão dessa frequente impossibilidade de se indicar integralmente a materialidade, inúmeras vezes não há como, a partir da Constituição, firmar apenas um sujeito passivo, existindo uma gama de possíveis diferentes representantes para ocupar tal categoria. Diferentemente, quando o legislador constituinte é mais claro, indicando verbo e complemento, por vezes será possível indicar o provável sujeito passivo da exação. Em razão desses casos em que o legislador, mais preocupado, cuidou de esclarecer a completude da materialidade é que parte da doutrina afirma a suposta possibilidade de se encontrar, implicitamente, um sujeito passivo para cada um dos tributos dispostos na constituição.

Com base nos argumentos até aqui expostos, discorda-se da ideia de um “destinatário constitucional tributário” no formato em que sugerido por GERALDO ATALIBA, confundindo-se com o sujeito passivo disposto na norma geral, porquanto inexistiria qualquer espaço para que o legislador infraconstitucional utilizasse pessoa diversa daquela implicitamente (e supostamente) indicada na Constituição Federal.

Acredita-se, no entanto, que o conceito de destinatário constitucional tributário é cientificamente bastante útil, desde que seja utilizado para indicar a classe de todas as pessoas que, em razão amplitude da competência firmada na constituição, possam ser colhidos como possíveis sujeitos de um ou mais verbos cabíveis ao complemento indicado nos enunciados de autorização da Constituição.

Ao lançar olhos para as competências delimitadas na Constituição Federal, pois, não há como afirmar que sempre será possível indicar um único sujeito passivo implícito para cada tributo, porquanto em inúmeros casos depender-se-á da atuação do legislador complementar para melhor delimitar as materialidades e, bem assim, os sujeitos passivos possíveis. Imperioso afirmar, no entanto, a existência de um conjunto de prováveis sujeitos passivos, considerando-se a totalidade dos possíveis verbos que estejam aptos a se conectarem ao complemento disposto nos enunciados autorizadores. Tal conjunto, em nossa definição, é a classe dos *destinatários constitucionais tributários*, que diferencia-se dos destinatários *legais* tributários, conforme será melhor explicado posteriormente.

A indicação do sujeito passivo tributário, em conclusão, é tarefa para o competente legislador ordinário, a quem cabe instituir o tributo por meio da enunciação da norma geral e abstrata respectiva, norma introduzida em razão do exercício da competência tributária.

2.5 SISTEMA CLASSIFICATÓRIO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Debatidas as questões fundamentais e traçado o pano de fundo do tema, serão agora definidas, de modo claro e preciso, cada uma das possibilidades de sujeição passiva tributária para, em seguida, organizá-las n'uma *classificação* rigorosa, dotada de elevados potenciais científico e didático. É seguindo tal trilha que se pretende atingir, com competência, o objetivo primeiro do presente capítulo: a *amarração de conceitos*.

Antes de dar início ao intento classificatório propriamente dito, contudo, buscar-se-á, em fase preliminar, apresentar conceitos essenciais de Teoria das Classes e as regras que orientam a operação lógica classificatória, tudo com o fim de evitar vícios formais e orientar a alocação do conteúdo em meio à divisão proposta. Todo o conhecimento a ser apresentado neste momento introdutório será útil não só aqui, mas por toda a extensão do trabalho.

2.5.1 Sobre as classes e as classificações

O ser humano sobrevive e evolui em razão das teorias e do conhecimento⁹⁶. Busca, a todo instante, entender e controlar o ambiente que o cerca para garantir uma realidade menos complexa e mais organizada. Abandona a experiência do caos de sensações para vivenciar a segurança da certeza e da previsibilidade, a sobrevivência n'um ambiente controlado.

No processo de conhecer, o sujeito cognoscente identifica *propriedades*, realiza *cortes* na realidade, *define* conceitos e oferta *nomes*. Seguindo tal roteiro, vai *classificando* o mundo, acessando tudo aquilo que lhe desperta o interesse e evitando, conseqüentemente, as partes

⁹⁶ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Realidade, conhecimento e método científico: (constructivismo lógico-semântico como método epistemológico). In: CARVALHO, A. T. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-81. p. 61.

desinteressantes do todo. Ao definir o que uma realidade é, firma também tudo que ela não é, permitindo arrolar, sob o mesmo conceito, fenômenos semelhantes. Sempre que uma mesma característica for identificada, estar-se-á diante da mesma *classe* de realidades. Assim é que a previsibilidade tão cara ao homem é garantida pelo conhecimento e por sua capacidade de orientar o intelecto em direção à definição e ao agrupamento de elementos em conjuntos. Daí porque *classificar é parte intrínseca do conhecer*. Todo conhecimento pressupõe classificação⁹⁷.

Constantemente *recortamos* o mundo e *categorizamos* manifestações, reunindo-as segundo certas semelhanças para ordenar a realidade e proporcionar uma visão clara daquilo que nos intriga. E o fazemos principalmente por meio das operações lógicas de *definição* e *classificação*, expedientes bastante próximos, interligados. Ao organizar conjuntos, classificamos; ao passo que, ao explicar as propriedades do objeto e sob que condições o isolamos, definimos⁹⁸. E não se deve, frise-se, supor que o processo de classificar seja sempre anterior ao de definir (e vice-versa), ambos, complementando-se, desenvolvem-se *pari passu*, simultaneamente: a classificação, com comparações e contrastes, oferta auxílio à definição e por meio da definição apreende-se a relação entre os indivíduos, a relação de classes⁹⁹. Toda definição é classificatória, compondo automaticamente uma classe e sua complementar; ao passo que toda classificação é, de modo semelhante, definitória, pois cada classe diz, com as características selecionadas, o que é ou o que não é algo, permitindo compor uma definição¹⁰⁰.

Como nos conta PAULO DE BARROS CARVALHO, “com os recursos da classificação, o homem vai reordenando a realidade que o cerca, para aumentá-la ou para aprofundá-la consoante seus interesses e suas necessidades, numa atividade sem fim, que jamais alcança o domínio total e a abrangência plena”¹⁰¹. O conhecer é potencializado pelas definições e classificações, operações que, na evolução do ser, não cessam, não se interrompem e nunca

⁹⁷ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 601-637. p. 601.

⁹⁸ BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, A. T. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 206.

⁹⁹ STEBBING, Lizzie Susan. *A modern introduction to logic*. Londres: Methuen Publishing, 1942. p. 436-437.

¹⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária:...*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147. p. 126.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 127.

atingem a plenitude do objeto, campo infinito de nuances para a limitada capacidade humana de percepção.

A todo momento, mesmo sem consciência disso, o sujeito classifica para apartar abstratamente a realidade e construí-la *linguisticamente* dividida em classes, reunindo elementos mediante um critério *relevante para seus próprios interesses*, sejam estes ordinários ou científicos. A técnica classificatória, pois, como certifica LOURIVAL VILANOVA, é um recurso metodológico para ordenar os dados da realidade¹⁰².

Em meio à multiplicidade de interesses que se contrapõem na humanidade, a mesma realidade, com frequência, pode vir a ser classificada de formas diversas, por vezes até conflitantes. Classificar é expediente que o sujeito cognoscente desenvolve sobre o meio para alcançar, *com fins específicos*, o domínio de uma ou mais relações existentes entre os elementos que seleciona. Por meio das classificações, a psique humana constrói, determina e, enfim, domina a realidade.

Diretamente vinculada que está à nossa atuação sobre o mundo, a noção do que seja “classificar” é quase que instintiva. *Classificar* é operação lógica (mental) que consiste em dispor elementos em classes consoante um *critério* escolhido a partir dos interesses daquele que classifica. A um só tempo, significa aglutinar em razão da presença e separar em razão da ausência de um mesmo predicado. Aglutina, porquanto faz-se o agrupamento de elementos em classes. Separa, vez que, ao reunir indivíduos sob um critério na classe K, automaticamente afasta tudo o mais, reunindo o excedente sob a classe complementar K'. Reunir os elementos sob um critério, assim, é condição necessária e suficiente de separá-los, sempre, em dois conjuntos: a classe dos elementos que atendem ao critério, possuindo certa propriedade, e a classe dos elementos que não atendem ao critério, esta última o complemento da primeira para esgotar o universo do discurso. Em outras palavras, sempre que se formar uma classe, cada indivíduo do universo do discurso deve pertencer à classe (atendendo ao critério) ou não pertencer a ela (não atendendo ao critério), sem terceira opção¹⁰³. Eis o princípio da dicotomia, aplicável às classificações e às divisões, consequência direta da lei lógica do terceiro excluído [em linguagem lógica: $(p \vee \neg p)$], já comentada no Capítulo 1.

Bastante assemelhada à operação de classificação é o processo de *divisão lógica*. Enquanto a classificação parte dos elementos para chegar às classes, reunindo-os sob um

¹⁰² VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

¹⁰³ LANGER, Susanne K.. *An introduction to symbolic logic*. Nova Iorque: Dover Publications, 1953. p. 142.

critério, a divisão segue o caminho inverso, partindo de um gênero conhecido para segregar as espécies (subclasses) em razão das diferenças específicas¹⁰⁴. Classificação e divisão basicamente representam o mesmo processo vislumbrado em sentidos opostos, submetendo-se às mesmas regras.

O conceito de *classe*, por seu turno, é dos mais complexos de se definir. Não raro, as tentativas de explicá-lo promovem raciocínios circulares, amplos, vagos ou que se utilizam de termos sinônimos (como “conjunto”), assim violando as regras básicas das definições e promovendo falácias¹⁰⁵ lógicas. Dada a importância nuclear do conceito em questão, é preciso insistir na definição do conceito ainda que espinhosa seja a tarefa.

Primeiramente, convém perceber que toda classe está diretamente ligada à aplicação de um predicado, um conceito. *Possuir uma tal propriedade (se adequar ao conceito) é o que indica que um certo indivíduo cabe, pertence a uma determina classe*. Daí a importância de se fixar a definição do conceito em letras fortes: se a adequação ao conceito é o que firma o pertencimento a uma classe, quanto mais imprecisa for sua definição, mais tormentoso será determinar se um indivíduo à classe pertence.

Considerando o supracitado contexto, como define SUSANNE K. LANGER, *classe* “é a coleção de todos aqueles termos, e somente aqueles, aos quais um certo *conceito* se aplica”. Em outras palavras, é o *campo de aplicabilidade*, a extensão de um conceito¹⁰⁶.

Por mais aceito que seja o escrito de S. K. LANGER, o termo “coleção” nos parece impróprio para a definição de classe. Pode causar confusão com a noção de coletividade, reunião de entes físicos, ou mesmo com a ideia de *denotação*. E vale frisar que esta última, ademais, possui como sinônimo o termo “extensão”, também utilizado na definição acima descrita, reforçando as possibilidades de conflito.

Para facilitar o entendimento da definição em comento, faz-se importante assimilar que as classes, assim como as relações, não são encontradas na natureza, não existem em concreção, não fazem parte do plano material. São *abstrações*. Existem apenas na mente do sujeito que as opera. São constructos mentais, parte do intelecto humano, o resultado de juízos de valor sobre a adequação de indivíduos a um conceito, um critério selecionado segundo

¹⁰⁴ STEBBING, Lizzie Susan. *A modern introduction to logic*. Londres: Methuen Publishing, 1942. p. 434-438.

¹⁰⁵ “Falácia” é termo ambíguo, assumindo inúmeros significados. Em lógica, “falácia” significa um raciocínio incorreto. Normalmente, no entanto, reserva-se o termo a raciocínios que, malgrado psicologicamente persuasivos e aparentando correção, em verdade são incorretos. Cf. COPI, Irving M.. *Introdução à lógica*. São Paulo: Mestre Jou, 2001. p. 71.

¹⁰⁶ LANGER, Susanne K.. *An introduction to symbolic logic*. Nova Iorque: Dover Publications, 1953. p. 116.

interesses. Por tal razão, pois, é que TÁREK MOYSÉS MOUSSALEM afirma, de forma certa, que não vemos as classes, mas *criam-se, linguisticamente*, as classes¹⁰⁷. Apenas quando comunicadas por seu criador, assumindo uma forma e adquirindo suporte físico, passam da imaterialidade da subjetividade para a materialidade da intersubjetividade.

Assim sendo, é possível definir *classe* como a *abstração* que corresponde ao *âmbito* delimitado, constituído e ocupado pelos *indivíduos*¹⁰⁸ (*elementos*) aos quais um *conceito* se *aplica*. A referência à “extensão de um conceito” anteriormente firmada, portanto, está ligada à ideia de uma circunscrição imaterial por onde se estende o conceito em sua possibilidade de aplicação, o campo de aplicabilidade determinado em nossa mente e dentro do qual está a totalidade dos objetos que cabem na definição.

De mais a mais, além da complexidade para se entender o significado de “classe”, boa parte dos problemas surgidos com relação às classificações está diretamente ligado à ambiguidade da palavra “é”, flexão do verbo “ser” na terceira pessoa do singular no presente do indicativo. Não apenas na língua portuguesa, mas em todas aquelas em que o vocábulo do verbo “ser” possuir uma multiplicidade de significados, a citada dificuldade estará presente. Em lógica, o termo “é” pode indicar identidade (igualdade), implicação, predicação, atribuição, inclusão de classes e, finalmente, o que mais nos interessa: *pertinência*¹⁰⁹.

Relação de pertinência é aquela que se dá entre um membro e a classe na qual se insere, diferindo, pois, da relação entre duas classes (inclusão/subsunção). Aquela primeira, obviamente, é das mais importantes quando se classifica. Como dito acima, no entanto, a ambiguidade da partícula “é” dificulta o trabalho do cientista, notoriamente na Ciência-do-Direito, em que se vive de interpretar, construir e recompor classificações desenvolvidas. As complicações do mal uso daquela partícula são inúmeras, incluindo-se aí a confusão na identificação correta da relação existente entre dois institutos¹¹⁰.

Ao afirmar, e.g., “contribuinte é sujeito passivo”, não há como saber se o contribuinte é o sujeito passivo, *um* sujeito passivo ou se todos os tipos de contribuinte são sujeitos

¹⁰⁷ MOUSSALEM, Tárék Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 44.

¹⁰⁸ Para ser fiel às premissas firmadas no início do trabalho, os elementos, enquanto parcela da materialidade, não podem pertencer às classes, que são construtos intelectivos. Para garantir rigor máximo, ideal seria afirmar que a representação mental, construção linguística dos elementos é que pertencem ao âmbito delimitado das classes.

¹⁰⁹ BARRIO, Tarsício Jañez. *Lógica jurídica: argumentación e interpretación*. 5 ed. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2005. p. 389-390. | Cf. LANGER, Susanne K.. *An introduction to symbolic logic*. Nova Iorque: Dover Publications, 1953. p. 113-114.

¹¹⁰ Cf. MOUSSALLEM, Tárék Moysés. Classificação dos tributos: (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 616.

passivos. Pelo construção limitada da oração, que permite ambiguidade, não há como determinar se entre os institutos há igualdade, pertencimento (de elemento para classe) ou inclusão (entre classes). Faz-se necessário, assim, não apenas cuidado na produção das classes, mas também na produção do suporte físico que as corporifica, documenta e comunica.

Uma vez entendida a noção de classe, faz-se necessário compreender, por fim, a definição dos conceitos de conotação (*intensão*) e denotação (*extensão*). Tais termos, importa salientar desde logo, mesmo no contexto da lógica, são polissêmicos e alvo de confusões¹¹¹, ainda que atualmente haja um certo consenso acerca do sentido que lhes cabe.

A extensão (denotação) de uma classe consubstancia-se na coletividade de seus membros, o conjunto de todos os indivíduos (concretos ou não, a depender do caso) aos quais o critério de seleção pode ser aplicado. Perceba-se: a classe não corresponde à soma dos elementos. Considerando elementos concretos e finitos, se reunirmos todos aqueles que pertencem a uma determinada classe K, não teremos a classe, porquanto esta é um ente lógico, abstrato. Ter-se-á a coleção, a coletividade dos elementos, a reunião das partes que formam o todo, mas não a classe. Daí porque a relação de parte-para-com-o-todo diferencia-se da relação de pertinência. Não pode haver todo sem a parte, mas pode haver classe sem elementos, sem denotação, é a classe vazia.

Por seu turno, a intensão (conotação) de uma classe corresponde ao predicado, a propriedade (ou propriedades) que determinado indivíduo deve possuir para pertencer à classe. É o critério de seleção aplicável na determinação do conjunto. Como ensina LUCAS GALVÃO DE BRITTO, “os elementos pertencem à classe na medida em que *denotam* as características por ela (classe) *conotadas*”¹¹². E, desse modo, a intensão se relaciona com a extensão de maneira *inversamente proporcional*: quão maior a intensão, menor a extensão e vice-versa.

Assim sendo, é possível determinar a denotação por meio da conotação: chega-se à coletividade dos membros por meio do critério que viabiliza a seleção. Diferentemente, não é possível determinar a conotação a partir da denotação: em razão da infinitude de propriedades dos objetos, não se chega ao critério definidor por meio dos elementos. Duas classes, então,

¹¹¹ Cf. COPI, Irving M.. *Introdução à lógica*. Tradução por Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 2001. p. 119-123 | Cf. STEBBING, Lizzie Susan. *A modern introduction to logic*. Londres: Methuen Publishing, 1942. p. 27-28.

¹¹² BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, A. T. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 206. p. 215.

podem possuir a mesma denotação (elementos) com diversa conotação (critérios), porém não podem possuir a mesma conotação com diferente denotação.

São estes os conceitos necessários ao conhecimento básico de Teoria das Classes, suficientes para que possamos discutir sobre as classes no direito positivo e na Ciência-do-Direito e extremamente relevantes, posteriormente, para o estudo das relações.

2.5.2 Das regras que orientam o processo de divisão/classificação

Com bastante frequência deparamos a asserção de que inexistem classificações corretas ou incorretas, mas, sim, úteis ou não úteis aos *propósitos* daquele que estuda determinado objeto do conhecimento¹¹³. Fato é, no entanto, que classificar é operação lógica e, como tal, por mais enraizadas que sejam as intenções daquele que classifica, está sujeita a *regras formais*, princípios que devem orientar o processo de classificação independentemente do objeto, da vontade e das escolhas do sujeito.

Segundo LIZZIE S. STEBBING, são quatro as regras lógicas que governam as classificações e as divisões¹¹⁴, garantindo-lhes correção formal: (1) deve existir um único critério em cada passo; (2) as classes formadas devem se excluir mutuamente; (3) o processo deve ser exaustivo; (4) os passos sucessivos devem proceder consecutivamente em estágios graduais. À tais regras adicionamos uma outra que, a nosso ver, dada sua relevância ímpar, deve ser o *marco zero* de qualquer classificação: a medida inicial em cada classificação ou divisão deve ser sempre a formação do *universo do discurso*, a limitação da base de elementos com que se lida, orientada segundo os objetivos do pesquisador, para impor um limite máximo dos objetos considerados para a classificação. O *universo do discurso* não é a *classe universo* (que contém todos os indivíduos existentes), é um recorte nesta última, ocupando o lugar de mais alta superclasse abaixo do conjunto universo.

A regra adicionada às citadas por STEBBING e que indicou-se por *marco zero* é resultado óbvio das necessidades objetivas de orientar a classificação e, ainda, da própria limitação cognitiva do ser humano, o qual, como já se disse anteriormente, não pode com o

¹¹³ Eurico Marcos Diniz de Santi conta que a frase original é de Agustín Gordillo, tendo suporte em Genaro R. Carrió, cujo relativismo das classificações deste último é resultado da influência das ideias de John Hospers no campo do direito. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: *Justiça tributária: ...*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147. p. 130-131.

¹¹⁴ STEBBING, Lizzie Susan. *A modern introduction to logic*. 3 ed. Londres: Methuen Publishing, 1942. p. 435.

todo a uma só vez, apenas com suas partes¹¹⁵. O corte metodológico demarca o território abstrato onde se dá o trabalho classificatório, ajustando o foco das lentes por meio das quais o homem observa o mundo. A fixação do universo do discurso, portanto, é verdadeira condição epistemológica, indispensável para viabilizar e inclusive potencializar o processo de conhecimento.

Passando agora às regras, a (1) diz respeito à escolha de apenas *uma* propriedade (um critério) para fundamentar cada divisão, fazendo surgirem sempre duas subclasses coordenadas: a classe K e sua complementar $\neg K$. Assim, garante-se o princípio da dicotomia (corolário da lei lógica do terceiro excluído), de modo que determinado elemento somente poderá possuir ou não possuir tal predicado, pertencendo a K ou $\neg K$. Inexistindo terceira opção, as classes se excluem mutuamente, como descrito na regra (2), consequência direta que é da regra (1), evitando a falácia das classes cruzadas, aquelas que erroneamente possuem elementos em comum. Sob o mesmo critério, um elemento não pode se encaixar ao mesmo tempo em duas classes. A regra (3) é orientação no sentido de que a o somatório das subclasses corresponda à totalidade da superclasse¹¹⁶. Por fim, a regra (4) determina que, a cada passo consecutivo no processo, o critério possua relevância para os fins propostos e para o arranjo da divisão/classificação, estando em ordem com o critério original e os anteriores.

Por óbvio, tendo em vista que as supracitadas regras garantem apenas correção *formal*, não se deve supor que, com tais orientações, seja possível bem dividir ou classificar os indivíduos de qualquer campo sem conhecimento profundo de suas características¹¹⁷. Seguir os indicados trilhos evita erros lógicos, mas não erros de conteúdo.

Com base em tais regras e na possibilidade de identificação de erros de conteúdo, passemos a verificar os principais equívocos encontrados em classificações acerca da sujeição passiva tributária.

2.5.3 Equívocos comuns nas classificações da sujeição passiva tributária

¹¹⁵ BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 203-204.

¹¹⁶ STEBBING, Lizzie Susan. *A modern introduction to logic*. 3 ed. Londres: Methuen Publishing, 1942. p. 435.

¹¹⁷ CREIGHTON, James Edwin. *An introductory logic*. 3 ed. Nova York: The Mcmillan Company, 1919. p. 81.

Parte do trabalho investigativo do cientista do direito consubstancia-se em analisar as diversas classificações desenvolvidas na literatura especializada, buscando identificar interpretações e teorias relevantes que possam corroborar ou contradizer sua descrição da realidade jurídico-positiva. Neste esforço, face à significativa quantidade de material bibliográfico à disposição, depara classificações que contêm *equívocos* lógicos e de conteúdo, verdadeiramente *incorretas*. Apenas o esforço classificatório livre de vícios de construção pode ser qualificado como mais útil ou menos útil.

Em meio ao estudo da literatura nacional acerca da sujeição passiva tributária, foi possível identificar certos padrões de vícios de construção nas classificações. Inúmeros equívocos vem sendo continuamente repetidos desde muito. Infelizmente, a força do argumento de autoridade com frequência firma, como se corretas fossem, classificações não científicas.

Não se pretende, aqui, apresentar os vícios lógicos mais comuns, pois estes são de fácil detecção pelo leitor em razão da clareza das regras já mencionadas em momento anterior. Serão apresentados, sim, e de maneira sucinta, os mais comuns desacertos epistemológicos e de conteúdo na formação das classificações acerca do sujeito passivo tributário, os quais nem sempre são percebidos.

a) Universo do discurso contém elementos externos ao direito positivo

Linhas atrás, firmou-se que o *marco zero* de qualquer classificação deve ser a delimitação clara e rígida do *universo do discurso*, o âmbito abstrato e restrito formado, desde logo, por todos os indivíduos os quais se pretende analisar. Por óbvio, a demarcação de tal universo, sendo este uma classe, representa o corte inaugural na realidade operado a partir da definição precisa do objeto do conhecimento.

A situação de equívoco que se pretende apresentar, no entanto, não está na definição do universo do discurso em si; mas, sim, no fato de que, mesmo diante de um corte jurídico preciso, o cientista finda por inserir indivíduos alienígenas nas classes demarcadas. Por outros termos, classifica elementos sobre os quais sequer poderia, para atender às premissas estabelecidas, se debruçar.

No que diz respeito à classificação da sujeição passiva tributária, aqui se encaixa perfeitamente o caso do *contribuinte de fato*. Se o universo do discurso da divisão

corresponde à classe dos sujeitos passivos da relação jurídica tributária, não há espaço para, cientificamente, deitar olhos sobre uma figura que não se encaixe na definição estritamente jurídica de sujeito passivo. O suposto contribuinte de fato, a pessoa que ao fim e ao cabo arcou com o ônus econômico do tributo, por não participar da relação jurídica não cabe no gênero “sujeito passivo tributário”, razão pela qual, percebe-se, não pode ser alocado em qualquer conjunto de uma classificação jurídica rígida.

O problema está no fato de que, em ciências diversas, economia e direito, os critérios de uso do termo “contribuinte” também diferem entre si, proporcionando conotações claramente conflitantes, diversas¹¹⁸. Em meio à esta difundida confusão terminológica, restaram produzidas dezenas de classificações deficientes, que trataram o contribuinte de fato como se de direito fosse, como se coubesse no conceito de sujeito passivo para, bem assim, ser alocado em uma subclasse. Entre contribuintes de fato e de direito, apenas o segundo seria jurídico e, ainda assim, o conceito largamente utilizado nessa divisão se apresenta confuso. O ideal, nos parece, é abandonar tal referência não científica, buscando identificar aquele que recebe o ônus econômico por outras formas.

Se normas não há que disponham sobre e deem relevância a determinada pessoa, firmando-o como ocupante do polo passivo de relação jurídica, sujeito passivo tal pessoa não é, fazendo-se irrelevante para efeito de análise e classificação jurídica¹¹⁹, estando claramente fora do universo do discurso alvo da divisão no estudo da sujeição passiva. O contribuinte de fato não o é de direito e por isso não pode ser alvo de classificação jurídico-científica.

Fica, portanto, o registro da importância de se manter vigilante ao corte realizado, o universo do discurso demarcado, sendo possível analisar e classificar unicamente aqueles indivíduos que caibam na definição do conceito do objeto.

b) Critério de divisão consiste em predicado não jurídico

Após definir corretamente um universo do discurso para a classificação da sujeição passiva tributária, pode ocorrer de o cientista do direito cometer o equívoco de designar, para orientar a divisão, um critério que esteja dissociado do sistema em que os elementos estão

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p.656.

¹¹⁹ GIARDINO, Cleber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. *Revista do Advogado*, v. 2, n. 5, p. 69-74, abr./jun. 1981. p. 70.

inseridos. O predicado escolhido deve sempre provir da própria definição jurídica dos objetos ou estar diretamente ligado às características destes enquanto parte do sistema do direito positivo. Ao sujeito cabe bem definir o universo do discurso e, a partir daí, optar por uma propriedade tal que lhe permita construir a realidade em subclasses sob um olhar eminentemente jurídico, ou seja, segundo a razão e os contornos que o próprio sistema do direito positivo confere às realidades que cria internamente. Se, todavia, a característica escolhida é meramente accidental, externa, ainda que atenda às finalidades do cientista, a classificação nela baseada será considerada *artificial*¹²⁰ e terá sua utilidade questionada.

Com a máxima vênia ao mestre, exemplo claro da citada situação está na classificação operada por RUBENS GOMES DE SOUZA, que elegeu como critério de divisão dos sujeitos passivos tributários a eventual relação *econômica* destes com a materialidade praticada. Sob clara influência da Ciência das Finanças, para GOMES DE SOUSA o tributo deveria ser cobrado daquele que tira vantagem *econômica* do ato, fato ou negócio tributado, caso de sujeição passiva direta¹²¹, o contribuinte. Quando cobrado o tributo de pessoa diversa, estar-se-ia diante de sujeição passiva indireta.

A proposta acima citada, malgrado possua vícios que maculam sua cientificidade, continua, mesmo nos dias de hoje, a orientar o pensamento de inúmeros juristas. Façamos coro, no entanto, ao ensinamento pungente de GERALDO ATALIBA, o qual afirmava ser “despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda”¹²².

c) Classificações artificiais e idealizadas

O sujeito cognoscente, ao investigar o sistema jurídico-positivo para descrevê-lo, deve tomar em conta os enunciados positivados e as proposições prescritivas construídas a partir destes para, então, operar classificações, reduzindo as complexidades do objeto do conhecimento. Como já sedimentado outrora, as classificações constituem verdadeiras

¹²⁰ CREIGHTON, James Edwin. *An introductory logic*. 3 ed. Nova York: The Mcmillan Company, 1919. p. 80.

¹²¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 92.

¹²² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 128.

ferramentas epistemológicas, servindo ao labor *científico* de *conhecer* o sistema do direito por ora *positivado*.

Por vezes, no entanto, o cientista, “sob a aparência de enunciados descritivos de normas *existentes*, insere enunciados sobre o que *deveriam ser* tais normas”¹²³, buscando quase que prescrever, numa tentativa de corrigir as distorções do ordenamento e reconstruí-lo, orientando interpretações conflitantes com o suporte físico positivado no momento.

Classificações que possuem a finalidade de descrever o que o direito positivo deveria ser, e não o que é, desvencilham-se dos enunciados prescritivos para construir uma divisão *idealizada e fictícia*. Perceba-se, contudo, que o problema não está exatamente em dizer o que o direito deveria ser, pois cabe também ao cientista prever cenários e ofertar sugestões de mudanças na ordem jurídica. O equívoco está em firmar, *como se representasse a realidade atual do jurídico*, uma suposta verdade. Ao estabelecer conceitos e classes construídos sem a base indispensável dos enunciados presentes hoje na ordem jurídica, se define classificação que trabalha uma conjuntura irreal do sistema e cuja aplicação raras vezes se mostrará útil.

O supracitado cenário é bastante presente no que diz respeito à classificação da sujeição passiva tributária. A nosso sentir, promove problema epistemológico, confundindo o olhar do sujeito cognoscente e daqueles que, posteriormente, entrarem em contato com a linguagem produzida.

MARÇAL JUSTEN FILHO, já nos anos oitenta, consciente do cenário, alertava para a inviabilidade de instituir uma teoria e, bem assim, uma classificação dos sujeitos passivos tributários ignorando o direito posto¹²⁴. Classificações construídas fora dos limites das proposições do direito positivo dificultam (e as vezes até impossibilitam) a separação entre o *que é* e aquilo que o autor acredita *que deveria ser* a ordem jurídica relativamente à sujeição passiva tributária. Instituída uma classificação idealizada, fica a pergunta: como *aplicá-la* (ou incentivar o sujeito competente a aplicá-la) se a ela não se chega partindo do plano de expressão atualmente positivado? O suporte físico sempre será um limite à construção do intérprete. Se idealizada a classificação, não há como transitar da linguagem da teoria para a linguagem da prática.

Acredita-se, pois, que uma classificação dos sujeitos passivos construída fora dos limites do ordenamento jurídico, fugindo da conformação presente do sistema de normas

¹²³ VILANOVA, Lourival. Norma jurídica - proposição jurídica (significação semiótica). *Revista de Direito Público*, v. 15, n. 61, p. 12-26, jan./mar. 1982. p. 14.

¹²⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 216-217.

tributárias, sequer faz parte da Ciência do Direito. Esta, enquanto metalinguagem do direito positivo, sobre este versa. Se uma classificação é estabelecida sem que a construção parta dos enunciados prescritivos, “em suma, há um embrulho metodológico e um trabalho não científico”¹²⁵.

Como exemplos do que acima se disse, é possível indicar (i) as classificações acerca do sujeito passivo tributário baseadas em doutrina ou legislação estrangeira; (ii) assim como as divisões operadas livremente, sem qualquer amarra para com o Código Tributário Nacional, como nos parece seja, em parte, com toda a vênia, aquela desenvolvida por ANDREI PITTEN VELLOSO¹²⁶, malgrado o brilhantismo do trabalho.

Classificações, pois, que constroem uma suposta realidade jurídica a partir de enunciados externos às fronteiras do sistema positivado representam um verdadeiro problema epistemológico, dificultando a aproximação com o objeto do conhecimento, o direito positivo.

2.5.4 Nossa proposta

A literatura nacional especializada tem produzido pouco conteúdo inovador acerca da sujeição passiva tributária. Os mesmos padrões de divisão entre *sujeição direta* e *indireta* continuam a ser repetidos desde antes do advento do Código Tributário Nacional. Salvo raras exceções, o tema tem sido tratado com superficialidade e sem rigor científico, perpetuando classificações com vícios lógicos, critérios imprecisos e divisões insuficientes; além da tão enraizada confusão entre os planos das normas gerais e individuais.

Com o intuito de romper o paradigma negativo da tradição, considerando que o estudo da sujeição passiva consiste principalmente na distinção entre as várias categorias de sujeitos na relação jurídica tributária (contribuinte, substituto, etc.)¹²⁷, buscar-se-á aprofundar a discussão e apresentar proposta inovadora de divisão da sujeição passiva, investindo na

¹²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 217.

¹²⁶ Salvo melhor juízo, conforme dispõe o próprio autor, sua classificação é realizada “sem as amarras da classificação acolhida pelo CTN” [p. 178], sendo necessário se “liberar do limitado esquema conceitual do código e oferecer uma classificação alternativa” [p.191-192]. | Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 177-206.

¹²⁷ JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoria general del derecho tributario sustantivo*. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 66.

construção de um *sistema classificatório* que organize de forma precisa a realidade do jurídico.

2.5.4.1 Destinatários legais, sujeitos passivos e o dever-ser em duas camadas

Na Ciência-do-Direito, ao investigar o sistema jurídico-positivo para descrevê-lo, o cientista se apropria de determinadas *características das normas* para ordenar a realidade jurídica e facilitar a redução das suas complexidades. *A cada corte realizado sob premissa diversa, chega-se a uma nova forma de vislumbrar e separar as normas, construindo-se consequentemente uma nova visão do sistema jurídico*¹²⁸. Infinitos são os possíveis ângulos de visão sobre o mesmo objeto. E cada um desses pontos de vista se adapta à finalidade buscada no momento, fazendo surgir organização do ordenamento que melhor represente a realidade que se quer analisar e/ou classificar.

Neste momento do trabalho, nosso objetivo é classificar de forma precisa, rigorosa e exaustiva a *sujeição passiva tributária*. Para atingir tal propósito, seguindo fielmente o que acima se disse: i) primeiramente será selecionada uma característica das normas jurídicas tributárias; ii) a partir de tal propriedade, será dividida esta porção do sistema em *duas camadas* ou planos, organização que viabilizará os fins buscados; e, uma vez ordenado o sistema de modo a atender às necessidades da investigação, iii) dar-se-á prosseguimento à operação lógica classificatória da sujeição passiva em cada uma das camadas citadas, produzindo-se um verdadeiro *sistema classificatório*, composto por duas classificações coordenadas. Os passos (i) e (ii) serão realizados nesta seção, já o passo (iii) será desenvolvido na seção seguinte. É seguindo este trilho que se pretende inovar para garantir maior clareza acerca das espécies de sujeito passivo tributário.

a) O dever-ser segmentado entre os planos da indeterminação e da determinação

Iniciemos antes de qualquer coisa por estabelecer o *marco zero* da primeira divisão, o conjunto sobre o qual será realizado o corte metodológico organizador da realidade jurídica, o

¹²⁸ É o que fez, por exemplo, Paulo de Barros Carvalho ao separar epistemologicamente, a partir de visão semiótica sobre as normas jurídicas, o direito positivo em quatro subsistemas. | Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 107-130.

universo do discurso. Este será composto por todas as *normas jurídicas tributárias cujo antecedente possua descrição de um fato lícito (abstrato ou concreto) e o consequente apresente prescrição de um vínculo entre o Estado e um sujeito (individualizado ou não), cabendo a este último a conduta de entregar dinheiro ao primeiro*. Pertencem a tal conjunto, e.g., as normas tributárias *stricto sensu*¹²⁹, as normas que documentam sua incidência, as normas de substituição tributária e as normas de responsabilidade tributária¹³⁰. Por óbvio, não cabem na definição e, portanto, não pertencem ao universo do discurso as sanções tributárias, as normas de deveres instrumentais, dentre outras.

Delimitado o universo-alvo do corte, convém indicar a propriedade daquelas normas escolhida para tanto: *a presença, no prescritor da norma jurídica, de sujeitos individualizados*, ou seja, as pessoas cuja conduta é regulada no consequente apresentam-se determinadas, precisamente indicadas. No caso, em se tratando de normas tributárias, a pessoa a quem caberá o tópico ativo da relação sempre será de fácil determinação, alternando-se entre as pessoas políticas detentoras de competência tributária ou quem lhes faça a vez. É principalmente no que diz respeito à pessoa a quem caberá a prestação tributária que importa cogitar de sua individualização ou não no consequente das normas.

Vale destacar que a expressão “sujeito individualizado”, malgrado útil, é redundante, porquanto inexistente, em rigor, *sujeito* que não seja individualizado. É parte do próprio conceito de sujeito a determinação, sendo encontrado apenas nos polos ativo e passivo de relação jurídica já constituída na tese de norma individual. “Por isso ninguém é sujeito de direito sem sê-lo na modalidade de sujeito ativo, ou de sujeito passivo, sem o ser atualmente, ou sem a potencialidade de sê-lo”¹³¹, como firma LOURIVAL VILANOVA .

O indicado critério de divisão não é algo novo, sendo constantemente empregado por cientistas do direito já há bastante tempo. NORBERTO BOBBIO, aprofundando os estudos de KELSEN, já contava que normas gerais são aquelas cuja prescrição se volta para uma classe de pessoas; individuais, as que regulam conduta de determinada pessoa¹³². Da mesma forma, PAULO DE BARROS CARVALHO, o qual afirma que se costuma referir a *generalidade* e

¹²⁹ Segundo Paulo de Barros Carvalho, norma tributária em sentido estrito é a norma de incidência, aquela que marca o núcleo do tributo, a regra-matriz de incidência tributária. Norma tributária em sentido amplo, por sua vez, são todas as demais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, etc.). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 254-256.

¹³⁰ **Para que se esclareça desde logo, sob nossa visão, a norma de substituição e a norma de responsabilidade são diversas da regra-matriz de incidência tributária, mas também regulam em seu consequente uma conduta de entregar certa quantia em dinheiro ao Estado.** Maiores detalhes serão oferecidos em momento oportuno.

¹³¹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 88.

¹³² BOBBIO, Norberto. *Teoria general del derecho*. 2 ed. Santa Fé: Têmis, 1992. p. 133.

individualidade da norma com relação ao quadro de seus *destinatários*: geral, com alusão genérica aos sujeitos da relação a ser constituída futuramente, e individual, com indicação individualizada das pessoas [sujeito ativo e passivo] atreladas pelo vínculo jurídico¹³³.

A utilidade do critério para o presente trabalho, especificamente para o fim de organizar o sistema, está em que o ser geral ou individual qualifica o *consequente* da norma tributária, exatamente onde são encontrados aqueles a quem é dirigida a prescrição¹³⁴, o alvo da nossa futura operação classificatória. A partir do prescritor das normas, pois, *segmentamos o plano do dever-ser*, viabilizando analisar e estudar as normas gerais em apartado das normas individuais; as primeiras compondo a camada (ou plano) da *indeterminação*, a segunda compondo a camada (ou plano) da *determinação*, como preferimos nomeá-las.

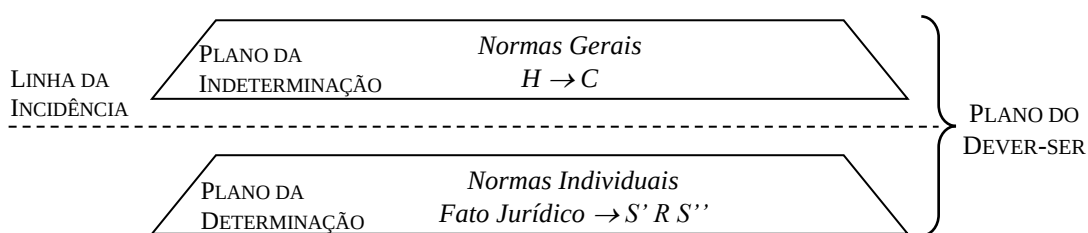
Selecionado o predicado, portanto, opera-se o corte sobre aquele delimitado universo do discurso, dividindo tais normas tributárias entre os planos da indeterminação e da determinação. No processo de positivação, em regra se parte da generalidade das normas hierarquicamente superiores em direção à individualização das normas hierarquicamente inferiores. Com vistas a regular efetivamente as condutas interpessoais, o caminho da positivação do direito avança em direção aos comportamentos de pessoas individualizadas¹³⁵. Os planos, pois, podem ser posicionados representando *duas camadas sobrepostas*, a geral sobre a individual. No patamar de cima, encontraremos as normas tributárias ditas *gerais*, cujo prescritor contém critérios para identificação dos possíveis sujeitos do fato relacional, consubstanciando apenas *relação jurídico-formal*, vínculo incapaz de gerar direitos e deveres¹³⁶ e que não deve ser confundido com a relação jurídica. Esta será encontrada no patamar abaixo, o das normas *individuais*, aquelas cujo prescritor possui vínculo jurídico *stricto sensu* entre o Estado e um sujeito passivo devidamente individualizado, fazendo surgir direito subjetivo e dever jurídico. O gráfico abaixo bem representa o que se disse:

¹³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 59-60.

¹³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. *Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 361.

¹³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 60.

¹³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 26.



Conforme se vislumbra no gráfico¹³⁷ acima, a linha que separa o plano das normas gerais do plano das normas individuais é a *aplicação*, que, sob a concepção filosófica adotada neste trabalho, se confunde com a *incidência*. Ao aplicar a norma geral ao caso concreto, operando o processo de positivação, o homem a faz incidir, produzindo a norma individual e passando de um plano ao outro, do superior ao inferior, da indeterminação no consequente das normas gerais à determinação dos polos da relação jurídica no prescritor das normas individuais. Aquelas não servem a regular efetivamente condutas, porquanto não se sabe exatamente *quem* é o alvo da prescrição. Estas, diferentemente, mais próximas da realidade social, ainda que sem tocá-la, indicam exatamente o sujeito de quem se espera a conduta.

b) Destinatários legais tributários

Uma vez exposta no ponto anterior a divisão das normas tributárias entre gerais e individuais, compondo dois planos sobrepostos, convém atentar-se agora à constituição interna de tais regras jurídicas, prestando especial atenção ao consequente, mais precisamente às pessoas que estão juridicamente vinculadas em torno da prestação. Em resumo, nos cabe analisar o prescritor das normas, em ambos os planos, a fim de isolar seu aspecto subjetivo: critério pessoal nas normas gerais, elemento pessoal nas normas individuais. Particularmente, não nos interessa estudar a faceta positiva do aspecto subjetivo nas normas tributárias, normalmente já determinado, razão pela qual nos focaremos, por certo, no ângulo passivo.

Na proposição-tese das normas *gerais* tributárias em comento no item anterior, encontraremos enunciados conotativos definidores de uma classe finita de *pessoas*

¹³⁷ Utilizou-se norma geral e *abstrata* e norma individual e *concreta*, mas poder-se-ia utilizar outra combinação nos gráfico desde que respeitado o consequente geral no plano superior e individual no plano inferior.

indeterminadas a quem cabe uma conduta abstrata, uma conduta-tipo¹³⁸ de entregar dinheiro ao Estado.

E acima nos referimos a “pessoas”, neste plano, exatamente porque a figura jurídica do *sujeito* não cabe atrelada à ideia de não individualização, impedindo-se o uso deste último termo. Se não está n’um dos polos de relação jurídica, não é sujeito; mas se virá a ser sujeito, no mínimo é pessoa, ainda que não individualizada. LOURIVAL VILANOVA nos fala que ser juridicamente pessoa é estar qualificado para vir a ser sujeito¹³⁹, então todo aquele que vier a ser sujeito n’uma relação jurídica é no mínimo pessoa. Daí porque no consequente das normas gerais cabe fazer referência a *pessoas indeterminadas* (e não sujeitos indeterminados) constituindo a classe que servirá de base para enunciação dos *sujeitos* na tese da norma individual.

Há, pois, no consequente de normas gerais, apenas as notas para determinação e enunciação da futura relação jurídica. Conforma-se, neste plano de generalidade, tão só um vínculo jurídico-formal¹⁴⁰ entre pessoas indeterminadas, insuficiente para promover direitos e deveres na regulação efetiva de condutas, apenas definindo a base para construção da relação jurídica em sentido técnico dogmático do plano inferior.

Chegamos, pois, a um ponto crucial da discussão. Já é possível discernir no plano superior das normas gerais a referência constante e contínua a um conjunto de pessoas indeterminadas, os destinatários legais. E o vocábulo “destinatário”, aqui, cabe com perfeição, como se entenderá a seguir.

Destinatário legal tributário é toda pessoa não individualizada que consta da relação jurídico-formal disposta no consequente de norma tributária¹⁴¹ geral. É possível distinguir entre destinatários legais *ativo* e *passivo*, sendo este último aquele a quem é dirigida a prescrição típica de entregar dinheiro ao Estado no polo passivo da citada relação jurídico-formal. As referências aos destinatários, neste trabalho, no entanto, estarão sempre voltadas ao polo passivo, razão pela qual tratar-se-á destinatário legal tributário como sinônimo de *destinatário legal tributário passivo*.

¹³⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 61.

¹³⁹ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 95.

¹⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 61. | No mesmo sentido: Cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 26.

¹⁴¹ Não se esqueça que, conforme determinado anteriormente, na referência a “normas tributárias” quer-se indicar aquelas cuja hipótese possua descrição de um fato lícito e a tese apresente prescrição da conduta de entregar dinheiro ao Estado. Se encontram, pois, em tal classe não apenas a norma tributária em sentido estrito, mas também as normas de substituição e responsabilidade.

Utilizamos a expressão acima em clara referência ao trabalho de HECTOR VILLEGAS, mas a vinculamos a um conceito mais amplo e que engloba o do jurista argentino.

Segundo VILLEGAS¹⁴², o destinatário legal tributário é a pessoa em respeito da qual é descrita objetivamente a circunstância hipotética e condicionante do antecedente da norma tributária em sentido estrito. É, pois, o indivíduo possuidor de capacidade contributiva, aquele que deve vir a receber, por via legal, o detrimento pecuniário. Aquele a quem está destinada a carga econômica do tributo cujo fato impositivo teve em conta sua capacidade contributiva; o personagem que está enquadrado no fato jurídico. Por outras palavras, o personagem que executa o ato ou que é encontrado na situação fática que a lei selecionou como suposto da prescrição de um tributo.

Esclarece o autor argentino que se utilizou do termo “destinatário” porque é a tal pessoa que está *destinada* a carga tributária, pois foi a sua capacidade contributiva que restou considerada no momento de escolha e definição da materialidade pelo legislador. E diz-se “legal” o destinatário em razão do fato de que a carga impositiva vai contra seu patrimônio por via legal, por lei, e não pela via indireta da repercussão econômica¹⁴³.

Atente-se, no entanto, a partir do cotejo entre a definição que ofertamos linhas atrás e esta definição utilizada por VILLEGAS, que o nosso conceito de destinatário legal tributário é mais amplo; porquanto abarca não só o destinatário legal da norma tributária *stricto sensu* (a regra-matriz do tributo), mas também o destinatário legal das normas gerais de substituição e responsabilidade. Estes últimos, como será descrito posteriormente, são parte de uma subclasse chamada “destinatário legal tributário *extraordinário*”. O destinatário legal de VILLEGAS, por sua vez, compõe exatamente a subclasse que denominaremos de “destinatário legal tributário *ordinário*”. A diferença específica entre estas duas classes é a possibilidade de presunção de capacidade contributiva ao destinatário ordinário, vinculado que está à descrição hipotética da materialidade.

Este esclarecimento prévio é importantíssimo para evitar confusões, pois, *sob nosso conceito mais amplo*, nem todo destinatário legal tributário é a pessoa em respeito da qual é descrita objetivamente a circunstância hipotética e condicionante do antecedente *da norma tributária em sentido estrito*. Apenas o destinatário legal ordinário se encaixa em tal descrição.

¹⁴² VILLEGAS, Hector. Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária. *Revista de Direito Público*, v. 7, n. 30, p. 271-294, jul./ago. 1974. p. 275.

¹⁴³ VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 248-249.

Entendidas as divergências conceituais, nos parece que a definição de VILLEGAS tem certo sucesso ao indicar o que pretende, mas carece de mais precisão. Particularmente, o autor ficou bastante atrelado à relação do destinatário legal [ordinário] com o fato descrito na hipótese de incidência, o que promoveu alguma dificuldade na transmissão do conceito à comunidade.

O destinatário legal [ordinário] se confunde, sim, com o realizador da materialidade descrita na hipótese. É, sim, a pessoa em respeito da qual é descrita objetivamente a circunstância hipotética e condicionante do antecedente. Sua capacidade contributiva foi, sim, considerada pelo legislador constitucional quando da escolha da materialidade jurídica do tributo. *Mas, apesar de tudo isso, é a sua circunscrição típica no consequente da norma geral que parece ser a marca principal do gênero destinatário legal tributário.* Daí porque escolhemos este predicado para definir e delimitar tal classe.

Consciente do acima exposto, MARÇAL JUSTEN FILHO frisa que “a construção da materialidade da hipótese de incidência condiciona a escolha de sujeito passivo, impondo uma identidade de conteúdo entre o titular do aspecto pessoal da hipótese e o titular da determinação subjetiva do mandamento”¹⁴⁴. Por outras palavras, o titular da materialidade na hipótese de incidência, detentor de presunção de capacidade contributiva, condiciona a indicação típica e indeterminada da pessoa que consta no consequente da norma geral. A opção feita pelo legislador constituinte ao definir a materialidade da hipótese de um tributo implica também uma opção acerca do destinatário no consequente do mesmo tributo.

O destinatário legal tributário a que se refere VILLEGAS, portanto, se encaixa precisamente na definição que apresentamos anteriormente, apesar de não ser o único, já que na mesma classe também se encaixam os demais destinatários (da substituição e da responsabilidade). O autor argentino concebeu o conceito tendo em mente apenas as normas tributárias em sentido estrito, aquelas que definem o núcleo de um tributo, esse era seu universo do discurso. Por tal razão permaneceu tão atrelado à relação do destinatário com a situação descrita na hipótese. De nossa parte, concebemos o conceito de destinatário legal tendo em mente um conjunto mais amplo de normas. Preferimos, pois, uma abordagem diferente para definir o conceito, voltada para o consequente da norma geral e o conjunto das pessoas indeterminadas.

¹⁴⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 262.

Desse modo, a nosso sentir, a pessoa indeterminada a quem cabe a conduta tributária típica no consequente de norma geral é *destinatário* porque a ele se destina a prescrição tributária. E tal avanço em direção à regulação da conduta do destinatário é firmada por meio de lei, veículo introdutor infraconstitucional; ainda que a partir da Constituição Federal seja possível vislumbrar uma classe de sujeitos passivos possíveis (que chamamos de destinatários constitucionais tributários). Esta última classe, no entanto, pelas razões que já discorremos em ponto anterior, *não necessariamente* se confunde com a classe do destinatário legal tributário, ainda que muitas vezes possam vir a possuir a mesma denotação, como no caso em que a Constituição cerca de forma precisa a materialidade do tributo sem deixar margem de dúvida acerca da pessoa que deve constar no consequente da regra-matriz de incidência tributária. A opção feita pelo legislador constituinte ao definir a materialidade de um tributo implica uma opção acerca do destinatário constitucional tributário¹⁴⁵; mas deixa, em inúmeros casos, lacunas, cabendo ao legislador infraconstitucional afunilar a classe do destinatário constitucional.

O destinatário legal tributário (passivo), pois, é a pessoa indeterminada disposta no consequente de norma tributária¹⁴⁶ geral a quem se destina a prescrição típica de entregar dinheiro ao Estado; mas que não se sabe ainda se e quando sofrerá determinação para passar ao plano das normas individuais e constituir-se em sujeito passivo no interior de uma relação jurídica.

c) *Sujeitos passivos tributários*

Voltemos nossa atenção agora à análise da constituição interna das regras *individuais*, buscando isolar o elemento pessoal passivo no seu consequente.

Na proposição-tese das normas *individuais* tributárias delimitadas em momento anterior, encontraremos enunciados protocolares denotativos definidores de uma relação jurídica em cujo polo passivo estará um *sujeito individualizado* a quem cabe a conduta de entregar uma quantia de dinheiro ao Estado.

¹⁴⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 263.

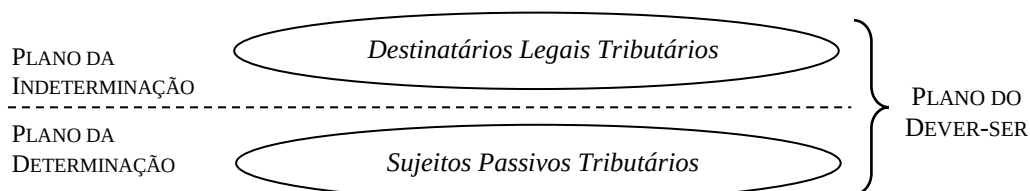
¹⁴⁶ Não se esqueça que, conforme determinado anteriormente, na referência a “normas tributárias” quer-se indicar aquelas cuja hipótese possua descrição de um fato lícito e a tese apresente prescrição da conduta de entregar dinheiro ao Estado. Se encontram, pois, em tal classe não apenas a norma tributária em sentido estrito, mas também as normas de substituição e responsabilidade.

Encontra-se, então, no prescritor das normas tributárias individuais, um fato relacional constituidor do que, na técnica da dogmática jurídica, rigorosamente se denomina de relação jurídica (*stricto sensu*), um vínculo abstrato entre dois sujeitos de direito, ativo e passivo, atrelados em torno de uma prestação, àquele cabendo direito subjetivo, a este cabendo dever jurídico.

Sujeito passivo tributário, portanto, relembrando definição que já estabelecemos anteriormente, é a pessoa determinada que ocupa o tópico passivo da obrigação tributária disposta no consequente de norma individual, cabendo-lhe o dever jurídico de entregar certa quantia de dinheiro ao Estado. Só há que se falar em sujeito passivo, por conseguinte, no plano da determinação. A relação jurídica é o único meio de que o direito dispõe para efetivamente ordenar a vida social sem tocar a realidade social, estabelecendo direitos e deveres a sujeitos determinados¹⁴⁷.

Como bem firma LOURIVAL VILANOVA, essa concreção e individualização da relação jurídica ocorre, porém, obedecendo aos quadros esquemáticos das normas gerais, fazendo surgir normas individuais que, em relação ao genérico da norma que serve de base para sua construção, acresce o individual¹⁴⁸. Os enunciados denotativos do prescritor das normas individuais, relate-se, em verdade formam classes de um único elemento, as quais se subsomem (inclusão lógica) na classe do prescritor da norma geral, formada a partir daqueles enunciados conotativos. Por tal razão se diz que a norma do plano inferior [determinação] acresce a diferença específica do individual à conotação das classes da norma do plano superior [indeterminação].

Se isolarmos, agora, as classes dos destinatários legais tributários (passivos) e dos sujeitos passivos tributários, cada uma em sua devida camada, podemos representá-las graficamente da seguinte forma:



¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 306-307.

¹⁴⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 104.

Em rigor, na classificação da sujeição passiva, sendo esta a situação jurídica dos sujeitos passivos no plano da determinação, não se poderia trabalhar com os destinatários legais tributários, parte que são do plano da indeterminação. Dada a importância destes últimos, no entanto, tomamos a liberdade de classificá-los em paralelo à classificação dos sujeitos passivos, cada um n'uma camada específica do jurídico, permitindo melhor aclarar a visão sobre todas as pessoas mencionadas no consequente de normas tributárias, sejam elas individualizadas ou não. Acreditamos fortemente que este é um diferencial do sistema classificatórios que aqui propomos.

Por fim, é útil comentar que, se tivéssemos seguido o mesmo caminho até aqui trilhado tendo em consideração as normas de deveres instrumentais, certamente chegaríamos ao mesmo cenário: um plano superior das normas gerais, onde encontraríamos os *destinatários de deveres instrumentais*; e um plano inferior das normas individuais, onde encontraríamos os sujeitos passivos dos deveres instrumentais. Preferiu-se, no entanto, desde o início, excluir estes da análise para evitar confusões. O raciocínio despendido, porém, é aplicável no estudo das pessoas a quem o sistema prescreve deveres de auxiliar a administração.

2.5.4.2 Classificação dos destinatários legais e sujeitos passivos tributários

Na seção anterior, cuidou-se de explicar, passo a passo, a divisão das normas tributárias entre os planos da generalidade e da individualização. Em seguida, analisou-se o consequente das normas constantes dos dois planos, o que permitiu isolar as classes dos destinatários legais tributários e dos sujeitos passivos tributários. Agora, a partir destas classes, dar-se-á prosseguimento à proposta classificatória da sujeição passiva, bem como, em paralelo, à classificação dos destinatários passivos.

Primeiramente, frise-se que tudo o quanto se disse linhas atrás acerca da sujeição passiva no Código Tributário Nacional servirá a direcionar nosso esforço classificatório, o qual levará em conta exclusivamente o dado jurídico por excelência, *a norma jurídica*¹⁴⁹. Se o direito positivo é um complexo de normas válidas, toda classificação que se pretenda jurídica deve possuir nos elementos constituintes do sistema o seu início, limite e fim.

¹⁴⁹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 306.

Especificamente no caso da sujeição passiva tributária, o legislador complementar prescreveu no Código Tributário Nacional uma classificação. É o que se pode nomear por classificação *no* direito. Enquanto parte do sistema, é norma válida, prescrição que não pode ser desconsiderada.

Ao cientista do direito, assim, cabe descrever a classificação edificada pela linguagem jurídica¹⁵⁰ acerca da sujeição passiva tributária. E o faz construindo e interpretando as normas que prescrevem e orientam a divisão da realidade no polo passivo da relação jurídica tributária; sob pena de cometer o equívoco de produzir classificação artificial, idealizada. O trabalho do cientista deve seguir a direção dos critérios classificatórios e das definições deonticamente firmados, os quais tem como objetivo destacar regimes jurídicos específicos para classes de institutos diversos.

Por tal razão, nossa classificação foi construída dentro dos direcionamentos constantes das normas que tratam acerca da sujeição passiva tributária, adotando os critérios prescritos pelo legislador, garantindo-lhe plena juridicidade.

Como medida preliminar de todo o trabalho que se segue, faz-se necessário bem delimitar os dois universos do discurso. No plano da indeterminação, isolamos o conjunto dos *destinatários legais tributários passivos*, as pessoas não individualizadas a quem se destina a prescrição típica de entregar dinheiro ao Estado, constando do tópico passivo de relação jurídico-formal disposta no consequente de norma tributária geral.

Já no plano da determinação, isolamos o conjunto dos *sujeitos passivos tributários*, as pessoas individualizadas que ocupam o tópico passivo da obrigação tributária disposta no consequente de norma individual, cabendo-lhes o dever jurídico de entregar certa quantia de dinheiro ao Estado.

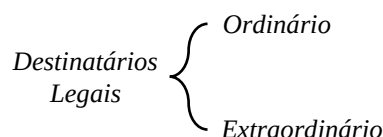
A partir daqui, seguimos o labor classificatório das duas camadas em separado.

a) *Destinatários legais tributários ordinário e extraordinário*

Considerando-se que a classe dos destinatários legais tributários é parte do plano da indeterminação, o predicado ideal para orientar a divisão do conjunto é *a presunção de*

¹⁵⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *In: Justiça tributária: ...*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147. p. 132.

capacidade contributiva. Se possui presunção de capacidade contributiva, estamos diante de destinatário legal tributário *ordinário ou usual*. Se não possui presunção de capacidade contributiva, destinatário legal tributário *extraordinário*. Graficamente, a divisão pode ser representada da seguinte forma:



O *fundamentum divisionis*, saliente-se, não foi escolhido a esmo. Em razão da capacidade contributiva cabe ao legislador firmar, sempre, no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, um fato-signo presuntivo da riqueza de alguém¹⁵¹. E, conforme lição de HECTOR VILLEGAS, o destinatário legal tributário *ordinário* é exatamente esse alguém, a pessoa cuja capacidade contributiva foi tomada em conta no momento da definição, pelo legislador, da hipótese de incidência do tributo¹⁵². Por esse motivo é que a presunção de capacidade contributiva serve tão bem a diferenciar os destinatários legais ordinário e extraordinário.

Captando perfeitamente a ideia posta sob o critério que firmamos, MARCELO CARON BAPTISTA assevera:

Há, no nosso sentir, razão de ordem jurídico-positiva para não confundir o chamado “destinatário [legal] tributário [ordinário]” com o “destinatário [legal extraordinário] da substituição”. Isso porque, quando a Constituição Federal – ou excepcionalmente a lei infraconstitucional – esboça a materialidade de um tributo ela acaba por apontar a pessoa ou as pessoas que mais diretamente estão vinculadas ao fato jurídico tributário e que são titulares da riqueza presumida pelo comportamento típico. São pessoas que claramente se destacam do destinatário [legal extraordinário] da substituição, por conta do predicado relativo à capacidade contributiva.¹⁵³

Cada uma das materialidades foi cuidadosamente escolhida entre fatos economicamente apreciáveis indicadores de riqueza, de modo que a pessoa em respeito da

¹⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 528.

¹⁵² Recorde-se que quando Hector Villegas criou a expressão “destinatário legal tributário” quis indicar o que denominamos de destinatário legal tributário *ordinário*. O autor argentino, diferentemente do que propomos, não considerou os indivíduos indeterminados do consequente das normas gerais de substituição e responsabilidade, mas apenas os do consequente das normas tributárias em sentido estrito. | Cf. VILLEGAS, Hector. Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária. *Revista de Direito Público*, v. 7, n. 30, p. 271-294, jul./ago. 1974. p. 275.

¹⁵³ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 151.

qual é descrita objetivamente a circunstância hipotética da norma tributária é *presumidamente* detentor de capacidade contributiva. E exatamente em razão de possuir presunção de capacidade contributiva, inclusive, é que tal pessoa não determinada consta do consequente da norma geral tributária.

A materialidade descrita abstratamente na hipótese permite presumir riqueza. O detentor não individualizado de tal riqueza, a respeito de quem a materialidade foi escolhida, sempre constará do consequente da norma geral ocupando a posição daquele a quem se destina a prescrição típica de entregar dinheiro ao Estado.

Usualmente, quem presumidamente possui riqueza (a pessoa considerada na descrição da materialidade) é que deve constar no ângulo passivo do prescritor da norma tributária geral. Daí porque optamos por chamar tal pessoa de destinatário legal ordinário. É o caso, por exemplo, do que se vê nas regras-matrizes de incidência tributária, cujo critério pessoal indica, sempre, pessoa não individualizada ligada ao fato-signo presuntivo de riqueza.

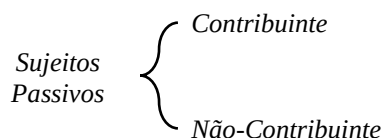
Sempre que, no entanto, em norma tributária geral, for vislumbrada pessoa que não possui presunção de riqueza (por não estar relacionado diretamente com a materialidade na hipótese), enfrenta-se situação fora do habitual, flexibilizando a capacidade contributiva. Por tal motivo optou-se por chamá-lo destinatário legal extraordinário. Exemplo claro de tal situação são as normas gerais e abstratas de responsabilidade e substituição. Em ambas vamos vislumbrar, no consequente, uma prescrição típica de entregar dinheiro ao Estado direcionada a pessoa não individualizada cuja capacidade contributiva não foi considerada no momento da definição da materialidade da hipótese, inexistindo presunção de riqueza. Acerca do substituto, e.g., genericamente considerado, não é possível presumir capacidade contributiva, porquanto não é o ordinário realizador da materialidade vinculada ao tributo devido. É, pois, na classe dos destinatários legais tributários *extraordinários* que encontrar-se-á aquele a que MARÇAL JUSTEN FILHO chamou de destinatário da substituição¹⁵⁴, assim como também o destinatário da responsabilidade.

Por fim, então, retenha-se: destinatário legal extraordinário e destinatário legal ordinário, respectivamente, podem sempre ser encontrados no *critério pessoal* do *consequente* da regra-matriz da substituição (ou da responsabilidade) e da regra-matriz de incidência tributária.

¹⁵⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 278.

b) Contribuinte

Considerando-se que a classe dos sujeitos passivos tributários é parte do plano da determinação, o predicado ideal para orientar a divisão do conjunto, mantendo-se o paralelismo de partida com a divisão dos destinatários legais, é a *presença efetiva de capacidade contributiva*. Se o sujeito é detentor de capacidade contributiva, estamos diante de *contribuinte*. Se não possui capacidade contributiva, *sujeito passivo não-contribuinte*. Graficamente, a divisão pode ser representada da seguinte forma:



O critério escolhido possui, desde o início, importância ímpar. Além de atender à classificação prescrita no Código Tributário Nacional, como será demonstrado, garante um paralelismo, uma relação de coordenação com a classificação dos destinatários legais tributários anteriormente comentada. É na presença de duas classificações que se relacionam entre si que surge o *sistema classificatório*.

Conforme estabelece o Art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional¹⁵⁵, o sujeito passivo tributário é da classe *contribuinte* quando possui relação pessoal e direta com a materialidade descrita no fato jurídico. Se não possui relação pessoal e direta, por óbvio, é da classe complementar, o conjunto dos que se adequam ao gênero, mas não possuem a diferença específica, cujos elementos são os sujeitos passivos *não-contribuintes*.

É de se perceber claramente que o predicado selecionado pelo legislador para definição do contribuinte na divisão dos sujeitos passivos foi a dita *relação pessoal e direta com o fato jurídico*. A priori, pode parecer que nos distanciamos, com o que se disse linhas atrás, do critério prescrito na legislação. Em verdade, porém, isso não ocorre. Relação pessoal e direta com o fato nada mais é que a relação que se dá entre a materialidade e seu realizador. Por outros termos, praticar a conduta descrita no fato é possuir relação pessoal e direta com o

¹⁵⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. | Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: | I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

fato. Por conseguinte, sendo o fato um signo de riqueza, possuir relação pessoal e direta com o fato jurídico significa *praticá-lo* e, bem assim, possuir *efetivamente* capacidade contributiva.

Seguindo a linha do que acima se disse, atentando-se às disposições constitucionais e ao princípio da capacidade contributiva, GERALDO ATALIBA assevera que a citada relação pessoal e direta diz respeito exatamente à realização do fato jurídico:

[...] será sujeito passivo, no sistema tributário brasileiro, a pessoa que provoca, desencadeia ou produz materialidade da hipótese de incidência de um tributo (como inferida da constituição) ou ‘quem tenha relação pessoal e direta’ – como diz o artigo 121, parágrafo único, I do CTN – com essa materialidade.¹⁵⁶

Daí se percebe que quando firmamos como critério *a presença efetiva de capacidade contributiva* estávamos cientes de sua coincidência significativa com as ideias de *efetiva realização da materialidade pelo sujeito passivo* e de *relação pessoal e direta do sujeito com o fato jurídico*. DINO JARACH, em estudo acerca do fato jurídico tributário, muito bem explicita a relação entre tais noções, firmando que “si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva”¹⁵⁷.

Tão imbricadas estão as supracitadas ideias que poder-se-ia, inclusive, utilizar como critério para definir o contribuinte a sua condição de realizador efetivo do fato jurídico. Ambos os predicados são parte intrínseca de uma mesma realidade objetiva. Nesse sentido, aliás, é que LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ frisa que *a capacidade contributiva significa a própria existência de fato que revele riqueza por parte de alguém*, decorrendo para esse mesmo alguém a aptidão para ofertar parte da riqueza demonstrada ao Estado¹⁵⁸. Por outros termos, se há, para certa pessoa, um fato que, com sua realização, revela riqueza, esse alguém possui efetivamente capacidade contributiva jurídica. Se fosse trocado o critério que escolhemos pelo critério da efetiva realização do fato jurídico, chegaríamos a uma classe com a mesma denotação, uma classe logicamente idêntica àquela que já construímos¹⁵⁹.

E convém dizer que nossa divisão se encaixa nas definições mais sólidas do conceito de contribuinte encontradas na literatura especializada. MARIA RITA FERRAGUT,

¹⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 87.

¹⁵⁷ JARACH, Dino. *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

¹⁵⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 167.

¹⁵⁹ O mesmo aconteceria, ainda, se utilizássemos como critério para definição do destinatário legal a condição de realizador *potencial* da materialidade, como muito bem o fez Hector Villegas.

brilhantemente, afirma que “contribuinte é a pessoa que *realizou o fato jurídico tributário* e que cumulativamente *encontra-se no polo passivo da relação obrigacional*”¹⁶⁰. Como se percebe, são dois os requisitos: realizar o fato jurídico e constar do polo passivo de relação jurídica tributária [ser sujeito passivo]. Tal definição se alinha claramente ao que até aqui se disse, porquanto já sedimentado que contribuinte é espécie de sujeito passivo, assim estando no polo passivo de relação jurídica tributária, e o predicado que o define é a presença efetiva de capacidade contributiva, o que somente se adquire por meio da realização do fato jurídico tributário.

No mesmo sentido, corroborando a ideia acima e adotando os mesmos requisitos para a definição de contribuinte, o atual Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, em seu Art. 25, inciso 1, estabelece que “contribuyente es el obligado tributario designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria”¹⁶¹. Por outros termos, o CIAT firma que contribuinte é o sujeito passivo em relação ao qual se realizou o fato jurídico, razão esta pela qual fora indicado por lei para ocupar o polo passivo de relação jurídica tributária. Malgrado não possua validade no território brasileiro, a disposição do Modelo serve a demonstrar que o posicionamento aqui adotado está em consonância não apenas com a doutrina nacional, mas com a mais sólida doutrina da América Latina, a qual se reúne de tempos em tempos para confeccionar o citado documento.

É a atribuição *jurídica* do fato tributário *in concreto* à determinado sujeito passivo que lhe confere efetiva capacidade contributiva e o faz contribuinte, obrigando-o ao cumprimento de um dever enquanto parte passiva n’uma relação jurídico-tributária. O contribuinte não é aquele sujeito passivo que não realizou o fato ou que deveria, poderia ou realizará o fato, mas, sim, aquele que *efetivamente* o realizou; estando por efeito de sua capacidade contributiva jurídica obrigado a despender montante proporcional à riqueza objetivamente demonstrada, o que somente se perfectibiliza no polo passivo da relação jurídica tributária. Até que haja demonstração efetiva, concreta de capacidade contributiva, contribuinte não há, mas apenas um contribuinte em potencial, que nada mais é que o destinatário legal tributário ordinário.

¹⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 30. | No mesmo sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 336.

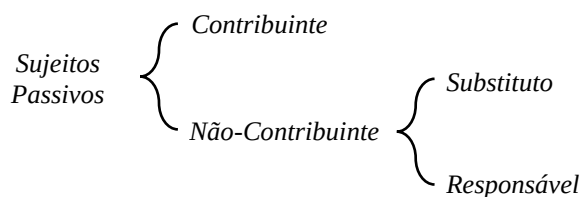
¹⁶¹ CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT. *Modelo de código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Cidade do Panamá: CIAT: BID: GIZ, 2015. Acesso em: 18 jul. 2019. p. 53. [link para acesso nas referências]

No sentido supramencionado, *e apenas nesse exato sentido*, poder-se-ia dizer do contribuinte como sujeito passivo direto, porquanto possuidor de capacidade contributiva e realizador da materialidade disposta no fato jurídico, tendo com este relação *direta* nos termos do CTN. Os demais sujeitos (que denominamos de não-contribuintes), por sua vez, seriam os *indiretos*, vez que não possuidores de capacidade contributiva em razão de não terem desenvolvido a situação tributada. Neste segundo caso, a expressão “sujeito passivo *indireto*” dista de ser adequada, pois há dentre os não-contribuintes aqueles sujeitos que não possuem qualquer relação com a materialidade. De todo modo, preferimos não utilizar tais denominações, evitando confusões com as classificações de outros estudiosos, as quais ficaram infelizmente conhecidas por suas deficiências lógicas e semânticas.

Podemos afirmar, por fim, com confiança, que *contribuinte* é o sujeito individualizado constante do polo passivo de relação jurídica tributária e possuidor de efetiva capacidade contributiva por ter realizado o fato jurídico tributário. Pode ser encontrado no *elemento pessoal* do *consequente* da norma individual e concreta que documenta a incidência da regra-matriz tributária.

c) *Substituto e responsável*

Tendo-se por premissa a divisão realizada sobre o conjunto dos sujeitos passivos tributários, é possível promover nova divisão. Esta será operada sobre a classe dos não-contribuintes, parte do plano da determinação, tomando como predicado (diferença específica) *a vinculação do sujeito ao fato jurídico tributário*. Se o sujeito está vinculado ao fato jurídico, estamos diante de *substituto*. Se não está vinculado, *responsável*. Graficamente, a divisão pode ser representada da seguinte forma:



PAULO DE BARROS CARVALHO, atento ao Art. 128 do Código Tributário Nacional¹⁶², afirma que, no que diz respeito à fixação da responsabilidade tributária, há apenas dois rumos: um interno à materialidade descrita no fato jurídico, outro externo¹⁶³.

Tendo-se em mente a opção firmada pelo legislador ao definir o contribuinte, os dois rumos citados por BARROS CARVALHO são as únicas escolhas ainda disponíveis àquele [legislador] na busca por pessoas que possam ser vertidas em sujeitos passivos tributários. Considerando-se a materialidade como o campo ideal onde se pode colher indivíduos, somente há três rumos: i) pessoas com relação direta (nos termos do CTN), aqueles que praticam a conduta; ii) pessoas sem relação direta, mas com relação indireta, por estarem vinculados ao fato sem o terem realizado; e iii) pessoas sem qualquer relação com a situação concreta tributada. O primeiro, conforme Art. 121, parágrafo único, inciso I, é o contribuinte; daí porque sobram apenas dois rumos. Outros caminhos não há, pelo menos não dentro daquilo que sedimentou o legislador do Código Tributário Nacional ao iniciar a classificação predicando o contribuinte.

Desse modo, dentre as pessoas que *não possuem efetivamente capacidade contributiva*¹⁶⁴ e ainda assim constam do polo passivo de obrigação tributária, cabendo-lhes dever jurídico de entregar dinheiro ao Estado, colhemos: (i) aqueles que estejam em relação com a situação tributada, participando desta indiretamente; ou (ii) aqueles que não possuam qualquer relação com a situação tributada. Os primeiros [substitutos] atendem ao disposto na segunda parte do Art. 128 do CTN, ao passo que os segundos [responsáveis] atendem ao disposto na cláusula excepcionadora do começo do mesmo artigo, operando nos estritos ditames do que dispõem os artigos 129 a 138 do CTN.

Substituto, assim, é o sujeito individualizado, constante do polo passivo de relação jurídica tributária, que não realizou a materialidade, mas possui vínculo com o fato jurídico, cabendo-lhe o dever de entregar dinheiro ao Estado mesmo sem possuir efetiva capacidade contributiva.

Responsável, por sua vez, é o sujeito individualizado, constante do polo passivo de relação jurídica tributária, que não realizou a materialidade e não possui qualquer vínculo com

¹⁶² Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 336.

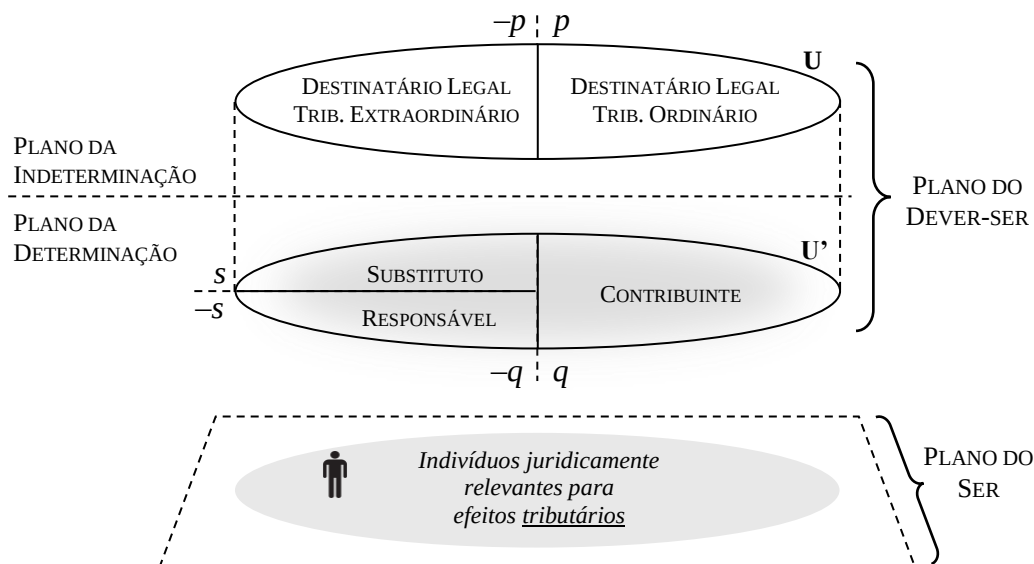
¹⁶⁴ Em razão de não terem praticado a materialidade, os sujeitos passivos não-contribuintes.

o fato jurídico, cabendo-lhe o dever de entregar dinheiro ao Estado mesmo sem possuir efetiva capacidade contributiva.

Respectivamente, substituto e responsável podem ser encontrados no *elemento pessoal* da *consequente* da norma individual e concreta que documenta a incidência das normas gerais e abstratas de substituição e responsabilidade tributárias.

d) Cotejo entre as classificações

O gráfico abaixo representa o cotejo entre as classificações dos destinatários legais tributários e dos sujeitos passivos tributários, esclarecendo a forma como se relacionam e indicando sua projeção no plano do ser. Serve de guia didático para que o leitor acompanhe os raciocínios promovidos.



2.6 LIMITAÇÕES AO PODER DE SUJEITAR

Dentre as limitações ao poder de sujeitar, que em sua maioria são normas de competência, faz-se necessário trabalhar, de forma profunda, especialmente a capacidade

contributiva. Ao vislumbrar que o substituto nada mais é senão um sujeito passivo que não realizou a materialidade, alguém que não está atrelado diretamente [nos termos do CTN] ao fato-signo presuntivo de riqueza, convém estudar a capacidade contributiva enquanto norma de competência, limitadora que é da atividade do legislador de posicionar pessoas no polo passivo de relações jurídicas tributárias.

2.6.1 Capacidade contributiva: transcendendo as dimensões tradicionais

Tratar da capacidade contributiva significa, paradoxalmente, adentrar um campo simultaneamente fértil e árido. Fértil em razão da significativa amplitude teórica e prática da discussão, alicerçada esta na vaguidade dos enunciados constitucionais que positivaram o instituto, viabilizando amplo espectro de construções. Ao mesmo tempo, árido em razão de tais construções mostrarem-se, na maioria das vezes, imprecisas, sem rigor jurídico-científico, produzidas sob termos genéricos; além de constantemente povoadas por muitos textos, porém sem apresentar conteúdo e conclusões sólidas, apenas cuidando-se de perpetuar a vacuidade que envolve o assunto. Na busca pela definição do conceito de capacidade contributiva, pois, a fim de não cometer o mesmo equívoco, há de se imprimir objetividade e rigor, evitando argumentos, termos ou soluções importadas de campos científicos outros sem o devido filtro do sistema do direito.

No contato com o nebuloso enunciado do Art. 145, §1º, da Constituição Federal¹⁶⁵, o mais notório, porém não único, alicerce constitucional de formação da capacidade contributiva, sentimo-nos quase que imediatamente compelidos a construir a definição mais simplória, intuitiva e ampla do instituto: capacidade do sujeito passivo de suportar o ônus econômico da incidência tributária, sua capacidade de contribuir ao erário sem prejudicar o mínimo vital. Difundida por inúmeros estudiosos, afirmação dessa espécie demonstra-se claramente um exemplo da “simplicidade da ignorância” sobre a qual advertia ALFREDO AUGUSTO BECKER ao criticar os “fundamentos óbvios”¹⁶⁶, porquanto confunde capacidades

¹⁶⁵ “§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, [...]”.

¹⁶⁶ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral ...* 4 ed. São Paulo: Noeses, 2004. Primeira Parte, Introdução, Ponto 3 – Sistema dos fundamentos óbvios. p. 11-15.

contributivas em acepção econômica e jurídica, absorvendo a primeira para dentro do sistema do direito como se jurídica fosse.

A acima indicada definição, imprecisa e errônea, ainda é resultado do paradigma de influência negativa promovido pela interferência direta da Economia e da extinta Ciência das Finanças na construção dos conceitos jurídicos. Como advertia GERALDO ATALIBA, no entanto, “é despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda”¹⁶⁷.

Justamente por acreditar na necessidade de construir, cientificamente, conceito eminentemente jurídico, seguir-se-á evitando a utilização de critérios econômicos para orientar uma definição *jurídica* do conceito de capacidade contributiva.

Somente com rigor dessa espécie é possível edificar bases científicas sólidas para, em seguida, apresentar, em visão inovadora, a dimensão substantiva do princípio em sua relação com os aspectos material e pessoal da norma tributária.

2.6.2 Capacidade contributiva como norma de competência

O princípio da capacidade contributiva, enquanto norma jurídica, há muito tem servido como norteador da proporcionalidade entre a riqueza referida na hipótese e o ônus tributário a ser suportado no consequente, viabilizando, ainda no plano abstrato, cargas compatíveis com a medida (abstrata) do conteúdo econômico da hipótese. No ajuste desta proporcionalidade, garante, quando da construção das normas individuais e concretas, que a diferenciação para mais ou para menos da quantificação dos vários fatos jurídicos de mesma materialidade signifique diferenciação do *quantum* de tributo a ser pago em cada caso. Dessa forma, é inegável que a capacidade contributiva está intimamente ligada ao princípio da isonomia tributária¹⁶⁸, possuindo amplitude de aplicação significativamente vasta.

Dada a gama de significações que assume a capacidade contributiva no sistema do direito, como se perceberá posteriormente, adverte-se desde logo sobre a impossibilidade (e irresponsabilidade) de construir definição única, suficientemente abrangente a abarcar, a uma

¹⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 128.

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 96-97.

só vez, todas as dimensões de aplicação do princípio. Tentativa nesse sentido findaria por recair na vaguidade, na utilização de termos genéricos, reduzindo o rigor científico que aqui se busca.

Como afirma TÁCIO LACERDA GAMA, “não há como estabelecer correspondência biunívoca entre enunciados constitucionais e princípios tributários. Há enunciados que ensejam mais de um princípio, assim como a formação de um único [...] demanda a reunião de alguns enunciados”¹⁶⁹. É este o exato caso da capacidade contributiva, cuja relação enunciado-princípio, em termos de lógica, é pluri-plurívoca, ou seja, vários termos podem assumir a posição do domínio e vários termos podem assumir a posição do contradomínio. Em outras palavras, vários enunciados constitucionais (Art. 5º, *caput*; Art. 145, §1º; Art. 152; etc.) são reunidos para a construção de *não apenas um, mas de três princípios da capacidade contributiva*, mais precisamente três dimensões diversas as quais, malgrado diferenciadas, ainda compõem o corpo de significação do mesmo princípio.

Mostra-se fundamental, por conseguinte, trabalhar com *acepções*, as várias dimensões de capacidade contributiva no sistema do direito. Para cada espectro de aplicação jurídica do princípio, a expressão “capacidade contributiva” adquire novo sentido e contorno próprios. Cada perspectiva é única e individualizada, porém não nega ou invalida as demais. Pelo contrário, as acepções se complementam e se suportam na formação de uma nuvem de significação que paira sobre a capacidade contributiva, definindo-a enquanto instituto jurídico complexo que é.

O tratamento em *acepções* que será realizado adiante, entretanto, não impede o esforço de destacar, por ora, as características comuns que permeiam todas as dimensões e as une em bloco, elaborando-se definição que constitui a classe gênero da capacidade contributiva no sistema do direito, dentro da qual estão incluídas as classes espécie, cada uma com sua diferenciação específica. “Todos os elementos que pertencem à espécie têm as notas comuns ao gênero, porém nem todos os elementos que integram o gênero denotam as características da espécie”¹⁷⁰. Basta, pois, assegurar a base da definição e buscar as diferenças específicas para entender cada uma das três perspectivas.

¹⁶⁹ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 251.

¹⁷⁰ BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: BRITTO, Lucas Galvão de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 313-355. p. 337.

Uma definição jurídica do gênero capacidade contributiva, portanto, nos proporciona um caminho objetivo, uma base segura para a futura construção e análise científicas das normas (em sentido amplo) que materializam as várias dimensões daquele princípio.

No esforço definitório, primeiramente convém perceber, como assevera ALFREDO AUGUSTO BECKER, que “a regra jurídica constitucional que juridicizou o ‘princípio da capacidade contributiva’ tem eficácia jurídica exclusivamente perante o *legislador ordinário*”¹⁷¹, sendo este o seu destinatário. É para a atividade legislativa, enunciação que introduz no sistema, em regra, enunciados de normas gerais e abstratas, que se volta o princípio em apreço. Exatamente por tal razão, PAULO DE BARROS CARVALHO, sob certo enfoque, afirma a capacidade contributiva enquanto princípio pré-jurídico, ligado que está ao fato social da enunciação, externo ao direito e cujo resultado é a inserção de nova linguagem no sistema¹⁷².

Já é possível antever, a partir da especificação do destinatário da capacidade contributiva, os contornos jurídicos desse princípio constitucional. Se a norma em questão prescreve, em regra, conduta ao legislador, limitando sua atividade, por certo dirige a enunciação, o exercício da competência¹⁷³ para inserir normas tributárias no sistema via processo legislativo.

A ideia de que o legislador é o único destinatário da capacidade contributiva, contudo, não nos parece correta. O direito positivo, por meio das prescrições contidas no mandamento das normas jurídicas, tem a finalidade de regular condutas, a interação entre os homens no meio social. Realiza tal fim, pois, fazendo surgir relações jurídicas como consequência de determinados fatos jurídicos. E cada relação jurídica é, em visão lógica, uma relação de segunda ordem, uma relação de relações, porquanto congrega duas relações conversas: um direito subjetivo e um dever jurídico. Assim sendo, a prescrição, o “dever imposto ao

¹⁷¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 528. | No mesmo sentido: Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 105.

¹⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Versão digital/e-book. p. 254-255.

¹⁷³ Seguindo a orientação de Tácio Lacerda Gama, competência tributária é “a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”. | *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 227.

legislador é um direito do administrado”¹⁷⁴, opondo-se mutuamente enquanto relações conversas dentro da relação jurídica.

Interferindo no exercício da competência legislativa, a capacidade contributiva determina não apenas um dever ao enunciador (legislador), mas também um direito ao enunciatário (administrado). São realidades equivalentes. Quando se afirma um dever jurídico, se afirma, em sentido oposto da relação, um direito subjetivo. É por tal razão que LOURIVAL VILANOVA, nesse contexto, afirma que “entre proposição relacional e sua conversa há equivalência implicacional. [...] Assim, as normas jurídicas, equivalentemente, ora exprimem o lado ativo da relação jurídica, ora o seu lado passivo, ora em forma de ‘norma atributiva’, ora em forma de ‘norma imperativa’”¹⁷⁵. Assim sendo, se a norma da capacidade contributiva dirige a competência tributária, se volta, enquanto destinatário, não apenas ao legislador (sujeito passivo da competência), mas também aos administrados (sujeito ativo). Daí a dupla feição direito-dever, em equivalência, da capacidade contributiva, configurando-se como uma das limitações ao poder de tributar.

Retornando ao esforço de definição jurídica do princípio em questão, afirma-se desde logo, com base no raciocínio até aqui exposto, que *a norma da capacidade contributiva é, em sentido amplo, norma de competência tributária*. Como ensina TÁCIO LACERDA GAMA, “princípios tributários são proposições prescritivas [norma *lato sensu*] que integram a norma de competência [*stricto sensu*], condicionando a forma e a matéria das normas que prescrevem, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação e a fiscalização de tributos”¹⁷⁶. Enquanto princípio tributário, a capacidade contributiva se encaixa perfeitamente nesse modelo, porém especificamente como condicionador da matéria das normas a serem inseridas no sistema.

Podemos definir, assim, o *gênero* capacidade contributiva como norma de competência legislativa tributária em sentido amplo¹⁷⁷, proposição prescritiva (significação não estruturada na forma hipotético-condicional) construída a partir de vários enunciados constitucionais e que concorre/atua conjuntamente à norma de competência em sentido estrito (precisamente junto ao conseqüente desta) para programar a matéria das normas tributárias a

¹⁷⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 220.

¹⁷⁵ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 119.

¹⁷⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 250.

¹⁷⁷ “Norma de competência em sentido amplo engloba toda e qualquer proposição que concorra para programar essa aptidão” de criar normas jurídicas tributárias. | Cf. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 65.

serem introduzidas no exercício da competência legislativa, ou seja, para programar/definir/indicar/limitar critérios da hipótese ou da consequência das normas a serem introduzidas via processo legislativo.

A definição acima delineada é um claro diálogo com a obra de TÁCIO LACERDA GAMA sobre competência tributária. Partiu-se do modelo proposto pelo autor para buscar o enquadramento da norma da capacidade contributiva, o qual nos parece perfeito na posição de norma de competência em sentido amplo. Em razão deste diálogo, faz-se necessário alguns esclarecimentos finais antes de partir para a explicação das dimensões do princípio em estudo.

Na teoria do supracitado autor, a norma de competência, genericamente, é aquela que regula a enunciação, o ato de produzir normas. Em sentido lato, é toda proposição que atue no delineamento do exercício da competência; seja versando sobre a forma da enunciação, seja versando sobre a matéria dos enunciados. Em sentido estrito, é o juízo hipotético-condicional ($H \rightarrow C$) que estabelece, no antecedente, todos os contornos do fato-enunciação (sujeito competente, tempo, lugar, procedimento, etc.) e, no consequente, uma relação jurídica de competência entre o sujeito ativo, detentor do direito de introduzir norma no sistema (também futuro sujeito ativo das normas tributárias introduzidas), e um sujeito passivo, a quem cabe o dever de se sujeitar a tal enunciação (também futuro sujeito passivo da norma tributária introduzida).

Interessante perceber que, no consequente da norma em sentido estrito da competência, o autor também inseriu um aspecto material, determinante de todos os critérios da norma de hierarquia inferior a ser introduzida no exercício da competência. Cuidou, pois, de isolar na hipótese todos os condicionantes de forma da enunciação e no consequente todos os condicionantes materiais da relação jurídica que vincula as partes na inserção da nova norma no sistema. “Quando falamos de condicionantes materiais, estamos falando de enunciados que programam – delimitam – a matéria da norma que será criada”¹⁷⁸.

Perceba-se, então, que no consequente da norma de competência estará disposta a matéria do enunciado a ser introduzido com a prática dos atos de enunciação. É, pois, no consequente da norma de competência em sentido estrito que serão pré-definidos os critérios da norma introduzida, razão pela qual é no cotejo entre a norma introduzida e o consequente

¹⁷⁸ GAMA, Tácio Lacerda. Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária. In: *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 2. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). São Paulo: Noeses, 2018, p. 421-467. p. 460.

da norma de competência que verifica-se a validade da primeira. Dominar esta noção é de fundamental importância.

Já asseveramos, linhas acima, que o princípio da capacidade contributiva norteia e compatibiliza a proporcionalidade entre a riqueza produzida objetivamente na hipótese e o ônus tributário disposto no consequente da norma tributária. “A capacidade contributiva é aferida, *a priori*, mediante a relação que se estabelece entre a *riqueza* de um *indivíduo* e a *carga tributária* por ele suportada”¹⁷⁹. É possível vislumbrar, pois, que a capacidade contributiva está sempre atrelada à riqueza referida na hipótese (materialidade), ao indivíduo que demonstrou tal riqueza (sujeito da materialidade e, conseqüentemente, sujeito passivo da relação jurídica) e à carga a ser suportada (base de cálculo x alíquota). Estas três realidades estão constantemente permeando a noção do princípio.

A norma da capacidade contributiva, que é norma de competência em sentido amplo, pois, atua constantemente sobre as categorias de pessoa, materialidade e quantificação da norma jurídica tributária a ser inserida no sistema. Claramente, a ação da capacidade contributiva se dá sobre a matéria da norma a ser inserida, sobre a matéria do enunciado, e não sobre a forma da enunciação; daí o motivo de termos estabelecido, linhas acima, que a capacidade contributiva concorre para programar a matéria das normas tributárias a serem inseridas no sistema do direito. Não é a toa, conclui-se, a afirmação tão sólida e difundida de que é o legislador o destinatário do princípio constitucional em discussão.

A norma da capacidade contributiva, dessa maneira, se atrela à norma de competência em sentido estrito para limitar o campo de atuação do legislador, orientando a matéria da enunciação, o conteúdo da norma a ser introduzida no sistema, especificamente no que diz respeito à materialidade, pessoas da relação jurídica e à carga do tributo.

Dessarte, precisas e compatíveis com nosso pensamento já eram as afirmações de MARÇAL JUSTEN FILHO em 1985, quando insistia que o tratamento científico da capacidade contributiva deve sempre considerar seu o papel orientador das construções da hipótese e da consequência da norma tributária. Vale citar:

Tendo em vista essa distinção conceitual [da estrutura hipotético-condicional da norma tributária], poderíamos afirmar, de imediato, que o chamado princípio da capacidade contributiva manifesta-se em dois momentos. Vale dizer, tal princípio informa, primeiramente, a elaboração da hipótese de incidência tributária. Mas também informa a construção do mandamento normativo tributário. Ainda que

¹⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 528. [grifo nosso]

possamos sustentar que se trata do mesmo princípio, com diversas emanações, certamente estaremos a indicar momentos conceituais distintos e que devem ser distinguidos, sob pena de enorme confusão lógica e vocabular.¹⁸⁰

Na parte final do trecho citado, resta visível que MARÇAL JUSTEN FILHO, à frente do seu tempo, já se pautava por uma análise da capacidade contributiva em sua ampla influência na orientação da enunciação e questionava acerca da real possibilidade de tratar todas as perspectivas da capacidade contributiva sob a unidade de um mesmo princípio.

Atualmente, com a teoria da norma de competência, já conseguimos vislumbrar a possibilidade de, sob um mesmo gênero, reunir as espécies/dimensões da capacidade contributiva referidas tanto à hipótese quanto à consequência da norma introduzida. A expressão “capacidade contributiva”, vê-se, assume ampla carga semântica, impossível de se traçar n’uma definição única, carecendo de verificação, caso a caso, de qual acepção é necessária para os fins buscados.

A capacidade contributiva, logo, é a norma de competência tributária em sentido amplo (proposição prescritiva) que, atrelada à norma de competência em sentido estrito, coopera na delimitação da programação material das normas tributárias; interferindo na demarcação do critério (i) material da hipótese e na demarcação dos critérios (ii) quantitativo e (iii) pessoal do consequente. Eis a ligação entre a natureza jurídico-normativa do gênero capacidade contributiva e suas devidas dimensões-espécies.

Cada espécie de capacidade contributiva, em conclusão, sendo subclasse do gênero, também compartilha a natureza de norma de competência em sentido amplo, porém voltada cada uma à delimitação de um específico componente da norma jurídica tributário. Quando o alvo da capacidade contributiva é o aspecto material, estamos diante da dimensão objetiva. Se o alvo for o aspecto quantitativo, estamos frente à dimensão subjetiva. Por fim, se o alvo for o aspecto pessoal, dimensão substantiva. Cada uma destas será melhor trabalhada a seguir.

2.6.3 Dimensões objetiva e subjetiva

Inicialmente, convém entender, de modo sucinto, as dimensões objetiva e subjetiva da capacidade contributiva.

¹⁸⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 235-236.

A capacidade contributiva objetiva, cuja zona de aplicação corresponde ao exercício da competência legislativa, impõe ao legislador, na escolha dos contornos definidores da materialidade, que opte por um fato com conteúdo econômico, vez que os instrumentos de quantificação internos à norma, ao agirem sobre a mensuração de tal conteúdo, selecionarão uma parcela a ser destinada ao fisco. Sem conteúdo econômico, o fato não serve a demonstrar a riqueza, razão pela qual, neste caso, a tributação se mostraria arbitrária. Afirmar que determinado sujeito possui capacidade contributiva significa dizer que realizou o fato-signo presuntivo de riqueza, permitindo-se, objetivamente, presumir riqueza, de modo que a ele caberá, em regra, o dever de pagar uma quantia em dinheiro à Fazenda Pública.

A capacidade contributiva subjetiva, por sua vez, na impossibilidade pragmática de verificar-se todas as condicionantes econômicas do sujeito que praticou a materialidade, impõe ao enunciador que a base de cálculo espelhe o conteúdo econômico do critério material e que a alíquota, de modo proporcional, implique uma carga tributária que tão maior quanto for a mensuração jurídica do evento (tendo em vista que nem sempre todo o conteúdo econômico do evento é absorvida pelo direito).

Assim sendo, a dimensão subjetiva depende da dimensão objetiva. Esta é condição necessária daquela, mas não suficiente. Em resumo, o princípio implica que o legislador opte por fatos sociais com conteúdo econômico, que objetivamente façam presumir riqueza, e que cada sujeito seja onerado proporcionalmente em razão da medida objetiva da materialidade que praticou.

A efetiva capacidade contributiva é informação que está no plano da realidade social. Para que a capacidade contributiva, relacionada a cada tributo, tivesse o condão de representar exatamente a capacidade de cada sujeito, haveria de existir um instrumento jurídico que internalizasse, caso a caso, o quantum de capacidade de cada sujeito, vertendo-o em linguagem jurídica. Na clara impossibilidade ou dificuldade de realizar tal intento, a capacidade contributiva, em visão subjetiva, finda não por ser o que efetivamente se retém de conteúdo econômico, mas aquilo que o legislador, com os instrumentos de que dispõe, diz que é a capacidade contributiva de cada um, o que é realizado mediante o cotejo entre base de cálculo e alíquota. Claramente, a dimensão subjetiva está atrelada à realização do princípio da isonomia, conforme já informado anteriormente.

Entendidas estas premissas, é possível investigar uma nova dimensão: a substantiva.

2.6.4 Dimensão substantiva: novo paradigma de análise

É aqui, neste ponto, que provavelmente se encontra a principal contribuição deste trabalho à Ciência-do-Direito. Não que o estudo da relação entre materialidade, capacidade contributiva e sujeição passiva seja novo, mas o tratamento conferido na intermediação destes, afirmando uma nova dimensão específica daquele princípio constitucional, acredita-se seja inovador. Os argumentos a serem apresentados, a nosso ver, são tão contundentes que não se vislumbra a possibilidade de se estudar sujeição passiva, hoje, sem perquirir acerca da dimensão substantiva da capacidade contributiva, daí a extrema importância de tudo o quanto se explanará.

Já se estabeleceu anteriormente que a capacidade contributiva é norma de competência em sentido amplo, proposição que concorre para a delimitação da matéria das normas de conduta. Em meio a esta finalidade, como vimos, o citado princípio obriga que a materialidade tenha conteúdo econômico passível de mensuração e que a carga suportada seja proporcional à medida do fato. Ocorre que a capacidade contributiva possui, também, um sentido outro diretamente vinculado à relação entre a pessoa que realiza a materialidade, demonstrando riqueza, e a pessoa que ocupa a relação jurídica tributária, possuidora do dever jurídico de entregar quantia ao estado a título de tributo.

Se a dimensão subjetiva obriga, em cumprimento ao princípio da isonomia, que cada sujeito suporte carga tributária proporcional ao fato-signo presuntivo de riqueza a que deu causa, é de se esperar que a pessoa que suporte tal ônus seja exatamente aquele que realizou o evento. Seria até ilógico imaginar que se obrigue o legislador a utilizar-se de fatos presuntivos de riqueza e que também se obrigue que o cotejo entre base de cálculo e alíquota seja proporcional, mas não se obrigue que o sujeito possuidor do dever jurídico tributário, aquele que ocupa a posição de sujeito passivo da relação jurídica, seja o mesmo que promoveu a realização da materialidade. É a situação, por exemplo, em que um sujeito A produz riqueza, o fisco identifica o fato, quantifica a o tributo de modo proporcional ao conteúdo econômico do evento, mas exige o pagamento do sujeito B. Descompasso dessa espécie é inaceitável, ferindo a isonomia, uma das principais bases de sustentação da capacidade contributiva.

A perspectiva substantiva é permeada pela relação entre ônus jurídico e sujeito da materialidade. *Impõe que o realizador do fato jurídico seja aquele que, em regra, suporta o ônus jurídico da tributação.* Tal exigência, no entanto, não significa que o sujeito que deu

causa à riqueza seja o mesmo a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária. Temos clara ciência das possibilidades de substituição e responsabilidade. O que queremos afirmar é que a capacidade contributiva força, *em regra*, que a pessoa da materialidade seja também o sujeito passivo. Quando outra pessoa ocupar o polo passivo, faz-se necessária uma nova relação jurídica entre esta pessoa e o realizador do fato jurídico. Corresponde a dizer que, sempre que houver substituição, por exemplo, surgirá relação jurídica entre substituto (que ocupa a posição passiva na relação jurídica tributária) e substituído (o efetivo realizador do fato jurídico), garantindo ao primeiro o retorno da riqueza despendida e imprimindo no segundo o ônus correspondente ao tributário. Diz-se “correspondente” porque a relação entre estas partes é cível, e não tributária.

Perceba-se, ademais, que não se está a exigir que o sujeito que deu causa à riqueza sofra efetivamente ônus econômico, mas apenas o ônus jurídico da tributação ou o correspondente a esta. Significa dizer que, no mínimo, deve existir relação jurídica no sistema, não necessariamente de natureza tributária, que introduza o sujeito da materialidade na posição passiva, exigindo deste um dever semelhante ao tributário. É o que se espera aconteça quando outra pessoa ocupa o polo passivo da relação tributária.

Em regra, a pessoa detentora da riqueza é aquela que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária. Neste caso, está preenchida a capacidade contributiva substantiva. Casos há, no entanto, em que, por necessidades do sistema, outra pessoa ocupe a posição passiva. Neste caso, há mitigação da perspectiva substantiva, exigindo um contrapeso: o surgimento de uma relação jurídica entre esta pessoa e o efetivo detentor da riqueza. Reitere-se: a capacidade contributiva substantiva não está a obrigar que o sujeito da materialidade efetivamente ocupe o polo passivo da relação tributária, mas apenas que

Considerando o papel daquele que promoveu a riqueza ao praticar o fato jurídico, é exatamente porque a capacidade contributiva está diretamente ligada ao destino do ônus jurídico da tributação, ou seja, ligada à necessidade de que a substância da relação jurídica tributária (a conduta modalizada) caiba àquele sujeito, que denominou-se esta perspectiva de *substantiva*, relativa que é à substância do vínculo jurídico tributário. É a dimensão do princípio em que se exige que o realizador da materialidade seja o destinatário da substância, do ônus jurídico correspondente à tributação, seja diretamente (ocupando o polo passivo da relação tributária) ou indiretamente (ocupando o polo passivo de outra relação que espelha a quantificação da primeira).

A dimensão substantiva da capacidade contributiva, assim, está vinculada diretamente à influência do princípio na determinação do sujeito passivo que comporá a relação jurídica tributária. Tal dimensão não apenas intermedeia a interação intranormativa interproposicional entre materialidade e sujeição passiva, mas também implica n'um sistema de freio e contrapeso do sistema jurídico para manter a estabilidade da capacidade contributiva subjetiva, conforme será demonstrado.

Forma-se, então, uma relação de dependência entre as dimensões objetiva, subjetiva e substantiva. De modo que a capacidade contributiva objetiva é condição necessária, mas não suficiente da subjetiva. E esta é condição necessária, mas não suficiente da substantiva.

2.6.4.1 Acepções de pessoa e de repercussão

A nosso sentir, a capacidade contributiva em dimensão substantiva divide-se em duas acepções: (i) de pessoa e (i) de repercussão.

A capacidade contributiva substantiva de pessoa determina o padrão jurídico ordinário de relação entre a materialidade e a sujeição passiva, considerando a necessidade do ônus jurídico decorrente da incidência tributária destinar-se ao realizar do fato jurídico. Impõe, pois, a regra geral: ao sujeito que praticar a conduta disposta no critério material da norma jurídica tributária caberá o dever jurídico de pagar o tributo, o que somente pode ocorrer ao ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária. É o típico caso do contribuinte, situação em que a pessoa praticante da conduta do elemento material é, também, sujeito passivo da obrigação tributária.

Optou-se pela denominação “de pessoa” em referência ao fato de que, na regra geral, a capacidade contributiva impõe que se destine o ônus jurídico da tributação à pessoa certa: o realizador da material. É essa a única pessoa que realmente apresenta capacidade contributiva objetiva e subjetiva, sendo o ordinário sujeito a compor o polo passivo da relação jurídica tributária.

No que diz respeito à dimensão substantiva de repercussão, esta funciona como sistema de contrapeso nos casos de mitigação da dimensão substantiva de pessoa, viabilizando a manutenção da estabilidade da capacidade contributiva subjetiva. A perspectiva repercutiva obriga o surgimento de uma norma de repercussão, garantindo a

manutenção do balanço da capacidade contributiva no sistema, já que o realizador da materialidade não está na sujeição passiva tributária recebendo o ônus jurídico da tributação. Estará, no entanto, no polo passivo de outra relação, de natureza cível e que se dá com o responsável ou substituto, absorvendo o ônus jurídico da materialidade e garantindo o retorno da riqueza despendida por estes. É a forma que o sistema do direito projetou para evitar o enriquecimento sem causa do destinatário legal tributário.

Assim sendo, as perspectivas pessoal e repercutiva se contrabalanceiam para manter a dimensão substantiva. A perspectiva pessoal opera freando a liberdade do legislador de destinar o ônus jurídico da relação tributária a qualquer outro sujeito. Se a dimensão pessoal, em nome de outros princípios, foi mitigada, então a faceta repercutiva faz o contrapeso criando uma norma de repercussão. E assim se mantém a estabilidade da capacidade contributiva no sistema do direito, obrigando-se o destinatário legal tributário a sempre receber o ônus jurídico da tributação.

PARTE III
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO 3

ESTÁTICA E DINÂMICA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 QUE SE ENTENDE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA?

A literatura especializada, desde antes da promulgação do Código Tributário Nacional, tem registrado a completa dissonância entre as definições ofertadas ao conceito de *substituto tributário* pela Ciência-do-Direito. Do mesmo modo, assinalando-se discordâncias profundas, é possível encontrar uma gama de teorias conflitantes sobre a realidade jurídica que envolve a dinâmica da substituição tributária. Tudo isso como parte da ampla desordem promovida pela ausência de cientificidade e rigor nas análises operadas sobre o campo da sujeição passiva tributária.

Com certa frequência deparamos trabalhos que abordam a substituição sem a precaução prévia de firmar sua definição jurídica. O foco dos estudiosos normalmente está voltado ao substituto, como se o sujeito do fenômeno pudesse resumir o fenômeno em si e alicerçar o que supostamente se deve assumir por substituição tributária. Não raro, a ausência de definição rigorosa acaba por permitir o danoso amálgama entre visões econômica e jurídica, tolhendo definitivamente a cientificidade de qualquer argumento proposto.

A celeuma em torno da definição do conceito de substituição tributária surge, primeiramente, em razão da ausência de prescrição que firme o que a substituição tributária é enquanto parte do sistema do direito. O legislador, ainda que mal, prescreveu uma classificação que permite diferenciar o *contribuinte*, o *responsável* e, com certa dificuldade, o *substituto*; mas não se preocupou em prescrever os contornos dos fenômenos da substituição e da responsabilidade, indicando a forma como se desenrolam no nível normativo. Na ausência de prescrições, os cientistas do direito delimitam, na dogmática, de forma ideal, o significado de cada instituto. Nesta empreitada, surgem os mais diversos e conflitantes posicionamentos, dificultando a obtenção de uma definição dominante. Ainda assim, mesmo que houvesse

concordância acerca do que cientificamente a substituição é, a utilização da expressão “substituição tributária” no direito positivo pode indicar realidade completamente apartada daquela circunscrita pela Ciência-do-Direito¹⁸¹. O direito cria suas próprias realidades e nada impede que as realidades criadas sob o apelido de *substituição* em nada se encaixem na descrição doutrinária do fenômeno.

Um segundo problema surge da dificuldade de estabelecer clara e imediata relação entre o signo utilizado para denominar o instituto e a realidade *jurídica* a que faz referência. Uma visão superficial por certo passará a sensação de uma troca, de uma suposta alternância de indivíduos no polo passivo da relação jurídica tributária. Um olhar mais apurado, no entanto, permite perceber que as consequências decorridas no plano do direito positivo vão bem além de uma simples modificação subjetiva. A substituição, em verdade, nada substitui. Não à toa, conforme já firmado na introdução deste trabalho, ao buscar nas palavras que fazem referência ao instituto uma indicação da realidade jurídica que está subposta, a “essência” do que seria a substituição tributária, o jurista caminha para o resultado mais trágico: explicar a realidade jurídica por meio de argumentos não jurídicos¹⁸². Deve-se, pois, desvincular a denominação utilizada do fenômeno jurídico que indica. Como bem ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, a substituição tributária “dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos”¹⁸³, numa espécie de transferência *ex lege* da posição subjetiva na relação jurídica tributária.

De mais a mais, é preciso salientar ainda que o termo “substituição”, no âmbito jurídico, possui uma significativa pluralidade de sentidos. Encontramos, pelo menos, duas dezenas de acepções para o termo: 1. enunciação; 2. enunciado-enunciado; 3. enunciação-enunciada; 4. procedimento; 5. ato final do procedimento; 6. norma que regula o procedimento; 7. conduta; 8. aplicação; 9. lançamento tributário; 10. ação jurídica; 11. suporte físico; 12. veículo introdutor; 13. relação jurídica; 14. norma em sentido amplo; 15. norma em sentido estrito; 16. sujeição passiva tributária; 17. substituto; 18. substituído; 19. responsabilidade; 20. dever jurídico; 21. quantia em dinheiro; e 22. competência. Além destes, ainda, há uma série de outros sentidos externos ao direito (econômicos, contábeis, financeiros, etc.) e que estão, de certo modo, também ligados ao instituto em maior ou menor grau.

¹⁸¹ CARVALHO, Renato Siqueira de. *Substituição tributária: estrutura e função*. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba, 2017. p.134.

¹⁸² JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 217-219.

¹⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 237.

Considerando-se a flagrante polissemia da locução “substituição tributária” em meio à linguagem do direito positivo, à exemplo do que ocorre com o termo “prova”, como orienta FABIANA DEL PADRE TOMÉ, parece desaconselhável atribuir-lhe um único sentido, não sendo possível fixar um significado exato¹⁸⁴, muito menos fincar definição única, que, em verdade, jamais representaria a totalidade das realidades jurídicas que cabem sob o mesmo suporte frásico. A opção que nos resta, portanto, tendo em conta as finalidades da pesquisa, é optar por alguns desses significados e conceitos, definindo apenas aqueles que se mostrem úteis aos fins investigativos e elucidando, caso a caso, seu uso.

Para os efeitos deste trabalho, tratar-se-á substituição tributária como (i) sujeição passiva tributária e (ii) norma jurídica em sentido estrito. Dentre estes sentidos, o segundo é o que compõe e consubstancia, principalmente, nosso objeto do conhecimento, identificando a realidade em direção a qual movimentamos nosso intelecto com fins de conhecer a dinâmica normativa do instituto. Convém, portanto, definir os dois conceitos citados.

Na primeira acepção, substituição é espécie de sujeição passiva tributária. No capítulo anterior, tomamos o cuidado de amarrar semanticamente o conceito de sujeição passiva, definição à qual, por medida de boa cientificidade, estamos atrelados.

Desta feita, retomando a definição de sujeição passiva para aplicá-la ao caso em apreço, substituição tributária é a *situação jurídica do substituto* enquanto ocupante do polo passivo de relação jurídica tributária, estando sujeito, submetido ao regime específico daquele instituto. E convém lembrar, mais uma vez nos socorrendo dos ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, que *situação jurídica* é um plexo de poderes e deveres individualizados pelo conteúdo do vínculo jurídico em que está inserido o sujeito¹⁸⁵. Assim, sob essa perspectiva mais detalhada, como espécie de sujeição passiva a substituição tributária é a condição do *substituto*, no interior do direito positivo, enquanto detentor de um plexo de poderes e deveres determinados como conteúdo da relação jurídica na qual consta como ocupante do polo passivo.

Na segunda acepção, substituição é norma jurídica *stricto sensu*, ou seja, proposição construída na mente do sujeito com base na interpretação dos enunciados prescritivos e organizada sob a forma lógica hipotético-condicional, possuindo no antecedente a descrição de um fato e no conseqüente a prescrição de uma relação entre dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação.

¹⁸⁴ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4 ed. Noeses: São Paulo, 2017. p. 90.

¹⁸⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 104-105.

Atendendo ao supracitado, substituição tributária é a norma *geral e abstrata* que possui, no antecedente, descrição hipotética de um fato tributário e, no consequente, a prescrição *típica* de um cálculo relacional – *processo*¹⁸⁶ – entre uma relação tributária e uma relação não-tributária, conformando a relação jurídico-formal entre o *destinatário legal da substituição* e o Estado, cabendo ao primeiro a entrega de quantia de dinheiro ao segundo. As referências genéricas a “norma de/da substituição tributária”, no decorrer deste trabalho, tiveram como referência significativa exatamente esta norma no patamar de generalidade e abstração. Daqui em diante, será mantida para a locução o mesmo referencial.

Seguindo o mesmo raciocínio, substituição tributária é também a norma *individual e concreta* que documenta a incidência da geral e abstrata; possuindo, no antecedente, a descrição de um fato tributário passado e, no consequente, a prescrição *do* cálculo relacional – *produto* – já operado entre relações tributária e não-tributária especificadas, conformando a relação jurídica entre o *substituto* e o Estado, cabendo ao primeiro o dever jurídico de entregar quantia certa de dinheiro ao segundo.

A norma *geral e concreta* que serve de veículo introdutor para a supracitada norma individual e concreta da substituição pode ser também identificada como acepção do termo substituição tributária. É nesta norma onde é descrita a efetiva operação, o efetivo processo lógico de calcular as relações. A norma geral e concreta indicada, no entanto, não será considerada neste trabalho, *porque pretendemos estudar unicamente as normas que identificam o núcleo da substituição*, seja a que indica as notas para realização do cálculo, seja a que indica o resultado do cálculo, mas não aquela onde ocorre a demonstração da operacionalização do cálculo relacional em si, o qual se dá por baixo da capa de linguagem do veículo introdutor.

Por fim, reitere-se: o segundo sentido apresentado (substituição como norma jurídica) é exatamente o que compõe e consubstancia nosso objeto do conhecimento, a realidade no interior do direito que pretendemos descrever para conhecê-la.

O presente trabalho, pois, como um todo considerado, nada mais é que uma *teoria da norma jurídica e da dinâmica normativa da substituição tributária*. Um conjunto de textos cujo escopo, enquanto unidade, é construir a substituição tributária como realidade jurídica e

¹⁸⁶ Cálculo é termo possuidor da ambiguidade processo-produto. Cálculo relacional, pois, pode significar o processo lógico de calcular duas relações, mas também pode indicar o *produto* daquele processo lógico de calcular duas relações.

demonstrar sua interação com as demais normas no sistema, permitindo ao leitor compreender os intrincados mecanismos imersos neste instituto.

3.2 TRANSCENDENDO A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em capítulo anterior firmamos que o legislador constituinte, *em vários casos*, ao descrever materialidades de forma incompleta (sem verbo ou sem complemento), determina para cada tributo discriminado uma *classe* de extensão bastante ampla e que pode acolher sujeitos diferentes entre si, realizadores de diversas ações que manifestam qualidades desiguais de capacidade contributiva. Eis a classe dos *destinatários constitucionais tributários*. Por vezes, é possível determinar exatamente quem é o destinatário constitucional tributário; outras vezes, no entanto, em razão da técnica legislativa escolhida para distribuir as competências, paira a incerteza. Cabe, pois, ao legislador complementar reduzir aquela classe, firmando o verbo ou o complemento faltante no critério material da regra-matriz de incidência, indicando ao legislador no patamar hierárquico inferior qual o limite de sua atividade enunciativa.

De cima para baixo na hierarquia, partindo da Constituição Federal em direção à legislação ordinária, por meio da qual são instituídos os tributos, a supracitada classe vem sendo gradualmente reduzida em sua extensão até atingir o ponto em que, *na regra-matriz de incidência*, fica definido *in abstracto* quem será o sujeito passivo tributário para determinado imposto, taxa ou contribuição de melhoria. Tal fato, de certo modo, nos dá confiança para, com base na norma-padrão, realizar previsões acerca de quem será o sujeito a arcar com o tributo em casos concretos.

Assim, ao identificar, no campo material, os traços do evento que supostamente preenchem os contornos da hipótese de incidência, o cientista que deseja investigar qual será o sujeito passivo logo volta os olhos para a regra-matriz tributária. Essa, diga-se de passagem, dado o elevado grau de precisão lógica e semântica de tal instrumento, talvez seja a tendência natural inicial de todos que buscam investigar qualquer modalidade de sujeição passiva tributária, como se as respostas sempre pudessem ser encontradas no conseqüente das normas de incidência.

Ocorre, no entanto, que inúmeras vezes não encontraremos na regra-matriz a solução para desvendar o sujeito a quem juridicamente cabe o tributo; muito menos encontrar-se-á o

caminho para entender a *dinâmica da sujeição passiva tributária*, a qual, em verdade, frequentemente resultará da complexa colisão de mais de uma norma. Nesse contato entre regras no ordenamento, as relações jurídicas entram em cálculo para, ao fim, designar uma terceira relação, na qual definitivamente encontraremos o real devedor tributário.

Pelo acima exposto é que MARCELO CARON BAPTISTA, com acuidade, afirma que:

[...] o sujeito passivo somente pode ser identificado após a ocorrência do fato jurídico tributário, pois, antes disso, não é suficiente para apontá-lo apenas o estudo da norma de incidência, muito embora sua interpretação possa indicar, de pronto, e genericamente, o conjunto dos sujeitos passivos possíveis¹⁸⁷.

Por mais que a lógica do sistema tributário, face à juridicidade do princípio da capacidade contributiva, seja a de que o realizador da materialidade ocupe o polo passivo da relação jurídica, possuindo o dever jurídico de entregar uma quantia de dinheiro ao Estado, a só realização da materialidade não garante que o sujeito do fato jurídico será, também, o sujeito de quem se exige a prestação. Em outros termos, considerando a classificação definida no capítulo anterior, não há como firmar com certeza que aquele que pratica a conduta disposta no critério material passará de destinatário legal tributário ordinário a contribuinte. Esta passagem direta na determinação do sujeito, ainda que seja o cenário ideal e ordinário, ocorre apenas nos casos em que não haja incidência de outras regras que podem interferir na definição da pessoa a quem caberá a obrigação tributária, mais precisamente as normas de *substituição e responsabilidade tributárias*.

Logo se vê, pois, que a regra-matriz é suficiente para viabilizar conjecturas e identificar a classe do destinatário legal tributário ordinário, os possíveis candidatos a contribuinte, mas não para certificar se haverá identidade entre o sujeito que praticou o fato jurídico e aquele de quem é efetivamente cobrado o tributo. Ao aprofundar o estudo da sujeição passiva tributária, principalmente quando se foca a substituição e a responsabilidade, *faz-se necessário transcender a regra-matriz de incidência*, ir além de tal norma para buscar outras que com ela se relacionam na definição dos sujeitos passivos tributários.

De mais a mais, ao asseverar a necessidade de superar a norma-padrão, já se quer antecipar que se acredita fortemente não se desenvolver a substituição tributária como uma espécie de anomalia na norma de incidência, como se fosse possível que esta, uma vez aplicada, simplesmente dê origem a relação jurídica cujo sujeito passivo não é o contribuinte, mas o substituto, numa clara violação da norma de competência. Muito menos se acredita que

¹⁸⁷ BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 143.

a substituição opere por meio de interferências no consequente da norma tributária *stricto sensu*, o que também resultaria em vício nomogenético, ou por meio de deveres instrumentais, como se o substituto fosse um agente da administração. A substituição tributária, em verdade, opera por meio de norma tributária e independente, mas que se relaciona com a norma individual e concreta do tributo, ainda que a primeira vista não se perceba tal interação.

Retenha-se desde logo: a presença do substituto n'uma relação jurídica tributária é resultado da incidência da norma geral e abstrata de substituição, e não da incidência da regra-matriz tributária. Por tal motivo, esta última é insuficiente, porém necessária para explicar o instituto em análise. A sujeição passiva, no caso de substituição, será definida a partir de um cálculo relacional promovido por uma norma diversa da norma-padrão de incidência, razão pela qual deve-se ir além desta última para certificar quem, efetivamente, é o sujeito a quem cabe exigir o cumprimento da prestação tributária.

3.3 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E SUA DINÂMICA NORMATIVA

Finalmente se chegou ao momento crucial desta investigação, o ponto da jornada em que já se amarrou semanticamente os conceitos jurídicos indispensáveis e já restou introduzido o aparato lógico necessário. O próximo passo, pois, é compreender o que ocorre por baixo da linguagem do direito positivo no exercício da dinâmica da substituição, vislumbrando toda a movimentação no patamar das estruturas que viabilizam formalmente o instituto. A jornada foi longa, mas imprescindível. Sem todo o arcabouço de conhecimento adquirido até aqui, não seria possível discutir com profundidade e rigor fenômeno tão complexo da realidade jurídica.

A partir de agora, prosseguiremos em direção ao *core* da substituição tributária, o núcleo da formação do instituto, os meandros que estão subpostos à linguagem técnica do direito positivo e que não são facilmente perceptíveis no contato com os textos legislativos.

3.3.1 Da linguagem jurídica às estruturas lógicas subpostas na substituição

O caminhar em direção aos nossos objetivos exige, primeiramente, que recordemos a premissa filosófica sedimentada no início do trabalho. Naquela ocasião, firmou-se a ruptura

com o modelo ontológico realista praticado na tradição ocidental para consequente adoção de concepção epistemológica construtivista associada aos ideais da Virada Linguística. Sob tal paradigma filosófico, não existem essências a serem desveladas, o mundo não o é em si e por si próprio independente do sujeito cognoscente. A realidade é construída linguisticamente pelo homem e o direito positivo não escapa a essa premissa. A fim de conhecê-lo, o cientista do direito atribui sentido aos enunciados para chegar às normas jurídicas e, em seguida, descrevê-las com intuito de construir o sistema enquanto realidade inteligível, acessível ao intelecto. O direito positivo não só é construído na mente do sujeito cognoscente por meio da linguagem, mas é também constituído por linguagem. O direito positivo, todo ele, é texto, linguagem.

Se o direito constrói suas próprias realidades e, em sua forma limite, é texto, tudo que se passa no jurídico, todos os institutos e movimentações que ocorrem no interior do sistema, absolutamente tudo foi, é ou será linguagem; particularmente linguagem prescritiva. Sujeito passivo, substituto, responsável, aplicação, incidência, lançamento, norma ... todos, em sua forma jurídica de manifestação, são proposições prescritivas nos quadros do sistema do direito. E o direito é composto por normas, seu elemento mínimo. Daí que onde houver direito, haverá norma; e onde houver norma por certo haverá uma linguagem por meio da qual se manifesta¹⁸⁸.

Quando se afirma que o direito é texto, vale salientar, não se está a dizer que o direito é apenas a expressão material, o conjunto das palavras que formam seu substrato empírico. Quer-se, em verdade, fazer referência a texto em acepção ampla, que engloba não apenas o plano da expressão, mas também o plano do conteúdo. A norma, o elemento mínimo do sistema, portanto, sendo texto, linguagem, possui um componente físico, assim como também um componente abstrato. E em sentido estrito, como já se firmou por diversas vezes no decorrer deste trabalho, norma não é o enunciado prescritivo, mas a construção que o interprete realizou, o juízo (proposição) estruturado na específica forma hipotético-condicional.

Retenha-se: lidar com o direito é lidar com texto, é lidar com linguagem; seja com sua parcela material, seja com sua parcela proposicional. Mesmo as realidades jurídicas mais complexas, ao fim e ao cabo, ainda precisam dos enunciados e do ser humano para existirem. Aquele o suporte material a partir do qual este opera as interpretações a fim de chegar no

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 43.

plano abstrato da norma em sentido estrito. Como frisa ALFREDO AUGUSTO BECKER, “o jurídico é uma *realidade* espiritual (não confundir realidade e matéria) e toda a fenomenologia jurídica existe e desencadeia-se *no mundo do pensamento*”¹⁸⁹; firmando-se intersubjetivamente nos componentes físicos da linguagem.

Com a *linguagem* são postas as proposições; e onde houver proposições por certo haverá *logicidade*. Linguagem e logicidade são componentes ontológicos do direito¹⁹⁰. E neste os enunciados prescritivos formam a base empírica que dá suporte material às formas¹⁹¹, a capa que as reveste. Sob essa capa de linguagem técnico-jurídica do direito positivo, portanto, há um plano subposto onde estão as *formas lógicas*, campo somente acessível por meio da abstração formalizadora, suspendendo-se os significados para ficar apenas com o que há de estrutura nas proposições. O direito positivo, como já sedimentado, possui um constituinte *de* linguagem, bastando isso para possibilitar sua análise formal¹⁹². É neste patamar que, pela utilização das leis deônticas que se aplicam às estruturas lógicas do direito, será possível apontar uma infinidade de características do ordenamento normativo¹⁹³.

Estabelecidas essas premissas, faz-se necessário aplicá-las a uma visão profunda da substituição tributária. Somente assim será possível percebê-la como realidade jurídica concebida, manifestada e desenvolvida por meio de linguagem, mobilizando todo o aparato do plano lógico sotoposto no exercício de sua dinâmica [da substituição].

Como instrumento interno ao sistema do direito, a substituição tributária é norma *stricto sensu*, o elemento mínimo de significação suficiente à regulação de condutas ao qual somente se tem acesso por meio de sua estrutura frásica, oracional. O movimento que se desenvolve no *nível abstrato* das normas com fim de constituir obrigação tributária à pessoa sem capacidade contributiva precisa prosseguir, em paralelo, na camada do suporte frásico; porém não sem também movimentar as estruturas lógicas, as quais permanecem encobertas por aquela estrutura oracional. São processos paralelos e que ocorrem simultaneamente. Não há como inserir, modificar ou alterar o sistema do direito no nível abstrato das normas sem a produção de mais linguagem técnico-jurídica e, conseqüentemente, sem mexer na oculta estrutura formal do sistema. As normas nada mais são que *juízos* construídos mentalmente,

¹⁸⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 312.

¹⁹⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p. XXXVII.

¹⁹¹ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 29.

¹⁹² VILANOVA, Lourival. Lógica, ciência do Direito e Direito. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 9, n. 36, p. 335-356, out./dez. 1972. p. 338.

¹⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 70.

dotados de *estrutura lógica* e que precisam de novos *enunciados* de linguagem competente para passarem a fazer parte da realidade jurídica. Daí porque esses três níveis estão conectados e se desenvolvendo em cada movimentação do jurídico.

À medida que o sistema é alterado, seja inserindo, seja retirando linguagem, as estruturas formais por baixo da linguagem sintático-gramatical movimentam-se, ao final se colmatando n'uma forma estável. É um movimento coordenado, n'uma relação de dependência. Onde houver qualquer alteração do sistema, que nada mais é que um conjunto de enunciados, haverá movimentação das estruturas lógicas. Com a dinâmica da substituição, que é parte do sistema, funciona da mesma forma.

Para se conhecer profundamente um fenômeno do sistema, como é o caso da substituição tributária, faz-se necessário suspender a capa de linguagem técnico-jurídica para compreender como as estruturas lógicas estão, de forma oculta, se movimentando e se colmatando para viabilizar a operatividade do instituto. Atentar-se apenas ao estado final do ordenamento, quando já se estabilizou após as movimentações e modificações promovidas pela substituição, jamais será suficiente para compreender o fenômeno.

Para chegar ao coração da substituição tributária, é preciso ter sensibilidade para entender como as estruturas se mobilizam, indo buscar nos quadros da lógica a explicação para todo o desenrolar o instituto. É na estrutura do movimento que está o núcleo da dinâmica normativa.

3.3.2 O substituto e seu vínculo com a situação tributada

Espera-se tenha ficado claro, no ponto acima, o quão essencial é o aprofundamento no âmbito *estrutural* do sistema do direito para a compreensão de seus institutos. É preciso insistir na utilização de instrumental filosófico para potencializar as análises do ordenamento jurídico, principalmente no que diz respeito à sua estrutura formal. Como já frisado anteriormente, o acesso à lógica e à semiótica mostra-se ainda mais útil quando o objeto do conhecimento é composto por enunciados, manifestando-se linguisticamente, o exato caso do direito positivo.

Voltando à substituição, convém realizar nova leitura do enunciado do Art. 128 do Código Tributário Nacional, reconhecido por boa parcela dos estudiosos como o suporte

físico da norma que prescreve a competência ao legislador ordinário para instituir os casos de substituição tributária via normas gerais e abstratas. De nossa parte, conforme já firmado quando classificamos os sujeitos passivos, concordamos com tal afirmação. É no Art. 128 do CTN em que se encontra não apenas o caminho para instituição da substituição, mas também da responsabilidade a partir da cláusula excepcionadora do início do artigo. Vejamos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação

No Código Tributário Nacional, não há enunciado específico direcionado a traçar os contornos da substituição tributária ou do substituto tributário. De modo que a substituição, *pelo raciocínio imposto no código*, como forma de sujeição passiva tributária, surge por meio do exercício da competência legislativa geral para criação de responsabilidade ofertada ao legislador ordinário no Art. 128 supracitado.

Linhas atrás, considerando as disposições do Art. 128 c/c o Art. 121, parágrafo único, incisos I e II, do CTN, definiu-se o *substituto* como o sujeito individualizado, constante do polo passivo de relação jurídica tributária, que não realizou a materialidade, mas *possui vínculo com o fato jurídico*, cabendo-lhe o dever de entregar dinheiro ao Estado mesmo sem possuir efetiva capacidade contributiva. Em seguida, definiu-se o *responsável* como o sujeito individualizado, constante do polo passivo de relação jurídica tributária, que não realizou a materialidade e *não possui qualquer vínculo com o fato jurídico*, cabendo-lhe o dever de entregar dinheiro ao Estado mesmo sem possuir efetiva capacidade contributiva.

Sendo ambos espécies de sujeito passivo não-contribuinte, por óbvio comungam toda a predicação do gênero: i) consta do consequente de norma individual; ii) pessoa determinada; iii) ocupa o polo passivo de obrigação tributária; iv) lhe cabe dever jurídico de entregar certa quantia ao Estado; v) não realizou a materialidade; e vi) não possui efetiva capacidade contributiva.

A diferença específica do substituto que o segrega do destinatário é unicamente o *vínculo que o primeiro possui com a situação tributada*. E diz-se *indireto* o citado vínculo em oposição à relação dita *direta*, nos termos do CTN, que marca o contribuinte como sujeito passivo. Indicar como “direta” a relação foi a forma que o legislador encontrou de circunscrever a interação que o contribuinte possui com a materialidade ao realizá-la. A partir

daí, na ausência de nomenclatura legal que designe a interação do substituto com a situação tributada, passou-se a indicá-la por “indireta”. Esta, no entanto, não foi uma boa escolha por parte da doutrina nacional.

Ao predicar a relação do substituto com o fato em oposição à relação do contribuinte com o mesmo fato, cria-se confusão que pode levar o leitor menos atento ao equívoco de pensar que ambos [substituto e contribuinte] são elementos de classes do mesmo nível. Ademais, a citada oposição das nomenclaturas pode também influenciar conclusão equivocada no sentido de que contribuinte e substituto possuem características de um mesmo gênero, diferenciando-se enquanto espécies a partir de uma suposta diferença específica. São muitas as possibilidades de problemas.

De nossa parte, preferimos predicar a relação do substituto com a situação tributada como *mediata*; não enquanto sinônimo de “indireta”, e sim para significar que o vínculo do substituto, seja com a materialidade, seja com o Estado, nunca se dá de forma imediata, mas sempre *intermediada* pelo substituído, o verdadeiro contribuinte. Pensemos, por exemplo, no caso do industrial [substituto] que compra do pequeno produtor rural [substituído]. A situação tributada é a circulação promovida pelo produtor rural. O industrial não deu causa à circulação, não é sua capacidade contributiva que é demonstrada com tal fato; mas está vinculado ao fato-signo presuntivo de riqueza [circulação] *mediatamente*, em razão da intermediação do produtor rural. Do mesmo modo, é em razão da intermediação do produtor rural [substituído] que o industrial estará relacionado ao Estado. É de se ver que o adjetivo *mediata* bem melhor representa a relação do substituto com a situação tributada.

Desse modo, no sistema do direito positivo, o substituto é marcado, em primeiro lugar, por não ter realizado o fato e, bem assim, não possuir capacidade contributiva; timbres também possuídos pelo responsável. Em segundo lugar, e mais importante, *o substituto é marcado pela relação mediata que possui com a materialidade tributada. Esta última a característica distintiva que modela profundamente esta espécie de sujeição passiva tributária.*

Sobre a relação do substituto com o fato tributado, é bastante festejada a célebre posição de MARÇAL JUSTEN FILHO¹⁹⁴. Para o autor, a dita relação com o fato deve ser tal que

¹⁹⁴ “E há a norma de substituição, ou não autônoma. Esta norma contém, na hipótese de incidência, a previsão da ocorrência do fato impositivo da norma principal e, ademais, a verificação de uma situação de poder jurídico. Em decorrência dessa situação de poder jurídico, o destinatário legal tributário está subjugado à vontade de um terceiro qualquer, relativamente ao gozo da riqueza a que alude a hipótese de incidência da norma principal”. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 348.

promova uma situação de verdadeiro *poder jurídico* do substituto sobre a riqueza demonstrada efetivamente pelo substituído, de forma que possa recompor sem percalços sua capacidade contributiva, evitando despender recursos próprios para arcar com o tributo. JUSTEN FILHO chega ao ponto de afirmar que a situação de poder jurídico está no antecedente da norma de substituição junto ao fato jurídico tributário praticado pelo substituído, devendo ser pré-existente à aplicação da norma de substituição, porquanto não poderia tal poder jurídico ser instituído no fato jurídico da substituição, já que somente no consequente são instituídos poderes.

Acreditamos, no entanto, com a máxima vênia, que JUSTEN FILHO aplicou mal a concepção de *poder* no sistema do direito, principalmente porque considera que se dão sem relações jurídicas. Sobre o assunto, LOURIVAL VILANOVA professa que os poderes jurídicos são verdadeiros direitos subjetivos, formando-se, no entanto, em relações jurídicas cujo titular passivo não possui o respectivo dever, ficando reduzido à posição de sujeição, porém sem alterar o caráter de relacionalidade¹⁹⁵. Eis o ponto que diferencia os poderes dos direitos subjetivos *stricto sensu*, aproximando aqueles dos direitos potestativos: a ausência da correspectividade direito/dever, porquanto dever jurídico não há para o titular passivo, apesar de relação jurídica, sim, existir.

O detentor de poder jurídico praticamente tem a capacidade de subjugar a parte contrária, a quem cabe unicamente tolerar o exercício dos poderes e se submeter às consequências jurídicas destes. O titular de um poder, por si só, é capaz de modificar e até constituir relações jurídicas. Não nos parece que seja esse o tipo de “poder” que tenha o substituto, muito menos que esse tipo de situação de força seja necessária como condição de viabilidade da substituição tributária. Não conseguimos vislumbrar, por exemplo, que o patrão, enquanto substituto, tenha o poder de invadir o patrimônio do empregado para se assegurar de um valor que cobriria o que vier a despender com tributo por substituição. Nos parece, em verdade, que existe neste caso apenas a relação jurídica resultante da incidência da norma de repercussão, estabelecendo direitos e deveres, e não poderes.

Não concordamos, pois, que haja necessidade de existir uma prévia situação de real poder jurídico para que se viabilize juridicamente a substituição. A fim de recompor a capacidade contributiva do substituto, o direito se utiliza de relações jurídicas *stricto sensu*, as quais possuem natureza não tributária e se formam entre substituto e substituído como

¹⁹⁵ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 188-190.

resultado da incidência das *normas de repercussão jurídica*, nas modalidades de antecipação, reembolso e retenção.

Malgrado discordemos da necessidade de um poder jurídico, é preciso frisar fortemente que, em verdade, a relação mediata do substituto com a situação tributada deve ser tal que viabilize e garanta o seu *acesso* à riqueza demonstrada pelo substituído, facilitando a recomposição da capacidade contributiva. Não é necessário que haja um poder jurídico para subjugar o substituído; mas se faz indispensável que a riqueza demonstrada objetivamente por este esteja ao alcance do substituto. O sistema garante a constituição de relação jurídica não tributária entre estes dois, mas a só existência de tal vínculo não parece ser suficiente, porquanto colocaria o substituto, por vezes, em dificuldade de recompor seu patrimônio. A própria situação tributada, portanto, deve ser composta de forma que proporcione ao substituto captar parte da riqueza demonstrada pelo substituto. Esse é o cenário em que cabível a substituição tributária, condicionando a própria validade do instituto, espécie que é de sujeição passiva modelada em torno da relação do substituto com o fato tributado.

Uma vez sedimentado que para a configuração *válida* da substituição tributária exige-se vinculação intermediada do substituto com a situação tributada, de modo que aquele tenha acesso ao patrimônio do substituído para recompor a capacidade contributiva, convém explicar o que esse cenário significa no contexto normativo do instituto.

Conforme ensina ANDRÉ PARMO FOLLONI, o Direito Tributário opera em superposição (ou sobreposição) aos demais ramos do jurídico¹⁹⁶. Suas normas possuem, na hipótese de incidência, a descrição típica de realidades já constituídas juridicamente por meio de outras normas; essas normalmente de direito privado. Dessarte, as normas tributárias incidem sobre realidades que já estão dentro do sistema do direito, constituídas enquanto linguagem jurídica em momento anterior à aplicação da norma geral e abstrata do tributo. Atua, assim, o legislador tributário selecionando relações jurídicas [normalmente privadas] no plano do direito positivo para, descrevendo-as como hipóteses de incidência tributária, vincular consequências também tributárias.

É exatamente por ser de superposição o Direito Tributário que encontraremos o antecedente de normas tributárias *gerais e abstratas e individuais e concretas* contendo um

¹⁹⁶ FOLLONI, André Parmo. *Clareiras e caminhos do Direito Tributário: ...*. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011. p. 484. | No mesmo sentido: Cf. MOREIRA, André Mendes; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 197-250. p. 197. | Cf. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. Vol. 1. 3 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 35.

dever-ser relacional modalizado; mas não cumprindo, aqui, a função tradicional de operador deôntico, e sim envolvido na situação descrita factualmente que, por meio da imputação, promoverá consequências tributárias¹⁹⁷. É o que se pode chamar de *relação jurídica no fato jurídico*, ocasião em que o dever-ser relacional no antecedente estará sendo mencionado, e não utilizado. Um claro exemplo de tal situação encontramos na norma tributária que institui o ICMS sobre circulação de mercadorias. No antecedente, encontraremos a descrição da circulação, que nada mais é senão um negócio jurídico com transmissão de propriedade, uma realidade jurídica de direito privado, como no caso da compra-e-venda. Ao aplicar a norma do ICMS e promover sua incidência, o sujeito precisará, necessariamente, utilizar a linguagem das provas para inserir no sistema do direito o fato da constituição prévia do negócio jurídico tributado, com todas as relações jurídicas que o compõem. E isso se repete em praticamente todas as regras-matrizes de incidência... sempre encontraremos em seus antecedentes uma realidade jurídica de outro campo do direito: propriedade, doação, compra-e-venda, lucro líquido, prestação de serviço, etc..

Queremos destacar, portanto, que, ao considerar o contexto normativo em que se passa a substituição tributária, a imprescindível vinculação do substituto com a situação tributada significa sua necessária presença como sujeito na relação jurídica contida na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Uma vez presente, por exemplo, como sujeito em simples negócio jurídico de compra-e-venda de mercadoria, o vendedor [que demonstra capacidade contributiva] será o contribuinte/substituído; ao passo que o comprador será o substituto, estando em relação intermediada com a materialidade tributada [circulação a que não deu causa], possuindo acesso à riqueza demonstrada na venda, porquanto o próprio comprador é o pagador no negócio jurídico.

Percebe-se, pois, que não há como o *substituto* estar em relação mediata com o fato tributário e ter acesso à riqueza demonstrada pelo *substituído* sem ter com este uma relação jurídica não-tributária previamente constituída. Eis o real significado do enunciado “terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” disposto no Art. 128 do Código Tributário Nacional: um sujeito passivo tributário [substituto] que, desde antes da incidência da norma de substituição, já está em relação jurídica não-tributária com o substituído, garantindo vínculo intermediado com a situação tributada [fato-signo de riqueza do contribuinte] e acesso à riqueza objetivamente demonstrada pelo substituído.

¹⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 212. | No mesmo sentido: Cf. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 101-102.

Em conclusão, fica o alerta de que entender toda a carga semântica depositada na ideia de vinculação do substituto ao fato jurídico tributário é passo essencial em direção à compreensão da dinâmica da substituição tributária. Sem isso, não há como entender a razão de o instituto em comento operar por meio de uma norma que insere no sistema um cálculo relacional.

3.3.3 Substituição tributária via cálculo relacional

Nas seções anteriores, tomamos contato com algumas conclusões que precisam ser recapituladas: *i)* o direito positivo se manifesta em linguagem e por meio dela se mobiliza na consecução de seus institutos; *ii)* por baixo da capa de linguagem gramatical-empírica há as estruturas lógicas, as quais se movimentam em paralelo à produção dos enunciados que promovem alterações no sistema; *iii)* faz-se necessário suspender o conteúdo das proposições prescritivas para compreender como as estruturas lógicas estão, de forma oculta, se movimentando e se colmatando para viabilizar a operatividade dos institutos; *iv)* é condição de validade da substituição tributária que o substituto esteja em relação mediata com o fato jurídico, permitindo-se acesso à riqueza demonstrada pelo substituído; o que, do ponto de vista normativo, se dá n'uma relação jurídica não-tributária entre aqueles constituída previamente à incidência da norma de substituição.

Assumidas tais premissas, é quase que instintivo tomar o caminho em direção ao cálculo relacional como solução para a incógnita que, hoje, é a estruturação normativa da substituição tributária no sistema do direito positivo. *E a necessidade de vinculação do substituto com a materialidade tributada é o ponto nodal que nos leva a tomar esse rumo, pois a substituição somente existe e se configura em função dessa relação.*

A grosso modo, pode-se dizer que a substituição tributária surgiu como instrumento jurídico de praticidade¹⁹⁸ que, sob a competência do legislador ordinário, visa a, de alguma forma, posicionar como sujeito passivo de uma relação jurídica *tributária* um alguém que não

¹⁹⁸ Na literatura especializada: Cf. GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária – ICMS, IPI, PIS, COFINS. São Paulo: IOB, 1998. p. 126 | Cf. DERZI, Misabel. ICMS - substituição tributária progressiva, "para frente". In: DERZI, Misabel (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise...*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 169-223. | Na jurisprudência, como paradigma: Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade. ADI 1.851/AL - Tribunal Pleno, acórdão*. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgado em 08.05.2002. Publicado em 22.11.2002. – Voto do relator.

possui capacidade contributiva, isto é, um alguém que não promoveu a realização do fato-signo presuntivo de riqueza.

Por óbvio, se a competência para definir os casos de substituição foi dada ao legislador ordinário, essa pessoa [o substituto] terá de ser colhida no seio de uma *mesma* materialidade tributada sob a competência do *mesmo* legislador. Por exemplo, se ao legislador ordinário estadual cabe tributar a materialidade do ICMS, somente ao mesmo legislador estadual caberá definir os casos de substituição do ICMS, podendo colher como substituto apenas pessoas que estejam no seio de operações de circulação de mercadoria e que não sejam o contribuinte. Tudo consequência da rigidez com que delimitadas as competências tributárias na Constituição Federal de 1988. As únicas possibilidades de se estabelecer responsabilidade para alguém externo a uma materialidade sob competência daquele legislador ordinário são aquelas dispostas nos Arts. 129 a 138 do CTN. *Fora dessas hipóteses, como no caso da substituição, o sujeito há de ser captado na materialidade tributada e dentre aqueles que com ela possuem relação mediata* [já que o contribuinte é quem tem relação direta], *sob pena de violação das normas de competência*. Daí a razão cabal para a disposição textual do Art. 128 do CTN determinar que o terceiro [sem capacidade contributiva] a quem a lei atribuirá expressamente um dever jurídico tributário esteja vinculado ao fato jurídico, dele fazendo parte na forma que já comentamos anteriormente.

Percebe-se, pois, que para atender aos desígnios da competência definida constitucionalmente, além da disposição expressa do Art. 128 do CTN, o substituto precisa ser colhido na materialidade tributada. *É parte intrínseca do núcleo da substituição tributária que haja relação do substituto com o fato jurídico tributário e, bem assim, relação do substituto com o substituído* [que se dará na forma de relação jurídica não-tributária e prévia à substituição]. Toda a dinâmica do instituto se estabiliza em torno desse predicado central.

Desse modo, para posicionar em relação jurídica tributária com o Estado uma pessoa que não realizou a materialidade, a única forma juridicamente válida é por meio da constituição de uma relação substituto-Estado intermediada pelo sujeito que detém efetivamente a capacidade contributiva: o substituído. A relação jurídica entre *substituto* e o *Estado* precisa, sob pena de violar competência e princípios constitucionais, pois, ser construída em função do *substituído*. Este é o ponto intermediador entre aqueles. Mais precisamente, a relação entre o substituto e o estado deve ser construída *em função das relações* (i) entre o substituto e o substituído e (ii) entre o substituído e o Estado. É nesse cotejo de relações que a substituição tributária é instituída de forma válida pelo legislador

ordinário, atendendo ao disposto nas normas de competência constantes da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Agora, percebe-se que, no interior do sistema do direito positivo, a única forma de operar o cotejo de todo esse complexo arcabouço relacional supracitado para chegar à substituição tributária como sujeição passiva, lembrando das primeiras premissas que firmamos, é por meio de *linguagem* competente. Enunciados precisam ser produzidos e inseridos no sistema para fazer surgir a substituição como realidade jurídica. Tais unidades de linguagem gramatical-empírica farão clara referência ao substituto, ao substituído, ao sujeito ativo, à materialidade com a qual o substituto precisa estar vinculada, à forma como as características do substituído serão consideradas, à forma como o substituto ainda poderá se relacionar com o substituído [reembolso, retenção e antecipação], etc. ... até que se atinja tudo o quanto for necessário para firmar a triangularidade substituto-substituído-Estado por meio da qual opera a substituição tributária.

Não percamos de vista, ainda, que o plano de expressão [enunciados] não se confunde com o plano de conteúdo [proposições]. A partir da interpretação dos supracitados enunciados é que serão construídas as normas jurídicas *stricto sensu* que carregam as relações tão caras à substituição. Faz-se preciso, assim, buscar nos vários enunciados a base para construir: (i) as normas gerais e abstratas da substituição e do tributo; (ii) as normas individuais e concretas resultantes da incidência das primeiras, onde se encontram respectivamente as relações substituo-Estado e substituído-Estado; (iii) a norma individual e concreta não-tributária substituto-substituído; além de outras que eventualmente sejam aplicadas caso a caso.

Tenhamos em conta, também, que o sistema é movimentado com a produção de enunciados e suas respectivas normas jurídicas *stricto sensu*, mas, como já frisado anteriormente, um movimento paralelo e coordenado ocorre concomitantemente no campo das estruturas lógicas do direito, determinando como em verdade podem e irão se relacionar as normas jurídicas sem desfazer o mínimo de estrutura necessária para sua manutenção enquanto unidade mínima do jurídico. Por tal razão é que PAULO DE BARROS CARVALHO muito bem afirma que “toda e qualquer modificação introduzida na compostura formal do vínculo jurídico só poderá advir de operações do cálculo relacional”¹⁹⁹. Eis aí o caminho para estruturar uma relação entre substituto e Estado intermediada pelo substituído.

¹⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 219.

A única forma, no âmbito da *racionalidade* que determina as relações enquanto construção intelectual, de produzir uma nova relação em função de outras duas é por meio do *cálculo relacional*, a álgebra dos predicados poliádicos, que é plenamente aplicável às relações no interior do sistema do direito. A relação jurídica, malgrado pertença ao direito, antes de qualquer coisa é relação. Relação é gênero do qual a relação jurídica, por ser espécie, possui todas as características mínimas, além de outras do próprio campo da juridicidade.

Nos é permitido concluir, portanto, que, para se colocar de forma válida pessoa sem capacidade contributiva [substituto] n'uma relação jurídica tributária com o Estado, há que se ter relação de tal pessoa com o fato jurídico tributado, o que se dá numa relação jurídica prévia e de natureza não-tributária. Esta relação jurídica essencial entre o substituto e o substituído é que modela o instituto da substituição, daí porque a relação jurídica do substituto com o Estado precisa ser construída em função da relação jurídica do próprio detentor da capacidade contributiva [contribuinte/substituído] com o Estado; o que se dá na operação de um cálculo entre as relações *substituto-substituído* e *substituído-Estado*, de modo a produzir a relação compositiva, a relação-cálculo, aquela que consubstancia a operação lógica das duas primeiras: a relação *substituto-Estado*. O substituído, pois, longe de ser figura sem importância, é na verdade o ponto central de tudo o quanto se promova na substituição, possuindo papel intermediador e imprescindível a garantir validade ao instituto em estudo.

Assim sendo, na medida em que a norma geral e abstrata de substituição é aplicada, são inseridos enunciados prescritivos no sistema e concomitantemente é operado um cálculo entre as relações jurídicas que vinculam *substituto-substituído* e *substituído-Estado*, findando por inovar o sistema com a prescrição de uma relação jurídica tributária entre o substituto e o Estado, que nada mais é que a composição, o resultado do cálculo entre aquelas duas primeiras relações jurídicas.

Tudo o quanto até aqui se disse serve para demonstrar que, face às restrições rígidas que a Constituição Federal estabeleceu quando da delimitação das materialidades cabíveis a cada pessoa de direito público, não há como simplesmente forçar uma relação jurídica entre alguém sem capacidade contributiva e o Estado; pelo menos não sem violar pelo menos uma dezena de princípios constitucionais e normas de competência. A construção da relação extraordinária que determina dever jurídico a quem não realizou a materialidade [o fato-signo de riqueza] depende, pois, de uma certa composição de relações que não apenas garanta praticidade de arrecadação e fiscalização, atendendo ao interesse público, mas que também

garanta possibilidade de recomposição da capacidade contributiva e evite violação de garantias constitucionais.

3.4 TÓPICOS DE TEORIA DAS RELAÇÕES

Em capítulo anterior, cuidou-se de sedimentar as bases de *Teoria das Classes*, parte da Lógica dos Predicados. Agora, em razão do papel nuclear que o *cálculo relacional* possui na teoria jurídica a ser desenvolvida neste trabalho, faz-se essencial apresentar noções de *Teoria das Relações*, diretamente vinculada àquela primeira. Frise-se, contudo, que não se pretende esgotar o tema. Serão estudados apenas os conceitos indispensáveis ao desenrolar do tema central da investigação proposta.

Iniciemos pela apresentação de um dos conceitos basilares em lógica: *proposição*²⁰⁰. Segundo afirmam ECHAVE, URQUIJO E GUIBOURG, proposição é o significado de um enunciado declarativo ou descritivo²⁰¹⁻²⁰², ou seja, o conteúdo produzido na mente do sujeito a partir do contato com um suporte físico (oral, imagético, escrito, etc.). É, pois, um juízo, uma abstração. Sua expressão verbal é o *enunciado*, a manifestação comunicada, material, a frase que corresponde àquele ato de pensamento/julgamento²⁰³.

Enquanto os enunciados podem possuir inúmeros segmentos (e.g. várias palavras), a proposição, como construção intelectual, possui apenas três partes compondo sua estrutura formal: sujeito (*S*), predicado (*P*) e a cópula que os vincula. Sujeito, o indivíduo sobre o qual se fala, e predicado, qualidade atribuída ao primeiro, são os conceitos formadores da proposição.

²⁰⁰ Na terminologia clássica, “proposição” é termo que significa a expressão verbal do juízo, o suporte físico. Na terminologia moderna, a qual adotamos por toda a extensão deste trabalho, diferentemente, o termo “proposição” é tratado como sinônimo de “juízo”, ao passo que denomina-se “enunciado” ou “suporte físico” aquilo que os clássicos chamam de “proposição”.

²⁰¹ ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. *Lógica, proposición y norma*. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008. p. 36-37.

²⁰² Cabe advertir que a definição não se aplica unicamente às proposições de enunciados *descritivos*. Tal referência manifestada pelos autores argentinos é um embaraço resultante da tamanha importância que atingiu a Lógica Alética. Sempre que houver um enunciado, seja ele descritivo, interrogativo, prescritivo, etc., haverá sua correspondente proposição descritiva, interrogativa, prescritiva e assim por diante.

²⁰³ CREIGHTON, James Edwin. *An introductory logic*. Nova York: The Mcmillan Company, 1919. p. 84-85.

A cópula, a depender do tipo de lógica com que se lida (Aporfântica, Deontica, Erotética, etc.), pode variar. Lidaremos, aqui, com a cópula descritiva, o verbo “ser” flexionado terceira pessoa do singular no presente do indicativo: a partícula “é”. Toda proposição (alética), portanto, possui a mesma composição formal “*S é P*”. Sua essência está exatamente em vincular o objeto ao qual se refere uma afirmação (sujeito) e a afirmação em si (predicado)²⁰⁴.

No que diz respeito aos predicados, é possível claramente separar dois tipos distintos. Os que qualificam apenas um sujeito são denominados de monádicos; ao passo que *os que determinam uma forma ordenada de interação entre dois ou mais sujeitos* são chamados poliádicos, as *relações*. Em síntese, relações, como entes lógicos, são predicados que definem a forma como um indivíduo se comporta para com outros. Tais tópicos de sujeito podem, inclusive, ser ocupados por outras relações, produzindo *relação-de-relações*. Estas são denominadas relações de segunda ordem; aquelas, que vinculam apenas dois indivíduos, as de primeira ordem.

Não à toa a Teoria das Relações é também conhecida como *Teoria dos Predicados Poliádicos*. Sempre que se deparar um enunciado relacional, pois, construir-se-á proposição cujo predicado liga um ou mais indivíduos. Seja qual for o atributo específico da relação (jurídico, social, econômico, etc.), estar-se-á diante de uma estrutura formal proposicional e o substrato de tal vínculo haverá de ser conhecido no plano dos estudos lógicos²⁰⁵.

Se as classes podem ser definidas como a extensão de um predicado ou conceito, seu campo de aplicabilidade, as relações podem ser firmadas como a extensão de um predicado poliádico, daí porque relações e classes estão intimamente ligadas. *Toda relação forma uma classe*. A especificidade está em que os elementos da classe-da-relação são *pares ordenados* (ou trios, quartetos, etc., a depender de quantos elementos a relação vincula). Dada tal situação, as regras relativas à Teoria das Classes aplicam-se às relações, com a diferença que, para estas últimas, há também outras possibilidades de operações particulares a seu campo.

Assim, dentro de um universo *K*, cujos elementos são *a, b, c ...*, uma determinada relação *R* que se dê entre dois destes indivíduos constituirá uma classe dentro daquele universo (uma subclasse da classe universo *K*). O significado da relação *R* (e.g. “ser pai de”), sua conotação, nada mais é que o critério de seleção para determinar quais daqueles

²⁰⁴ MÁYNEZ, Eduardo Garcia. *Lógica del juicio jurídico*. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1955. p. 26.

²⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 105.

indivíduos fazem parte da classe da relação, compondo em pares ordenados sua denotação. Assim, se os elementos x e y atendem ao critério/predicado (e.g. x é pai de y ; em termos lógicos: xRy), então o par ordenado $\langle x, y \rangle$ é membro da classe da relação R (e.g. classe da relação de paternidade). Daí porque toda relação compõe uma classe de pares ordenados. É como se, *em linguagem coloquial e sem formalidades*, ao imaginar os elementos do universo K , pudéssemos traçar uma linha abstrata ao redor de x e y para indicar que, dentro daquele universo, ambos possuem uma relação R que os vincula, daí porque forma uma subclasse de K : a classe dos elementos que pertencem a K e que possuem entre si a relação R .

Para as relações, como já se deve ter percebido, a *ordem* em que os termos são posicionados na estrutura do vínculo é significativamente relevante. Os predicados relacionais, propriedades que somente existem no trato entre dois ou mais indivíduos, carregam uma orientação²⁰⁶, uma disposição organizada específica. Invertidas as posições dos termos, altera-se o predicado. A relação xRy , em regra, não corresponde à relação yRx . A ligação de paternidade entre x e y não é encontrada entre y e x , pois, e.g., x é pai de y , mas y não é pai de x . Ao inverter os polos da relação no exemplo, chega-se à relação de filiação, que não é a de paternidade. Em vista disso a constante referência a *pares ordenados*, que, como não podia deixar de ser, são pares de termos em ordem. O termo da esquerda, na simbologia xRy , ocupa a posição de *predecessor* (anterior); o da direita, de *sucessor* (posterior). Para a citada relação hipotética R , a classe de todos os possíveis predecessores forma o *domínio*, ao passo que a classe dos possíveis sucessores constitui seu *contradomínio*.

Por fim, sempre que, para uma determinada relação xZy , operar-se a inversão da ordem dos termos em seus polos, obter-se-á sua *conversa* $y\check{Z}x$. Tal alteração de ordem, como se disse acima, modifica o vínculo (que deixa de ser Z e passa a ser $\check{Z}$), porquanto a forma de interação entre os indivíduos se altera, invertendo-se o ângulo de referência entre os sujeitos. Para a relação “maior que”, e.g., sua conversa é a relação “menor que”. Se a é maior que b , então b é menor que a . Frise-se em letras fortes: *absolutamente toda relação possui uma conversa*, ainda que esta seja igual à primeira, como no caso de “ser irmão de” ou “ser casado com”. De mais a mais, faz-se importante não confundir a *relação conversa* com a *relação complemento*. Esta, de forma análoga ao que se dá para as classes, para uma certa relação Z , é a relação Z' , a qual ocorre se, e somente se, para dois indivíduos jamais se der a

²⁰⁶ BARRIO, Tarsício Jañez. *Lógica jurídica: argumentación e interpretación*. 5 ed. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2005. p. 423.

relação Z . Assim, a relação complemento é equivalente à negação da primeira [em termos lógicos: $xZ'y \equiv \neg(xZy)$].

Estes são os conceitos básicos de Teoria dos Predicados Poliádicos que interessam para o presente trabalho, principalmente para lidar com o tema a ser abordado em seguida, o cálculo relacional.

3.4.1 Operações entre relações e o cálculo relacional

Para a pesquisa em desenvolvimento, as relações possuem essencial importância, principalmente em razão da forma como podem interagir entre si n'um estipulado *universo do discurso*, seja para definir o papel que uma exerce para com outra(s), seja para formar novas relações (as de segunda ordem) por meio de *cálculo*.

Como ensina ALFRED TARSKI, o principal objetivo da álgebra de relações, bastante assemelhada à álgebra de classes, é fixar as leis *formais* que regulam as operações lógicas (o cálculo) por meio das quais novas relações podem ser construídas a partir de outras²⁰⁷. O termo *cálculo*, percebe-se, padece da ambiguidade processo-produto. Tanto pode significar a ação de calcular (operação lógica) como serve a indicar o resultado do cálculo (o produto da operação)²⁰⁸.

As operações referenciadas por TARSKI compõem exatamente o cálculo relacional *enquanto ação*, sujeito às leis lógicas. Diferentemente, cálculo relacional *enquanto produto* significa a nova relação produzida pelo manejo de outras. E, não se esqueça, toda relação também é uma classe, daí porque a relação produzida é também um conjunto. Por tal razão é que PAULO DE BARROS CARVALHO, após sedimentar que cálculo de um sistema é o conjunto das relações possíveis entre as *unidades* que o compõem, afirma que, num certo sistema *formado por relações* (suas unidades), cálculo (enquanto produto) é um conjunto de relações entre relações²⁰⁹.

Realizar um cálculo relacional, pois, é manejar uma ou mais relações segundo certas leis para produzir uma terceira relação. Enquanto operação lógica, o cálculo é uma abstração

²⁰⁷ TARSKI, Alfred. *Introduction to logic and to the methodology of deductive sciences*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1994. p. 84.

²⁰⁸ Um terceiro significado do termo “cálculo” faz referência à própria disciplina, como sinônimo de “álgebra”, daí porque a álgebra de relações é também conhecida como cálculo de relações.

²⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e ...*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 101 e 113.

que decorre na mente do sujeito e que depende deste, em sua atuação mental, para ocorrer. E diz-se isso para que se entenda que *a simples existência de duas relações em um sistema não implica formalmente a realização de seu cálculo sem um sujeito que o opere*. Esta é uma noção extremamente relevante e que jamais pode ser esquecida. O cálculo-produto é resultado do cálculo-ação, sem o primeiro para realizar a operação mental inexistente o segundo.

Neste trabalho, interessa explicar apenas três operações: (i) a identidade (ou igualdade) de relações; (ii) o produto relativo; (iii) a potência; e (iv) o produto absoluto.

a) *Identidade de relações*

Começamos pela *identidade de relações*, que, desde logo, não deve ser confundida com *relação de identidade*, expressão essa que indica uma específica relação com inúmeras características próprias e bastante destacadas, mas que não nos interessa neste momento.

Como o nome permite identificar, a identidade é operação lógica que permite avaliar se duas relações, em razão dos pares ordenados que denotam, são *formalmente* iguais. Nas palavras de TARSÍCIO JÁÑEZ BARRIO, explicando a operação, “dos relaciones son iguales o equivalentes si y sólo si tienen las mismas duplas (variables ordenadas)”²¹⁰. Uma vez delimitado o universo do discurso, se entre duas relações se derem *sempre* os mesmos pares ordenados ocupando domínio e contradomínio, então estamos diante de relações iguais.

Por outras palavras, considerando um universo específico, se nas relações R e S for sempre possível alocar os mesmos pares ordenados $\langle a, b \rangle$, $\langle c, d \rangle$, $\langle e, f \rangle$, ... ocupando as posições de predecessor e sucessor em ambas as relações, então R e S são relações *formalmente idênticas*; entre elas existindo uma relação de igualdade²¹¹.

Destaque-se, no entanto, que, assim como na identidade de classes²¹², duas relações de mesma denotação e diversa conotação ainda podem ser consideradas formalmente idênticas.

²¹⁰ BARRIO, Tarsício Jañez. *Lógica jurídica: argumentación e interpretación*. 5 ed. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2005. p. 427.

²¹¹ Tal relação (de igualdade) entre duas relações constitui uma relação de 2ª ordem, uma relação de relações, que inclusive é funcional. Pode-se estabelecer a função: $f(R, S) \equiv [(xRy \equiv xSy) \equiv (R \equiv S)]$. Em termos de linguagem não formal: há uma função de igualdade (f) entre duas relações R e S tal que, para todo par $\langle x, y \rangle$, a relação xRy será sempre equivalente a xSy se e somente se as relações R e S forem equivalentes. | Cf. TARSKI, Alfred. *Introduction to logic and to the methodology of deductive sciences*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1994. p 91-92.

²¹² LANGER, Susanne K.. *An introduction to symbolic logic*. Nova Iorque: Dover Publications, 1953. p. 125-127.

Portanto, ainda que formadas a partir de propriedades ou conceitos diversos, se os mesmos pares ordenados sempre se encaixarem em tal predicado, formalmente tais relações podem ser ditas idênticas. Em resumo, dois conceitos diversos podem denotar a mesma relação (a mesma classe-da-relação).

Para ilustrar a identidade de relações, podemos utilizar a relação “ser pai de”, aqui denominada de P . Em um determinado universo de relações: João é pai de Carlos, Pedro é pai de Tiago e Humberto é pai de José. Malgrado as diferenças e minúcias que existam na qualificação das relações entre cada sujeito e seu respectivo pai em cada geração, fato é que, *formalmente*, a relação P (ser pai de) se dá, de forma idêntica, entre tais sujeitos predecessor e sucessor. Independente do par, se preenchem a condição, a mesma relação P se dá entre os dois.

Quando se pensa na relação “ser genitor do sexo masculino”, defronta-se uma relação baseada em conceitos diferentes daquela de “ser pai de”. A primeira aborda as noções biológicas de genitor e de sexo masculino. A segunda, o conceito social de ser pai. Todos os pares ordenados que se encaixam na relação “ser genitor do sexo masculino”, no entanto, se encaixam também na relação “ser pai de”, indicando que, malgrado baseados em propriedades diferentes, dado um universo de pessoas, as relações em questão são *formalmente* iguais.

b) Produto relativo e potenciação de relações

Passemos agora a duas operações interligadas, o *produto relativo* e a *potência* de relações. Esta última funciona basicamente por meio da aplicação da primeira, porém considerando a mesma relação ou relações idênticas, basicamente conferindo-se um nome específico a um cenário específico de produto relativo.

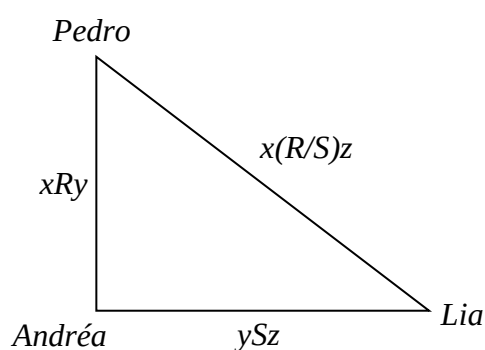
O produto relativo de relações, importante entender desde logo, opera com *três indivíduos* e *duas relações*, no mesmo universo do discurso, para formar uma terceira, a relação produto do cálculo. Assim sendo, dadas duas relações binárias R e S e três indivíduos x , y e z , tal que haja uma relação entre os dois primeiros e uma relação entre os dois últimos, ou seja, xRy e ySz , então é possível formar uma terceira relação que se dá entre

o primeiro e o último, x e z , indicada pelo símbolo R/S , que é o produto relativo²¹³: $x(R/S)z$. Em termos lógicos: $[xRy \cdot ySz] \equiv [x(R/S)z]$. R e S são os fatores do produto R/S .

A supracitada operação basicamente funciona em razão do papel exercido pelo sujeito intermediário, que ocupa as duas relações-fatores (o tópico sucessor na primeira relação e de predecessor na segunda), viabilizando a criação da relação-produto-relativo. O sujeito intermediário está presente nos fatores, mas não na relação nova que se forma. O resultado da multiplicação dos fatores (as relações já existentes), nesse caso, é exatamente um produto (a relação nova) *com referência ao papel de um terceiro*, que vincula os demais sujeitos. Vamos ofertar um exemplo a seguir.

Se Pedro é pai de Andréa (xRy) e Andréa é mãe de Lia (ySz), então Pedro é avô de Lia $\{x(R/S)z\}$. A relação que há entre Pedro e Lia é exatamente o produto relativo $\{x(R/S)z\}$. No caso, o produto relativo entre a relação de paternidade (“ser pai de”) e a relação de filiação (“ser filho de”), sendo Andréa o sujeito intermediário, resulta na relação “ser avô de”. Assim sendo, se uma pessoa possui relações com outras duas, estas últimas podem ser vinculadas por meio daquela primeira. Esta relação, ressalte-se, está espalhada por todo o direito positivo, em inúmeros casos, como na substituição tributária e na relação processual entre autor, juiz e réu.

Para facilitar a visualização do produto relativo, podemos utilizar um gráfico demonstrando o exemplo do parágrafo anterior, verificando a triangularidade da relação:



Já é possível, agora, trabalhar a *potência de relações*. Como já se disse anteriormente, esta está diretamente ligada ao produto relativo, ainda que sutilmente diferentes. É possível, inclusive, afirmar que a potência é apenas uma espécie do gênero produto relativo, vez que esta é o instrumento que viabiliza a potência. Assim, o produto relativo de duas relações R e

²¹³ STEBBING, Lizzie Susan. *A modern introduction to logic*. 3 ed. Londres: Methuen Publishing, 1942. p. 171.

R é a *potência ao quadrado* de R , que pode ser representado por R/R ou R^2 . Se dois fatores da multiplicação são idênticos, seu resultado é uma potenciação, ou seja, a multiplicação do fator por ele mesmo tantas vezes quanto indicar o expoente atrelado.

Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, “do mesmo modo como podemos elevar um número ao quadrado [produto do mesmo número: $4 \times 4 = 4^2$], também poderemos, mediante o produto relativo, formar as potências de uma relação [$R/R \equiv R^2$; $R^2/R \equiv R^3$, $R^3/R \equiv R^4$, $R^4/R \equiv R^5$, etc.]”²¹⁴; basta, percebe-se, que as relações que entram em produto relativo sejam idênticas, iguais, equivalentes.

Para facilitar o entendimento da potência de relações, utilizaremos a relação “ser pai de”, a qual nomearemos de P , para exemplificar uma situação clara. Pensemos que, se Vítor é pai de Xavier, Xavier é pai de Yuri e Yuri é pai de Zeca [em termos formais: $(vPx) \cdot (xPy) \cdot (yPz)$], então podemos determinar uma relação entre Vítor e Zeca (v e z) considerando a estrutura concatenada da mesma relação P que se dá por meio dos intermediários x e y . Tal relação é o produto relativo das várias relações P existentes; mais precisamente uma potência ao cubo da relação P , vez que há três relações entre v e z que entram em produto. Desse modo, formalmente, a relação entre Vítor (v) e Zeca (z), que é uma potência da relação P (um produto relativo da mesma relação), é representada por $v(P^2/P)z$ ou, como preferimos, simplesmente $v(P^3)z$.

Por vezes, ocorrerá das relações resultantes do produto relativo ou da potência serem tão comuns ao ponto de possuírem nomes específicos. É o caso do exemplo, no qual $v(P^2/P)z$ nada mais é que a relação “*ser bisavô de*”, onde Vítor (v) é bisavô de Zeca (z) [relação P^3 entre v e z que é intermediada por x e y].

c) *Produto absoluto de relações*

Por fim, passemos à última operação que nos interessa, o *produto absoluto* de relações, também denominado *intersecção* de relações. Corresponde, em lógica, “à conjunção de duas relações dadas, ou seja, na classe de todos os pares ordenados entre os quais se dá a primeira juntamente à segunda”²¹⁵. Nesta operação, o sujeito maneja *dois indivíduos* e *duas relações*, no mesmo universo do discurso, para formar uma terceira, a relação produto do

²¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 118.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p.115.

cálculo. Os dois indivíduos participam das duas relações (uma diferente da outra) e também da nova relação formada. A diferença do produto absoluto para o relativo está exatamente aí: os fatores são compostos por relações diversas com os mesmos predecessor e sucessor.

Assim sendo, dadas duas relações binárias R e S e dois indivíduos x e y , tal que haja uma relação entre os dois primeiros e uma outra relação entre os mesmos, ou seja, xRy e xSy , então é possível formar uma terceira relação que se dá entre os mesmos x e y indicada pelo símbolo $R \cap S$, que é o produto absoluto: $x(R \cap S)y$. Em termos lógicos, pode-se representar da seguinte forma: $[xRy \cdot xSy] \equiv [x(R \cap S)y]$.

Em termos coloquiais, o produto absoluto funciona exatamente como uma justaposição das condicionantes que representam as relações. Veja-se: se Pedro é mais rápido que João (xRy) e Pedro é também mais ágil que João (xSy), então Pedro é mais rápido e mais ágil que João $\{x(R \cap S)y\}$. A relação que há entre Pedro e João é exatamente o produto absoluto $\{x(R \cap S)y\}$. No caso, o produto absoluto entre a relação de “ser mais rápido que” e a relação “ser mais ágil que”, que se dão entre os mesmos sujeitos, resulta na relação “mais rápido e mais ágil que”.

Enfim, apresentadas todas essas definições, finalmente possuímos o conhecimento necessário para discutir acerca da norma de substituição tributária.

3.5 SOBRE A NORMA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Pode parecer paradoxal, à primeira vista, o fato de ter-se tratado da dinâmica da substituição em momento anterior à demonstração da estrutura e do conteúdo da norma que a personifica juridicamente. Tal disposição dos escritos foi proposital e o motivo para tanto é bastante simples: a dinâmica normativa do fenômeno influencia diretamente a forma como vemos a norma de substituição tributária. Investigar a dinâmica desse instituto jurídico, isto é, o núcleo de nossa teoria, portanto, foi passo necessário para garantir a compreensão das proposições que serão ofertadas a seguir.

Primeiramente, cuidar-se-á de repensar a viabilidade da obsoleta classificação da substituição tributária entre *regressiva*, *concomitante* e *progressiva*. Em seguida, será proposta uma nova forma de divisar as modalidades do instituto, classificação essa que será de grande utilidade para orientar o caminho da análise das normas de substituição.

Ademais, convém desde logo fixar que, quando da análise individual das normas de substituição tributária, ter-se-á como foco as gerais e abstratas, as quais indicam todas as notas do fenômeno em si.

3.5.1 Repensando a classificação tradicional da substituição tributária

Com o passar dos anos e a repetição contínua das mesmas lições na literatura especializada nacional, tornou-se costumeiro classificar as modalidades de substituição tributária entre *concomitante* (convencional ou tradicional), *regressiva* (para trás ou antecedente) e *progressiva* (para frente ou subsequente).

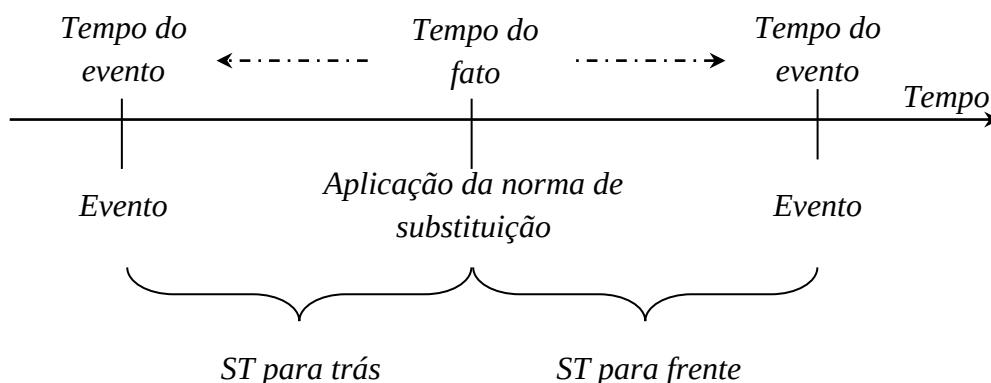
Não é preciso tanto aprofundamento para perceber, de logo, que tal classificação é problemática. Pelo fracionamento em *três* subclasses já é possível antever, pelo menos, a violação ao princípio da dicotomia, a existência de mais de um critério e a probabilidade do cruzamento de classes. São significativos os indícios de vício lógico, levando a crer, a priori, na necessidade de abandonar tal divisão. Demanda, pois, análise profunda acerca de sua viabilidade; principalmente considerando que talvez não se mostre possível tal classificação diante das premissas filosóficas adotadas neste trabalho.

Antes de mais nada, importante ponderar que a classificação em comento, possivelmente, é reflexo da técnica legislativa desenvolvida no Art. 6º, *caput*, e §1º, da Lei Complementar nº 87 de 1996. Ao conferir competência ao legislador estadual para definir casos de substituição tributária, malgrado não se tenha prescrito uma classificação, fez-se referência à atribuição de responsabilidade quanto ao imposto devido em operações ou prestações *antecedentes*, *concomitantes* ou *subsequentes*. Daí que, se ao legislador há três supostas possibilidades de prescrever casos de substituição, parece terem os cientistas precipitadamente seguido o mesmo rumo, de forma acrítica e pouco científica, buscando formas de diferenciar as três modalidades.

Não nos parece seja a redação do Art. 6º citado um bom guia para fundar uma classificação. Primeiro porque a técnica do legislador dista de ser confiável. Segundo porque, ao que tudo indica, a menção a operações antecedentes, concomitantes e subsequentes faz

referência aos *eventos*²¹⁶ em si e ao *momento* de sua ocorrência, mas desconsidera que tais acontecimentos se perdem no tempo e no espaço. Para o direito positivo, do evento somente temos acesso ao que foi vertido em linguagem competente. Desse modo, a orientação legislativa firmada despreza a validade e a aplicabilidade dos conceitos de incidência, fato jurídico, tempo *no* fato e tempo *do* fato.

Retomando o assunto da classificação em si, a primeira e principal dificuldade é identificar qual seria o critério de divisão utilizado para segmentar as modalidades de substituição tributária já indicadas. A maior parcela dos estudiosos²¹⁷, independentemente de suas premissas filosóficas, frisa um *fundamentum divisionis* ligado a *questões temporais*, relacionando o momento em que ocorrido o *evento* tributável com o átimo em que *aplicada* a *norma de substituição* (tempo do fato). Se o tempo do evento ocorre antes deste último, substituição regressiva. Se ocorrerá [o evento] posteriormente, em momento futuro e incerto, substituição progressiva. O gráfico abaixo resume, de forma didática, os dois critérios:



Ainda que de modo pouco claro, MARIA RITA FERRAGUT parece adotar o citado critério classificatório quando afirma que na substituição regressiva a obrigação de pagar (que surge com a aplicação) é adiada para um momento posterior à operação tributada, ao passo que na progressiva a figura do substituto já surge em relação jurídica constituída em momento anterior à ocorrência do próprio evento tributável²¹⁸. No mesmo sentido parece laborar PAULO DE BARROS CARVALHO, que afirma, no caso da substituição para trás, a plena ocorrência do

²¹⁶ Evento e fato são conceitos diversos. Evento é a modificação no plano material, o que acontece e é perceptível no plano daquilo que é tangível. Fato é sua versão linguística, a descrição do evento em linguagem competente.

²¹⁷ Cf. CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 312 e seguintes | Cf. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Teoria e Prática. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1996. p. 109-111. | Para evitar repetições, no decorrer do texto são citados os demais autores que trabalham o citado critério.

²¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 64.

evento em todos os seus contornos, surgindo a responsabilidade em fase posterior do ciclo de operação. Inversamente, na substituição para frente, a suposição da ocorrência de um evento tributável futuro supostamente justificaria a aplicação da norma de substituição em momento presente com a consequente exigência do pagamento do tributo²¹⁹.

Os supracitados autores, importante constatar, adotam a premissa filosófica da Virada Linguística, *a qual também acolhemos neste trabalho*. Faz-se necessário, no entanto, explicar as diferenças de entendimento para a teoria tradicional e traduzir esta visão sobre a questão temporal tratada como critério de divisão entre substituição progressiva e regressiva.

Sob a concepção do Constructivismo Lógico-Semântico, a incidência se confunde com a aplicação, pois ao homem cabe fazer a norma incidir quando a aplica, vertendo em linguagem o evento e inserindo no sistema a norma individual e concreta. Somente com esta última norma é que surgem fato jurídico e relação jurídica.

Acerca da questão temporal para definição da modalidade de substituição, se o evento tributável já ocorreu n'um determinando momento do tempo, a incidência da norma de substituição se dará com sua aplicação (tempo do fato) em momento posterior; caso de substituição regressiva. Se o evento não ocorreu (supostamente ocorrerá em tempo futuro), primeiramente é constituído o fato presumido por meio da aplicação da norma de presunção. Em seguida, é aplicada a norma de substituição, fazendo-a incidir, inserindo no sistema uma norma individual e concreta que constitui e confirma o fato presumido e constitui também a relação jurídica tributária de substituição. Assim, com a aplicação anterior ao evento, tem-se caso de substituição progressiva.

Para aqueles que adotam a *teoria clássica* da incidência, o evento tributável ocorre n'um determinando momento do tempo, ocasião em que já incide de forma automática e infalível a norma da substituição, juridicizando o fato e fazendo surgir a relação jurídica efectual. A aplicação ficaria para momento posterior, quando a autoridade competente verifica, confirma e formaliza a incidência e os direitos e deveres já constituídos quando da incidência.

Assim, para definição da modalidade de substituição, se o evento já ocorreu, a norma já incidiu e a aplicação se dará normalmente em momento posterior, caso de substituição regressiva. Se o evento ainda irá ocorrer, a incidência e a aplicação são antecipadas,

²¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 239.

desenvolvendo-se antes do evento tributável, que seria “fato futuro” (mais precisamente um evento futuro), caso de substituição progressiva.

Uma vez explicados os critérios definidores das substituições para frente e para trás, resta trabalhar a controvertida substituição *concomitante*. Sobre esta, esclareça-se, não se consegue, entre os autores nacionais, firmar consonância acerca da definição de um critério de classificação. Alguns firmam como particularidade o fato de supostamente se aplicar, sempre, a apenas um evento tributável, e não à uma cadeia²²⁰. ADÃO SERGIO DO NASCIMENTO CASSIANO, no entanto, apresenta o conceito mais técnico e polido para o instituto: “Será concomitante a substituição quando o *aspecto temporal* da norma de substituição ocorre no mesmo instante em que se inicia ou acontece o fato [que chamamos de evento] tributável sujeito à substituição”²²¹. Desse modo, quando houver similitude entre o critério temporal da norma de substituição tributária e o momento em que se dá, na materialidade, o evento tributável por substituição (que é praticado pelo substituído), estar-se-á diante de substituição concomitante.

É de se perceber, ao fim do caminho, que a classificação em comento é bastante confusa e problemática, decorrendo da conjugação de vários critérios: posição do substituto na cadeia de operações, elemento temporal da norma de substituição (tempo no fato), momento da aplicação da norma de substituição (tempo do fato), momento da ocorrência do evento, possibilidade de aplicação em uma ou mais operações, etc..

Estamos diante, pois, de uma classificação bastante deficiente em termos lógicos. A presença dos vários critérios promove o cruzamento das classes, que, ao invés de se excluírem mutuamente, possuem elementos em comum, promovendo falácia lógica. É o que ocorre, por exemplo, com a substituição concomitante. Se analisada de perto, esta nada mais é que uma substituição regressiva sem postergação da cobrança, ou seja, ainda que haja apenas uma operação, o evento ocorre antes da aplicação da norma de substituição, mesmo que aparente que tudo aconteça de forma concomitante. Não há como, rigorosamente, diferenciar a substituição concomitante da regressiva. E mesmo que se cogitasse de uma coordenação de critérios, as definições firmadas na doutrina cuidam de tentar afastar uma modalidade da outra, e não coordená-las, apesar das deficiências nas definições de conceitos.

²²⁰ Cf. DARZÉ, Andrea Medrado. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 198-200.

²²¹ CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (coord.). *Curso Avançado de Substituição Tributária*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 207-262. p. 256.

Do mais, não se acredita que trabalhar com o momento da ocorrência do *evento* produza um critério jurídico para divisão das modalidades em questão. O tempo do evento é incerto, pouco serve para o direito positivo, se perde, restando apenas a referência vertida em linguagem competente. Com frequência, inclusive, o tempo do evento diverge do tempo *no* fato, ou seja, o momento em que as alterações na materialidade efetivamente ocorreram diverge do momento em que o direito positivo considera ocorrido o evento para efeitos de constituição do fato jurídico. Isso mostra o quão frágil é o fundamento de divisão, um predicado relacionado a acontecimentos externos ao sistema do direito.

Conclui-se, assim, pela necessidade de abandonar a divisão em regressiva, progressiva e concomitante. Há que se buscar um critério sólido e que atenda às exigências lógicas, razão pela qual propomos, a seguir, uma nova forma de classificar as modalidades de substituição tributária.

3.5.2 Uma nova proposta classificatória

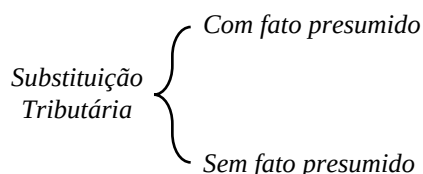
Ao propor uma nova forma de classificar a realidade jurídica, o cientista do direito submete um trabalho de divisão ao *exame de utilidade e conveniência* dos demais estudiosos do tema. Por mais rigorosa, bem construída e sem vícios lógicos que seja, toda classificação corre o risco de não promover impacto significativo na comunidade científica, caindo em esquecimento sem jamais ter atingido o objetivo de tornar-se uma referência. Nos casos em que, ademais, sobre o mesmo universo do discurso já exista uma classificação tradicionalmente firmada, mesmo que defeituosa, tal risco se mostra ainda mais pungente.

Ao classificar, o investigador normalmente opta por critério que atenda aos seus propósitos. Nem sempre, entretanto, as mesmas intenções e premissas são compartilhadas pelos demais estudiosos, que, por conveniência prática, podem repudiar a operação lógica realizada, permanecendo atrelados aos costumes de outrora.

Em vista disso, com o intuito de evitar o estranhamento imediato e o choque frontal com a classificação anterior, buscou-se *novo critério* que proporcionasse subclasses cuja *extensão* seja semelhante àsquelas da divisão entre substituição tributária regressiva e progressiva. Em outras palavras, procuramos criar divisão com classes *idênticas* a estas últimas, em razão de apresentarem os mesmos elementos, apesar da nova classificação basear-

se em novo e diferente critério. Como bem ensina SUSANNE K. LANGER, classes logicamente iguais em sua extensão, diferindo apenas em intensão²²².

O único critério jurídico válido cuja alocação proporcionada de elementos mais se aproxima da que buscamos é *a composição interna do antecedente da norma de substituição tributária; mais precisamente a presença (ou não) de um fato presumido no descritor de tal norma*. Assim, ao vislumbrar a constituição interna do antecedente, se encontrada for a descrição de um fato presumido, estaremos diante de substituição tributária com fato presumido. No caso contrário, ante o não preenchimento do predicado, substituição tributária sem fato presumido. O *fundamentum divisionis*, percebe-se, é semântico e intranormativo, voltado ao conteúdo do fato jurídico, garantindo plena juridicidade à classificação.

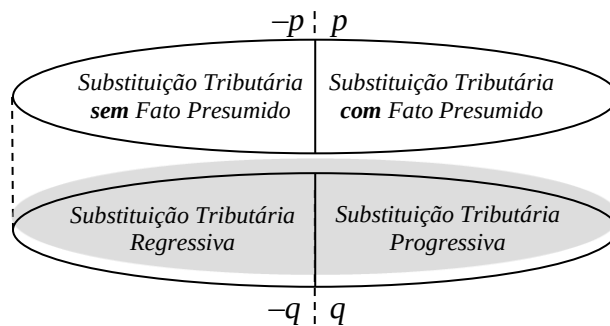


A terminologia utilizada é basta simples e clara, fazendo referência à característica considerada na divisão. A extensão da subclasse “substituição tributária com fato presumido” é exatamente idêntica àquela da substituição tributária progressiva, ou seja, n’um mesmo universo do discurso, ambas compartilham os mesmos elementos. A extensão da subclasse “substituição tributária sem fato presumido”, por sua vez, é *quase* idêntica àquela da substituição tributária regressiva. Utilizou-se a expressão “quase idêntica”, esclareça-se, em razão de, em nossa classificação, a substituição *sem fato presumido* abarcar os casos em que, sob a anterior classificação obsoleta, estaríamos diante de substituição *concomitante*. Conforme já firmamos anteriormente, jamais se aceitou de bom grado a suposta diferença entre substituição tributária concomitante e regressiva, por acreditar que esta em verdade incluía aquela.

Na divisão que agora defendemos, o cruzamento de classes e os demais vícios lógicos restaram superados, utilizando-se um único critério com definição bastante clara e rígida; suficiente a segregar apenas duas subclasses mutuamente excludentes e que abarcam a totalidade do gênero, além de, por conveniência prática, bem se adequarem à extensão das ora

²²² LANGER, Susanne K.. *An introduction to symbolic logic*. Nova Iorque: Dover Publications, 1953. p. 125.

já antiquadas substituição regressiva e progressiva. Para facilitar a visualização, é possível representar o cotejo entre as classificações da seguinte forma:



Propositalmente, o gráfico inferior foi marcado em cinza para indicar a sombra da superior, firmando que ambas exatamente se sobrepõem em razão da denotação, mas divergem em razão da conotação face à divergência entre os critérios p e q .

Daqui em diante, por fim, todas as referências às modalidades de substituição tributária serão realizadas mediante a nomenclatura da nova classificação defendida. Sua principal utilidade a este trabalho, a partir da segregação em torno da presença (ou não) de um fato jurídico presumido no descritor, é demarcar rigidamente duas realidades diversas para a substituição tributária, cada uma possuindo norma jurídica com estrutura e conteúdo diversos da outra, além de dois regimes jurídicos contrastantes.

3.5.3 Norma de substituição tributária *sem* fato presumido

Uma vez segmentadas as duas modalidades de substituição tributária em razão da presença de descrição de um fato presumido no antecedente, faz-se necessário investigar o antecedente e no consequente das normas de substituição, iniciando o percurso por aquelas sem fato presumido no descritor.

3.5.3.1 Hipótese de incidência e consequente

Acerca da estrutura e do conteúdo da norma de substituição tributária *sem fato presumido*, equivalente à modalidade denominada “regressiva” sob a classificação antiga, não há polêmicas ou maiores dificuldades, se aproximando bastante de uma norma tributária *stricto sensu*, tem sido aceita sem maiores discussões pela literatura especializada.

a) Hipótese de incidência

No descritor das normas de substituição tributária *sem fato presumido*, deparar-se-á as notas necessárias para identificação do evento, o acontecimento do plano da realidade social, estabelecendo-se genericamente a moldura do fato jurídico da substituição. É no antecedente, pois, onde encontraremos todas as propriedades selecionadas para demarcação do fato, constituindo os critérios já tão conhecidos: material, espacial e temporal.

O critério material do descritor da norma de substituição *sem fato presumido* aproxima-se bastante do critério material da norma tributária *stricto sensu* do tributo posto sob o regime de substituição. Haverá, no entanto, sempre uma diferença específica a ampliar a conotação e reduzir a denotação da classe do critério material da norma de substituição em comparação à regra-matriz do tributo, de forma que esta última classe, com conotação menor e denotação maior, inclui a primeira. É o caso *hipotético*, por exemplo, de um eletrodoméstico que possui característica específica tal que o Fisco perceba a necessidade de coloca-lo em regime de substituição. Assim, a venda de qualquer televisão estará sujeita ao ICMS, mas as televisões de 50 polegadas estarão sujeitas ao regime de substituição. Nesse caso, o critério material da norma de substituição inclui a característica específica do produto, daí porque possui conotação maior que o gênero, o critério material disposto na regra-matriz do ICMS.

No que diz respeito ao critério temporal, normalmente é corresponde ao momento da entrada ou saída do produto no estabelecimento do substituto. E nem faria sentido escolher outro marco temporal, já que é intrínseco à substituição *sem fato presumido* a escolha de um substituto que está em fase posterior da cadeia produtiva.

Quanto ao critério espacial da norma de substituição, nesse caso, é normalmente equivalente ao critério espacial da norma tributária *stricto sensu*; porém depende, ainda, da existência de convênios ou protocolos que podem constituir ficções acerca do lugar onde se considera realizada a materialidade.

b) Consequente

No prescritor da norma de substituição sem fato presumido, estarão as notas que definem, de modo genérico, a classe do substituto, estabelecendo a moldura necessária para rigidamente identificá-lo quando da constituição da relação jurídica. Da mesma forma, constam do prescritor as notas que desde logo definem o sujeito ativo, o detentor da competência para constituir o tributo e a norma de substituição.

Por fim, no critério quantitativo constam, usualmente já definidas e fixadas, as alíquotas, tudo conforme a legislação específica do regime de substituição. No caso da base de cálculo, aqui não ocorre o que se perceberá na substituição com fato presumido, onde há dificuldade para estabelecimento de uma base de cálculo em razão da não ocorrência prévia do evento, tendo-se que utilizar instrumentos matemáticos para chegar a uma indicação provável da riqueza a ser demonstrada na cadeia. No caso da norma de substituição sem fato presumido, os eventos ocorreram previamente à aplicação da norma de substituição, razão pela qual é possível, na base de cálculo, fazer referência exata à quantificação da riqueza demonstrada pelo fato-signo presuntivo. Assim, normalmente a base de cálculo da substituição sem fato presumido corresponde ao valor da operação registrada em momento anterior.

Prossigamos, agora, para o momento em que nossa teoria se apresenta aos olhos de forma mais clara: a decomposição da futura relação jurídica que constará do consequente da norma individual e concreta da substituição sem fato presumido.

3.5.3.2 Decomposição da futura relação jurídica

Firmou-se linhas atrás que a substituição tributária, por baixo da linguagem técnica do direito positivo, se desenvolve por meio das estruturas lógicas, precisamente via *cálculo relacional*. O *resultado* desta operação, uma relação jurídica entre *substituto* e *Estado*,

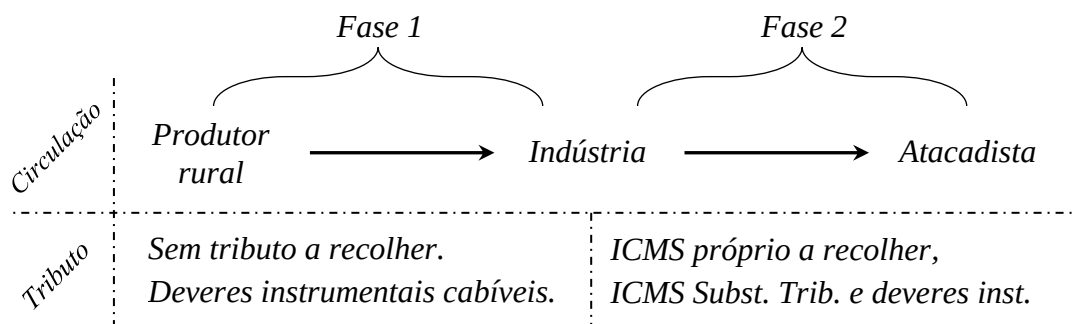
encontra-se no conseqüente da norma de substituição, vinculando as partes em torno de uma obrigação tributária.

A um primeiro olhar, conforme preconiza a Teoria Geral do Direito, a supracitada relação jurídica se apresenta como todas as demais dentro do sistema formada por dois sujeitos de direito que se conectam abstratamente em torno de uma conduta modalizada. O tópico do antecedente e do conseqüente de tal norma, da mesma forma, possuem os critérios já conhecidos: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Na construção de tal norma a partir dos enunciados prescritivos não são encontradas especificidades tão claras. Na superfície da linguagem jurídica, tudo aparenta normalidade. No subsolo, entretanto, onde se assentam as estruturas, será possível detectar certas singularidades. É preciso cavar, se aprofundando na decomposição do vínculo jurídico para, enfim, distinguir as marcas do cálculo relacional.

Quando apresentadas as noções básicas sobre operações com relações, fez-se questão de explicitar a ambiguidade processo-produto do termo “cálculo”, que tanto pode significar a ação de calcular quanto o seu resultado. À operação lógica, como *ação mental* que é, não se tem acesso, seja porque se perdeu no tempo, seja porque ainda não é possível acessar a psique humana diretamente. Diferentemente, ao produto da operação, portador das marcas da ação realizada, o acesso é possível. A partir da relação jurídica, utilizando do aparato lógico, torna-se possível desnudar o *core* do vínculo, permitindo vislumbrar sua conformação interna e as nuances do relacionamento entre as relações que entraram em cálculo.

Para tornar suave e fluido o acesso ao interior da relação, partir-se-á de uma cadeia de circulação simples, por meio da qual será possível explicitar passo a passo o movimento das estruturas lógicas em direção ao conseqüente da norma de substituição tributária. Utilizaremos como caso para estudo a cadeia de circulação dos produtos agrícolas vendidos por pequenos produtores rurais, cujo ICMS relativo à venda de seus produtos é, normalmente, recolhido por substituição tributária no momento da saída subsequente na indústria.

Considerando uma cadeia fictícia plurifásica com incidência do ICMS, particularmente nos interessam as duas primeiras fases do ciclo de produção, as quais envolvem o produtor rural (simbolizado por *y*), a indústria (simbolizado por *x*) e o atacadista (simbolizado por *a*). O primeiro vende seus produtos para o segundo, este submete os produtos à embalagem e vende novamente ao terceiro.



Na Fase 1 da supracitada cadeia, deparamos um negócio jurídico (compra-e-venda) com transmissão de propriedade entre o produtor rural (y) e o industrial (x), preenchendo a materialidade do ICMS. Segundo legislação interna do estado, no entanto, operações de circulação com produtos agrícolas entre produtor e adquirente industrial não estão sujeitas à cobrança do ICMS, que será recolhido na fase seguinte por substituição tributária. Cabe, pois, ao produtor (y), no que diz respeito à Fase 1, unicamente atender a todos os eventuais deveres instrumentais relativos ao negócio jurídico.

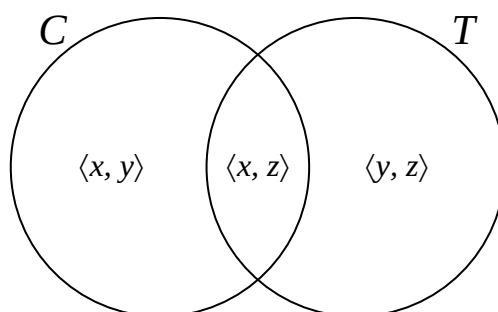
Na Fase 2, um segundo negócio jurídico operado entre o industrial (x) e o atacadista (a). Aquele, após realização do processo fabril, vende as mercadorias para este, que, então, dá seguimento ao ciclo de operações. Uma vez novamente preenchida a hipótese do ICMS, agora na Fase 2, cabe ao industrial (x) o recolhimento do tributo de sua própria operação de venda ao atacadista (a). Nos termos da legislação interna do estado, quando da saída dos produtos, caberá também ao industrial (x), *enquanto substituto*, o recolhimento do tributo relativo à manifestação de capacidade contributiva pelo produtor rural (substituído) na Fase 1 da cadeia produtiva. Neste ponto, já estamos diante de todas as relações suficientes e necessárias para explicar e decompor a operação do cálculo relacional na substituição tributária.

Em seção anterior frisou-se que o substituto tributário aplica não apenas a norma de substituição, mas também a norma tributária que incide sobre o negócio jurídico do substituído, fazendo surgir, no interior do sistema, relação jurídica entre este último e o Estado (simbolizado por z). Ao aplicar a norma da substituição, o substituto firma também a presença no sistema da relação jurídica cível que possui com o substituído, aquela surgida do negócio jurídico de compra-e-venda entre ambos.

Quando aplica a norma da substituição, o substituto movimenta as estruturas do sistema, captando uma relação cível (entre o substituto e o substituído) e uma relação jurídica tributária (entre o substituído e o Estado). Se, antes de jurídicos, tais vínculos são relações, entes lógicos, entre essas cabe operar um cálculo relacional. Ainda que o agente não se dê conta da operação que realiza, ao movimentar a linguagem do direito necessariamente movimenta também as estruturas lógicas por baixo daquela, tudo de acordo com as leis que regem as estruturas formais do pensamento. Ao suspender a linguagem jurídica é que se percebe o cálculo por baixo, mais precisamente um *produto relativo de relações*.

Da relação de compra-e-venda, colhemos apenas a *compra* (simbolizada por C), a relação que se dá, nessa ordem, entre o *industrial-substituto* (x) e o *produtor-rural-substituído* (y), que, em termos lógicos, pode ser assim representada: xCy . Em seguida, colhe-se a relação tributária (simbolizada por T) entre o produtor-rural-substituído (y) e o Estado (z), representada em termos lógicos como yTz .

O produto relativo de relações opera sempre com *três sujeitos* e *duas relações diversas*. Um dos sujeitos faz o papel de intermediário, permitindo o produto das duas relações para viabilizar o surgimento da terceira relação, também diversa das primeiras, mas que se dá apenas entre os outros dois sujeitos, sem a presença do intermediário. Tudo conforme minuciosamente demonstrado anteriormente em seção específica, na qual trabalhamos as bases do cálculo relacional. Utilizando diagramas para facilitar o entendimento, é possível representar as relações como classes, demonstrando o pertencimento de um primeiro sujeito a uma relação, o pertencimento de um segundo sujeito a uma segunda relação e o pertencimento de um terceiro sujeito (o intermediário) nas duas relações, formando na interseção destas o produto relativo. Veja-se, utilizando os indivíduos do exemplo:

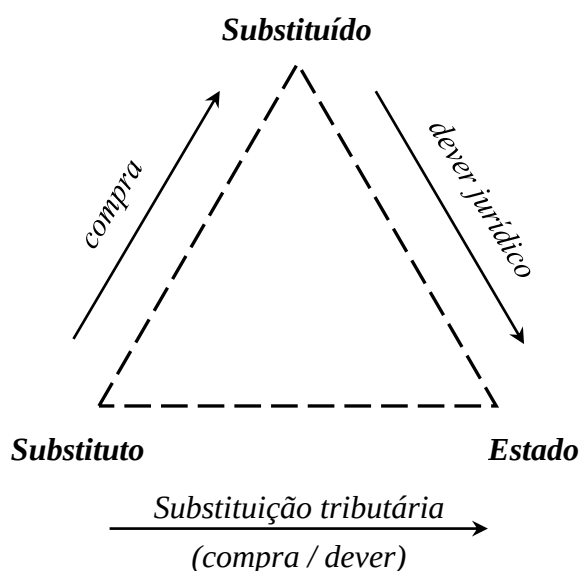


Como se percebe a partir do diagrama, o par ordenado substituto-substituído $\langle x, y \rangle$ pertence à classe da relação de compra C , o par ordenado substituído-Estado $\langle y, z \rangle$ pertence à classe da relação tributária T e, na interseção das relações, em razão da presença compartilhada do substituído y , forma-se a classe da relação de substituição tributária, o produto relativo das duas relações, simbolizado por R/T , onde se encontra o par ordenado substituto-Estado $\langle x, z \rangle$.

Assim sendo, quando for verdade, ao mesmo tempo, que haja relação jurídica entre substituto e substituído $[xCy]$ e entre substituído e o Estado $[yTz]$, a aplicação da norma de substituição tributária insere no sistema a relação correspondente ao produto relativo das duas primeiras $[x(C/T)z]$, vinculando juridicamente o substituto e o Estado. Precisamente, em termos lógicos: $[xCy \cdot yTz] \equiv x(C/T)z$. *Esta é a relação que expressa o dever do substituto de entregar dinheiro ao Estado.*

Frise-se que chegaríamos, também, a uma relação entre substituto e Estado se tivéssemos, linhas atrás, colhido do negócio jurídico (compra-e-venda) entre substituto e substituído a *relação de venda*, e não a relação de compra. A única diferença é que, no cálculo relacional, chegaríamos à relação converso daquela que mostramos acima, ou seja, a relação que demonstraria o direito subjetivo do Estado em relação ao substituído. Ambas, vale lembrar, enquanto representações do direito subjetivo e do dever jurídico, consubstanciam a mesma realidade objetiva, porém vista por ângulos diversos.

O gráfico abaixo bem demonstra a triangularidade da relação jurídica entre o substituto e o Estado, resultado que é do produto relativo de duas relações:



Assim, é possível concluir que a verdadeira constituição lógica da relação jurídica da norma de substituição sem fato presumido pode ser representada por $[xCy \cdot yTz] \equiv x(C/T)z$. Eis a relação jurídica desnudada, decomposta e exposta.

3.5.4 Norma de substituição tributária *com* fato presumido

Conforme já frisado anteriormente, o predicado que diferencia a substituição *com* fato presumido é semântico e intranormativo, voltado ao conteúdo da hipótese de incidência da norma de substituição tributária. Se, no antecedente da norma geral e abstrata, encontrarmos a descrição típica de um fato presumido, estamos diante de norma de substituição tributária com fato presumido.

Vale estabelecer desde logo que no descritor da norma de substituição não encontraremos uma *presunção*, e sim um *fato presumido*. São realidades diversas e que não devem ser confundidas, razão pela qual, antes de adentrar no antecedente e no consequente da norma de substituição, convém definir *presunção* para diferenciá-la do *fato presumido*.

3.5.4.1 Definição do conceito de *presunção*

3.5.4.1.1 Um alerta inicial

PAULO DE BARROS CARVALHO, analisando as camadas metalinguísticas que se interlaçam e interpenetram na composição dos variados discursos, nos fala da existência de pelo menos seis *tipos* de linguagem (natural, técnica, científica, filosófica, formalizada e artística), classificando-as segundo o grau ou modo de elaboração das mensagens²²³.

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 56.

Conquanto seja possível dividir e classificar para conhecer os citados tipos, certo é que inexistente discurso dotado de linguagem rigidamente pura, isolada por completo da influência que as demais proporcionam. Malgrado seja perceptível, normalmente, a predominância de determinado tipo, é comum captar, aqui e ali, a relação entre as camadas de linguagem. Tal interação, diga-se de passagem, é recomendável, porquanto claramente “proporciona a amplitude do saber: quanto mais intensa a combinação entre os tipos empregados, mais sólida e densa será a atividade cognoscitiva do ser humano”²²⁴.

No presente trabalho, dadas as evidentes pretensões dogmáticas, aspira-se a dominância da linguagem científica, porém sem abandonar a proximidade e o intercâmbio com as camadas filosófica e técnica. Na primeira [filosófica], busca-se a reflexão para encontrar soluções às questões relacionadas à construção e aplicação das teorias²²⁵, dado que o aparato filosófico dota o cientista de fabulosas ferramentas para o contato profundo com seu objeto. Já com a linguagem técnica, que é o caso daquela que constitui o direito positivo, busca-se, além de um objeto, um campo para testes e ajustes da aplicação das teorias desenvolvidas.

Por excelência, a linguagem científica deve buscar aproximar-se da artificialidade, utilizando-se dos neologismos, da construção de novos termos que possuam significado único, específico e bem delimitado, voltados ao conhecimento de determinado objeto, indicando com precisão certos fenômenos ou realidades. É linguagem que parte do discurso natural, ordinário, mas passa por processo de purificação e aperfeiçoamento, evitando expressões impregnadas de ambiguidade e vaguidade.

O emprego de vocábulos precisos, no entanto, não raramente se mostra dificultado para indicar um particular fenômeno, procedendo-se então ao que se designou de “processo de elucidação”, no qual se emprega a palavra e, sem seguida, se explicita seu sentido²²⁶.

No âmbito da Ciência do Direito, inúmeros termos são indiscriminadamente utilizados, frequentemente sem indicação estreita de seu conteúdo. Em consequência, com a mesma força que se torna praticamente mandatário o uso de certas expressões, torna-se indispensável a delimitação rigorosa de sua carga semântica. É este o cenário em que a *presunção* está envolta.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito*. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2016. p. XIX.

²²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); _____. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2018. p. 2.

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 59.

“Presunção” é termo que percorre *todas* as camadas linguísticas já citadas. É aproveitado do discurso ordinário ao discurso filosófico, passando pelo técnico e científico, ganhando ou perdendo carga semântica, indo e voltando entre os níveis, a depender da pragmática, da utilização ímpar em que é empregada caso a caso, camada a camada. Não à toa, desde a definição do conceito, o estudo das presunções demanda cuidado e afinco.

No direito positivo, linguagem técnica, a presunção é figura corriqueira e de aplicação vasta. Não obstante muito usada e diversas vezes positivada pelos agentes competentes, inexistente definição legal para o termo no sistema jurídico pátrio. Cabe, pois, ao operador da linguagem técnico-jurídica buscar na Ciência-do-Direito os fundamentos teóricos que o orientarão na aplicação da presunção jurídica em todo o percurso de positivação, seja legislando, seja decidindo. Ao cientista cabe indicar e demarcar, a cada situação, o significado das presunções, orientando seu desenrolar dentro do ordenamento.

A presunção, dentro do próprio direito positivo, alerte-se, não é figura de significado constante, muito menos no direito tributário. O estudo do instituto enquanto parte do sistema jurídico também depende das premissas e do referencial teórico do cientista. O recorte preliminar realizado no objeto por certo determina e dirige os resultados obtidos. Assim, “as acepções da palavra ‘presunção’ no direito tributário são tantas quantas forem as premissas adotadas; são tantos [sic] quantos forem os pontos de vista assumidos, razão pela qual não se busca no momento dizer se esta ou aquela definição é correta”²²⁷, mas, sim, especificar qual a definição mais *útil* ao estudo que se propõe.

Em nossa definição, partiremos de um conceito mínimo e geral, que perpassa, até certo ponto, constante nos vários tipos de linguagem, para, em seguida, inseri-lo no domínio do jurídico, delimitando seu conteúdo de modo que a definição proposta se demonstre proveitosa à finalidade básica desta parcela do trabalho: averiguar o papel, a estrutura e a interação da presunção no antecedente da norma de substituição tributária com fato presumido.

3.5.4.1.2 *Do conceito de presunção ao fato presumido*

²²⁷ HARET, Florence Cronemberger. *Teoria e prática das presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 87-88.

A presunção, em seu mínimo conteúdo genérico [relativo à classe gênero], aplicável aos vários domínios de discurso, indica uma análise de probabilidade acerca da continuidade na ordenação do caos. Acreditando na existência de um cosmo, o homem *recorta* o mundo, verifica os acontecimentos e os padrões de repetição e avança sobre a expectativa de previsibilidade das consequências, afirmando relações causais que expliquem os fenômenos, sejam naturais ou sociais (aqui incluídos os jurídicos), e lhe permitam prever, com alguma margem de probabilidade, certas ocorrências. “Para se ter a relação causal, individual aqui e agora, como iterativa, há de se pressupor a *hipótese da uniformidade* do curso dos fatos. [...] É o princípio não só da *existência* de leis, mas da *constância* das leis mesmas”²²⁸. É a constância das leis (sentido genérico) e dos fatos que viabiliza os juízos de probabilidade, as presunções mais simples; que, de tão simples e rotineiras em nossas vidas, mal são percebidas em todas as nossas decisões. Ao colher, no meio da trajetória, um objeto que cai, o sujeito, com base na reiteração e estabilidade das leis em nosso planeta, presumiu em milésimos de segundo a trajetória do corpo. Quanto mais os fatos se repetem, mais seguro se sente o homem para ir da probabilidade à certeza.

Como análise de probabilidade, quer-se dizer que a presunção, em seu cerne, é um *raciocínio* e, enquanto tal, se passa na mente, é um processo mental. O raciocínio, sabe-se, é categoria lógica, intimamente ligada às relações. E em semelhança ao que ocorre com as classes e as próprias relações, também categorias lógicas, não há raciocínio fora do intelecto, é essa sua morada: a consciência. Enquanto institutos que permeiam nossas mentes, todas as abstrações demandam uma forma corpórea que os represente, que os indique, por meio da qual possam ser comunicadas e significadas. “Eis o problema ontológico das abstrações: não lhes basta ser apenas conteúdo, nem se exaurem na forma, pois só existem no encontro dessas duas dimensões”²²⁹. A todo raciocínio, pois, corresponde um argumento, sua forma de expressão material, suporte físico.

De outro lado, ao afirmar a ideia de probabilidade ligada ao raciocínio, intenta-se sedimentar que a incerteza, ainda que minimamente, é inerente e indissociável do instituto da presunção. No raciocínio presuntivo não se afirmam certezas²³⁰, mas possibilidades com

²²⁸ VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 5-6.

²²⁹ BRITTO, Lucas Galvão de. *Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). *Constructivismo lógico-semântico*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 211.

²³⁰ Nossas certezas, em última medida, são baseadas em induções, definidas após ampla averiguação das repetições de acontecimentos e a formação de leis causais. Em última análise, no entanto, é possível, apesar de improvável, que até as certezas mais claras, como as leis da física, sejam amanhã alteradas por algum

maior ou menor grau de probabilidade. Todo raciocínio presuntivo baseia-se, pois, na noção de que, a partir de determinada premissa sólida, resultarão conclusões prováveis (ou no mínimo possíveis), porém incertas.

A presunção parte de determinada premissa, passa pela expectativa promovida pelas várias reiteraões outrora vislumbradas e chega à indicação de uma consequência provável. O sujeito, ao presumir, sempre relacionará duas realidades: uma presuntiva, ponto de ignição, e outra presumida, ponto de conclusão do pensamento.

Toda presunção é um raciocínio. E “todo raciocínio é um pensamento, mas nem todo pensamento é um raciocínio. [...] O raciocínio é um gênero especial de pensamento no qual se realizam inferências ou se derivam conclusões a partir de premissas”²³¹. A presunção, logo, sempre apresentará premissas e conclusões. Tomada a afirmação das premissas, é possível inferir²³² a conclusão. Não basta cogitar da premissa, é necessário firmar sua solidez, sua verdade, para que se possa inferir a conclusão presumida.

Retenha-se, portanto, como ensina FABIANA DEL PADRE TOMÉ, que a presunção, em sendo raciocínio, “é a própria operação intelectual que estabelece relação de causalidade entre o fato indiciário e o fato probando”²³³. A nosso sentir, pois, presunção *não é o fato presuntivo, não é o fato presumido*, muito menos a relação entre estes ou o resultado do pensamento, é o próprio *pensamento*, a atividade cognitiva que atrela realidades com o intuito de atingir determinado fim específico, seja este qual for. Uma vez sendo raciocínio, a presunção, outrossim, importante registrar, possui uma expressão material: o argumento presuntivo, suporte físico cujo significado é a presunção e a partir do qual será possível construí-la em intersubjetividade. Se abstrações o são, as presunções, como já dito anteriormente, só existem para uma sociedade (duas ou mais pessoas em comunicação) no encontro entre as dimensões intelectual e material, quando enunciadas em linguagem.

Eis, então, o conteúdo mínimo e genérico das presunções. É a partir de tal noção que pretendemos definir, finalmente, o conceito no direito.

Enquanto parte do sistema jurídico, considerando-se seja este um conjunto de normas, é forçoso afirmar, desde logo, que as presunções são normas jurídicas e, bem assim,

fenômeno desconhecido. Assim, certezas, sob um rigor extremo, nada mais são que presunções de altíssimo grau de probabilidade, mas ainda presunções.

²³¹ COPI, Irving M.. *Introdução à lógica*. São Paulo: Mestre Jou, 2001. p. 20-21.

²³² “A inferência é um processo pelo qual se chega a uma proposição, afirmada na base de uma ou outras mais proposições aceitas como ponto de partida do processo”. COPI, Irving M.. *Introdução à lógica*. São Paulo: Mestre Jou, 2001. p. 21.

²³³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4 ed. Noeses: São Paulo, 2017. p. 169-170.

linguagem competente. Mais precisamente, as presunções são normas em sentido amplo, porquanto apresentam-se seja enquanto enunciados (argumentos presuntivos), seja enquanto proposições²³⁴ isoladas (raciocínios presuntivos). Como afirma FLORENCE HARET, “As presunções são processos lógicos, mas, para o ordenamento, apenas são assumidas quando discursivizadas em linguagem, quando emitido pela autoridade competente enunciado em que de um fato conhecido infere-se um fato desconhecido”²³⁵.

Presunções, *no interior do sistema do direito positivo*, pois, são normas que veiculam raciocínios dedutivos nos quais as premissas (fatos presuntivos) implicam as conclusões (fatos presumidos).

3.5.4.2 *Hipótese de incidência e consequente*

No antecedente da norma de substituição com fato presumido por certo encontrar-se-á a descrição típica de um *fato* que é resultado de um raciocínio presuntivo normativamente estabelecido. Por outros termos, há norma em sentido amplo dentro do sistema que prescreve a presunção, obrigando o raciocínio que parte de um fato presuntivo em direção a um *fato presumido*. Este último, e não a presunção em si, é que consta do descritor da norma de substituição tributária.

A supracitada diferença entre presunção e fato presumido, destaque-se, é extremamente importante, porquanto caberá ao aplicador da norma de substituição movimentar a linguagem das provas com o intuito de provar apenas o fato presuntivo, sobre o qual se tem conhecimento e que, conforme a norma de presunção, implica o fato presumido. Em nenhum momento se faz necessário produzir prova acerca do fato probando. Uma vez provado o fato presuntivo, o sistema aceita a *verdade jurídica* do fato presumido e o acata como realidade própria e devidamente constituída em seu interior. Para todos os efeitos, uma vez provado fato presuntivo segundo as exigências do sistema e aplicada a norma da presunção, constitui-se o fato presumido e, bem assim, caso preencha a hipótese de outra norma [como ocorre na substituição tributária], por efeito da imputação jurídica é possível constituir todas as consequências cabíveis.

²³⁴ O termo proposição, neste ponto, não é tomado com o mesmo sentido da lógica clássica. Quer significar, em verdade, a construção realizada na mente do intérprete a partir do suporte físico. Proposição, pois, é tratada aqui como sinônimo de juízo, e não como expressão deste.

²³⁵ HARET, Florence Cronemberger. *Teoria e prática das presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 111.

O fato presumido, portanto, quando já devidamente constituído, é realidade presente no interior do sistema, não importando o plano da realidade social. Como se sabe, o direito constrói suas próprias realidades e a linguagem jurídica é autorreferente, impescinde de qualquer outro fundamento além de si própria, não havendo necessidade de qualquer outro elemento externo ao direito positivo que supostamente garanta sua consistência e legitimidade²³⁶. Daí ser possível dizer que todos os argumentos acerca da substituição tributária com fato presumido no sentido de que seja inconstitucional em razão de “tributar fato futuro”, em verdade, são falácias. Não que se falar em fato futuro. Todo fato, enquanto constituído em linguagem competente como versão do evento, é passado, inclusive o fato presumido. Para fotos os efeitos de direito, o fato presumido é um fato como qualquer outro, dependendo unicamente do atendimento às exigências do sistema quanto à sua forma de constituição. Se a enunciação do fato presumido se deu sem percalços, é realidade interna ao direito e somente nova linguagem que comprove a sua inadequação em relação aos eventos ou que comprove um vício no fato presuntivo poderá desconstituir aquele primeiro. Futuro

Na substituição tributária, em seu antecedente, há descrição de *fato presumido* relativo a um *evento futuro*. Retenha-se: futuro é o evento, e não o fato presumido. Este, como todo fato no interior do direito, quando se der sua constituição, possuirá as devidas coordenadas de tempo e espaço, determinando respectivamente o momento e o lugar em que, para o direito positivo, tal fato *já* ocorreu. Percebe-se, pois, que é o fato presumido a marca principal do antecedente da norma de substituição tributária anteriormente dita “progressiva”.

Passemos, pois, ao detalhamento dos critérios do antecedente da norma de substituição com fato presumido.

a) Hipótese de incidência

O descritor da norma em discussão possuirá todos os seus critérios atrelados ao fato presumido. Este, por sua vez, depende das coordenadas de tempo e espaço do fato presuntivo, porquanto o evento a que faz referência é futuro e incerto, inexistindo qualquer informação ou previsão acerca de tal acontecimento no plano material. O único dado conhecido é o evento

²³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 29.

referenciado pelo fato presumitivo, daí porque é o único que precisa ser provado, supedaneando a implicação presumitiva.

O sistema do direito, em regra, considera realizado o fato presumido nas mesmas coordenadas de tempo e de espaço do fato presumitivo. No caso da substituição, o fato presumitivo é o fato jurídico tributário relativo à primeira operação da cadeia produtiva, o fato da conhecida “operação própria” do substituto.

Os critérios temporal e espacial, portanto, no que diz respeito ao descritor da norma de substituição tributária, coincidem com os critérios temporal e espacial da regra-matriz de incidência tributária, a qual será aplicada pelo substituto quando fizer incidir tal norma em razão da ocorrência do fato jurídico de sua operação própria. Por isso, e.g., normalmente se verifica que a legislação considera devido o tributo por substituição no mesmo momento em que passa a ser devido o tributo da operação própria, comumente o instante da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto.

Por fim, interessante destacar, no entanto, que não há identidade entre a materialidade descrita na hipótese da norma de substituição e aquela descrita na hipótese norma tributária *stricto sensu*. O critério material da norma de substituição, por certo, constitui classe cuja conotação é maior que a da classe do critério material da regra-matriz tributária. A denotação, no entanto, em sentido contrário, é menor. O que ocorre é que há, sim, coincidência entre inúmeras das características que marcam as duas materialidades, mas aquela da substituição há de possuir, sempre, pelo menos, uma marca a mais. A situação tributada na substituição tributária precisa se diferenciar da situação da norma tributária, porquanto sua aplicação deve ser cabível apenas em certos casos, e não em todos aqueles em que couber a incidência da norma do tributo. Mesmo a materialidade sendo presumida, ainda assim o critério material precisa trazer uma nota a mais, um predicado que a diferencie da materialidade da operação própria do substituto, que é o gênero. Da mesma forma que ocorre com a substituição sem fato presumido, aqui encontramos uma inclusão da classe da hipótese da norma de substituição na classe da hipótese da norma tributária. É o caso, por exemplo, da indústria de automóveis no que diz respeito à venda de veículos para as concessionárias. Quando a indústria vende o veículo, claramente preenche todas as notas da descrição genérica da regra-matriz de incidência do ICMS, posteriormente aplicando-o na operação própria. Para a incidência da norma de substituição com fato presumido, no entanto, as características específicas da mercadoria vendida [veículo], do vendedor [indústria] e do comprador

[concessionária] que são adicionadas ao gênero como diferença específica tem enorme importância também possuem significativa importância.

b) Consequente

No que diz respeito ao critério pessoal do consequente, por óbvio constarão as notas para identificação do eventual substituto, ocupante do polo passivo, porquanto toda a substituição tributária tem como finalidade estabelecer dever jurídico tributário ao sujeito sem capacidade contributiva e que se relaciona com o realizador da materialidade do tributo. Quanto ao sujeito ativo, normalmente já estará desde logo definido, sendo a pessoa de direito público a quem couber a competência de criar a substituição, consequentemente o mesmo a quem cabe a competência de exigir o tributo da operação própria.

Por fim, quanto ao critério quantitativo da norma de substituição tributária com fato presumido, permanece a clássica divisão entre base de cálculo e alíquota. As alíquotas são aquelas definidas por lei ordinária do sujeito competente para instituir a substituição. Já no que diz respeito à base de cálculo, surge a malfadada figura da *margem de valor agregado*.

Conforme amplamente difundido, quando se considera a regra-matriz de incidência tributária, sua base de cálculo tem ligação direta com a materialidade tributada, garantindo que o valor sobre o qual incide a alíquota represente [pelo menos nos impostos] a riqueza objetivamente demonstrada por aquele que praticou o fato. O binômio elemento material + base de cálculo pode ser descrito como o instrumento mensurador da riqueza presumida pela materialidade tributada. Ocorre que, quando a materialidade, em verdade, corresponde à descrição de um fato presumido, não há como efetivamente calcular, na aplicação da norma de substituição [que se dá em momento anterior ao evento], o quanto de riqueza efetivamente foi produzida. A base de cálculo a ser prescrita genericamente no critério quantitativo da norma de substituição com fato presumido não representa diretamente a materialidade. Por tal razão, criou-se a margem de valor agrado, uma fórmula matemática que, considerando a quantificação do evento tributado na operação própria do substituto, equaciona a relação entre o fato presumido e a base de cálculo na norma da substituição, evitando violar a capacidade contributiva.

Mais importante que destacar detalhes técnicos acerca da norma de substituição, faz-se essencial decompor a futura relação jurídica da norma de substituição com fato presumido,

demonstrando exatamente como funciona o cálculo relacional na norma de substituição com fato presumido.

3.5.4.3 Decomposição da futura relação jurídica

O traço característico da substituição tributária com fato presumido, enquanto instituto eminentemente jurídico, é a presença de uma presunção no seu antecedente. O legislador infraconstitucional, consciente das repetições sistemáticas de certas cadeias produtivas plurifásicas, define abstratamente, dentro das limitações de sua competência, os casos em que a presunção de ocorrência de uma cadeia de negócios jurídicos promoverá reflexos tributários. O fato presuntivo implica o fato presumido e, bem assim, determina a consequência: a relação jurídica entre substituto e o Fisco.

A decomposição da relação jurídica que figura no consequente da norma de substituição tributária *com* fato presumido não é tão simples quanto nos casos de substituição *sem* fato presumido, em que a ST opera em apenas um segmento da cadeia de produção. A presunção que figura na hipótese daquela promove várias consequências no cálculo relacional operado no consequente. Passa-se, obrigatoriamente, a considerar, em abstrato, a influência das diversas relações que podem vir a existir no decorrer da cadeia.

Dada a incerteza no número de fases da cadeia produtiva e a lacuna de sujeição passiva promovida em razão deste desconhecimento, a busca pela decomposição, em abstrato, do cálculo relacional que promove a vinculação do substituto com o Fisco exige a utilização de raciocínios *dedutivos* e *indutivos*.

Partindo da premissa já sedimentada de que a relação jurídica da norma de substituição será sempre resultado de um cálculo relacional, realizamos o estudo de inúmeros casos concretos, aplicando raciocínios dedutivos e indutivos para chegar, por meio de Teoria das Relações, a um esquema geral, o qual será explicado a seguir.

Com o intuito de demonstrar todo o processo de decomposição da relação jurídica de substituição com fato presumido, partir-se-á do caso fictício de uma cadeia completa. Desse modo, podemos retroverter, fazer o caminho contrário para chegar ao esquema geral que, considerando a presunção desta mesma eventual cadeia, represente o cálculo relacional que resume a relação jurídica da substituição.

Consideraremos, neste estudo, uma cadeia plurifásica de quatro estágios (e cinco integrantes) em que incide o ICMS; partindo do industrial (*a*), passando pelo atacadista (*b*) e pelos varejistas (*c* e *d*) até chegar ao consumidor final (*Cf*).

$$(a) \longrightarrow (b) \longrightarrow (c) \longrightarrow (d) \longrightarrow (Cf)$$

Primeiramente, deve-se assimilar que toda a cadeia produtiva (de *a* até *Cf*) está vinculada à circulação jurídica de um único produto²³⁷. A mesma mercadoria deixa a indústria, é adquirida pelo atacadista, vendida ao varejista e, por fim, chega ao consumidor final. São vários os negócios jurídicos (compra-e-venda) que se intercalam entre a produção e o consumo do mesmo bem, desde o estágio inicial até estágio final de seu ciclo de vida.

No decorrer do caminho, as partes que transacionam a mercadoria se alternam, vinculando-se juridicamente em relações de natureza cível consecutivas. Os tributos, o frete e o lucro vão sendo paulatinamente aderidos ao custo de produção, resultando n'um crescimento contínuo do preço de revenda da mercadoria. O único ponto de convergência entre tais relações jurídicas, *a priori*, é a mercadoria, que permanece a mesma em todas as fases de negociação surgidas. Com base em tal conhecimento, é possível afirmar a existência de várias relações jurídicas relativas à compra-e-venda (*Rv1*, *Rv2*, *Rv3* e *Rv4*), abaixo indicadas, entre os sujeitos.

$$(a) \text{ ---Rv1--- } (b) \text{ ---Rv2--- } (c) \text{ ---Rv3--- } (d) \text{ ---Rv4--- } (Cf)$$

É neste exato ponto que a lógica, enquanto ferramenta aplicada ao estudo do direito, torna-se essencial ao entendimento dos mecanismos internos da substituição tributária com fato presumido. Por meio do aparato lógico se abstrai o conteúdo para lidar unicamente com as formas, utilizando a Teoria da Relações para destringer os vínculos jurídicos independentemente de seus conteúdos. É aqui que todos os conceitos cuidadosamente definidos nos capítulos anteriores mostram sua importância

²³⁷ Nesta seção, tratamos os termos “bem”, “produto” e “mercadoria” como sinônimos.

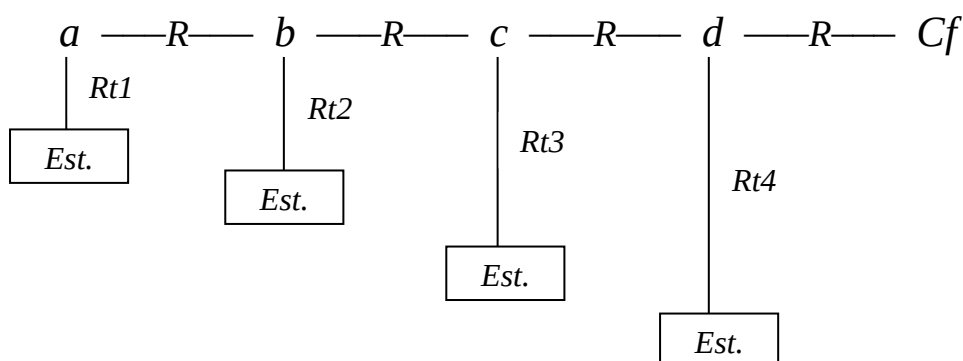
Com certeza parecerá estranho ao leitor, mas vale desde logo indicar que as relações $Rv1$, $Rv2$, $Rv3$ e $Rv4$, malgrado as diferenciações de conteúdo jurídico que possuam (sua conotação), são *formalmente* idênticas, equivalentes, iguais entre si, por sua denotação.

No caso da substituição sob presunção, considerando o exemplo da cadeia plurifásica exemplificativa, sendo esta nosso *universo do discurso*, as relações $Rv1$, $Rv2$, $Rv3$ e $Rv4$ são a mesma relação “vender a mercadoria x para”, que denominaremos com a mesma notação, para facilitar e frisar sua igualdade: “ R ”. As relações $Rv1$, $Rv2$, $Rv3$ e $Rv4$ que, inicialmente, anotamos como diversas, são na verdade a mesma relação R que se aplica aos pares ordenados $\langle a, b \rangle$, $\langle b, c \rangle$, $\langle c, d \rangle$ e $\langle d, Cf \rangle$ da cadeia plurifásica (nosso universo do discurso). Assim, considerando a cadeia em sua forma completa, as inúmeras relações jurídicas que se dão entre os vários sujeitos no caminho são formalmente idênticas: “vender a mercadoria x para”. É extremamente importante entender tal premissa. Assim, temos:

$$(a) \text{ ---}R\text{---} (b) \text{ ---}R\text{---} (c) \text{ ---}R\text{---} (d) \text{ ---}R\text{---} (Cf)$$

Quando afirmamos a igualdade das relações acima, quer-se dizer, em termos pragmáticos, que a relação que se dá entre a e b , entre b e c , entre c e d e entre d e Cf é *formalmente* a mesma relação “vender mercadoria x para”. Apesar das diferenças que juridicamente qualificam cada uma destas relações; em termos formais, retirando toda a carga semântica para ficar unicamente com o vínculo que interliga os sujeitos predecessor e sucessor, todas as relações apresentam a mesma estrutura xRy , sendo o vínculo entre x e y uma venda da mesma mercadoria.

Prosseguindo no pensamento, precisamos nos focar nas relações tributárias que surgirão a cada relação R (cível) acima indicada. A cada relação R (vender mercadoria x para) desta cadeia plurifásica, haverá uma circulação de mercadoria e o surgimento de uma relação tributária (Rt) entre o vendedor e o Estado, vez que a própria relação cível de venda está na hipótese de incidência do ICMS. Assim, teremos relações tributárias (Rt) de a , b , c e d com o Estado, as quais denominaremos $Rt1$, $Rt2$, $Rt3$ e $Rt4$ respectivamente, *utilizando vetores de tamanhos diferentes para identificar que a cada fase do ciclo o valor do tributo é superior ao da fase anterior*, vez que o ICMS incide sobre o preço da mercadoria, e não sobre o valor agregado.



Até a presente etapa, estruturamos todo o arcabouço de relações cíveis e tributárias de um ciclo *completo e efetivo* de circulação de uma mercadoria, determinando os sujeitos presentes e a forma como se vinculam, permitindo mapear a situação hipotética.

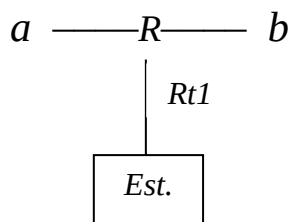
Nos casos de substituição tributária, no entanto, considerando a ocorrência apenas presumida das fases do ciclo, os sujeitos que efetivarão futuramente a circulação da mercadoria e que deveriam vincular-se ao Estado (enquanto sujeitos passivos de relações jurídicas tributárias) são ainda desconhecidos. Não há sequer certeza de que tais circulações jurídicas da mercadoria hão de se dar. Se a substituição tributária tem a finalidade de operar no estágio inicial²³⁸ da circulação, os únicos dados disponíveis no momento da eventual constituição efetiva em linguagem competente do fato jurídico da norma de substituição são *os dados relativos à primeira fase* da cadeia, ou seja, os dados da relação cível mais próxima de quem constitui o fato jurídico (o substituto). Voltando ao último gráfico, as informações disponíveis, pois, são o sujeito vendedor (*a*), sujeito comprador (*b*), a relação cível de compra-e-venda que se dá entre estes (*R*) e a relação tributária que vincula o vendedor e o estado (*Rt1*).

Dadas as significativas lacunas de conhecimento acerca dos futuros integrantes das relações de venda subsequentes, não há outra escolha ao legislador senão tornar aquele sujeito que demonstra capacidade contributiva (praticando o fato-signo presuntivo de riqueza) em um ponto *aglomerador* de todas as futuras e incertas relações tributárias. Reitere-se: o primeiro

²³⁸ Evitando o risco de ineficácia, normalmente a substituição tributária com fato presumido opera na saída da indústria, estágio inicial da cadeia, garantindo a arrecadação antecipada de todos os eventuais estágios futuros da circulação. A hipótese da norma da substituição, nesse caso, acolhe um dos primeiros estágios do ciclo de vendas. Poderá haver casos, no entanto, em que o legislador acolherá uma fase intermediária, como no caso de escolher o atacadista ou varejista. Tudo depende do momento que, operando a substituição, será propiciada maior certeza da arrecadação antecipada.

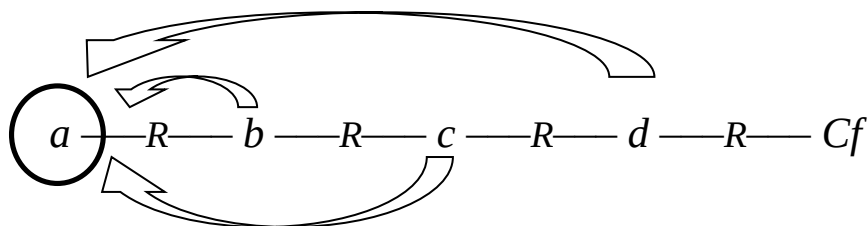
operador de circulação jurídica da mercadoria é o ponto aglomerador da substituição tributária sob fato presumido. Tudo gira em função desse sujeito, o *substituto*.

Considerando os gráficos do exemplo hipotético com que viemos trabalhando até o momento, eis o resumo das informações a que se tem acesso no momento de operar a substituição, no *primeiro estágio de circulação*.



A relação *Rt1*, relativa ao ICMS próprio do substituto, vale lembrar, não entra no cálculo relacional da substituição tributária, perdendo importância no estudo que por ora promovemos. Em razão das informações a que se pode ter acesso acerca do primeiro ciclo, percebe-se que é possível construir integralmente a norma individual e concreta que documenta a incidência na venda da mercadoria no primeiro estágio da circulação. Como o substituto (*a*) é o *ponto aglomerador* da cadeia de relações, a fiscalização do ICMS próprio é simples, razão pela qual não há necessidade deste ser incluído na substituição. Esta se inicia a partir do próximo ciclo, na primeira revenda.

Em capítulo anterior, destacamos o conceito de *produto relativo de relações* para explicar que a relação jurídica de substituição (entre o substituto e o estado), nestes casos, era o resultado do produto entre a relação cível de compra (ou venda, a depender do caso específico) entre vendedor (substituído) e comprador (substituto) e a relação jurídica tributária entre o vendedor (substituído) e o estado. Verificou-se que é a presença do substituído, enquanto intermediário que se relaciona com os outros dois termos, que permite a realização deste trânsito. Retomaremos, aqui, a utilização desta operação entre relações.



Uma vez cientes da estrutura relacional completa do ciclo acima e da função de a enquanto sujeito aglomerador do dever jurídico de realizar o pagamento do tributo da cadeia inteira, porquanto sujeito passivo da relação de substituição com o Estado; é essencial perceber que podemos definir o ciclo relacional inteiro (de a até Cf), ou certas partes dele (e.g. de a até c), em razão do sujeito a , o primeiro ponto da cadeia, o *substituto*. Pode-se, pois, utilizar o sujeito a como uma constante para definir vários segmentos do ciclo de relações concatenadas por meio de *cálculo relacional lógico*, conforme será minudenciado. *Todos os sujeitos que, posteriormente ao primeiro, negociem a mesma mercadoria possuem, direta ou indiretamente, uma relação com o substituto, o vértice inicial do caminho de circulação (a).* A relação entre o substituto (a) e um determinado sujeito da cadeia poderá sempre ser tomada como uma função do *produto relativo das relações* que intermedeiam a circulação da mercadoria até chegar neste sujeito determinado.

Considerando novamente o último gráfico acima, pode parecer estranho que indiquemos o produto relativo de relações como operação, porquanto havíamos definido que tal cálculo depende de relações diversas entre os polos e o sujeito intermediário (e.g. xSy e yPz ; relações diversas S e P de x com y e y com z). Não se alterou o entendimento. Ocorre que, realizando-se o produto relativo de duas relações iguais (mesmos fatores) com pares diversos e consecutivos (e.g. xSy e ySz ; relações iguais S de x com y e y com z), tem-se, em verdade, uma outra espécie de cálculo relacional com a qual já trabalhamos: a *potência de relações*.

Aplicando a potência de relações, podemos determinar, *formalmente*, todo o ciclo do nosso exemplo em razão das relações que cada sujeito possui direta ou indiretamente com a , o *substituto*. Todo o ciclo (ou parte dele) pode ser determinado a partir de uma função da potência da relação R em razão da relação entre a e qualquer dos demais sujeitos (b , c , d e até mesmo Cf). Vejamos:

$$a \text{ —}R\text{—} b \text{ —}R\text{—} c \text{ —}R\text{—} d \text{ —}R\text{—} Cf$$

$$a \text{ —}R^1\text{—} b \text{ } \langle \text{relação entre } a \text{ e } b \text{ em função de } R \rangle$$

$$a \text{ —}R^2\text{—} C \text{ } \langle \text{relação entre } a \text{ e } c \text{ em função de } R \rangle$$

$$a \xrightarrow{\quad R^3 \quad} d \text{ (rel. entre } a \text{ e } d \text{ em função de } R\text{)}$$

$$a \xrightarrow{\quad R^4 \quad} Cf$$

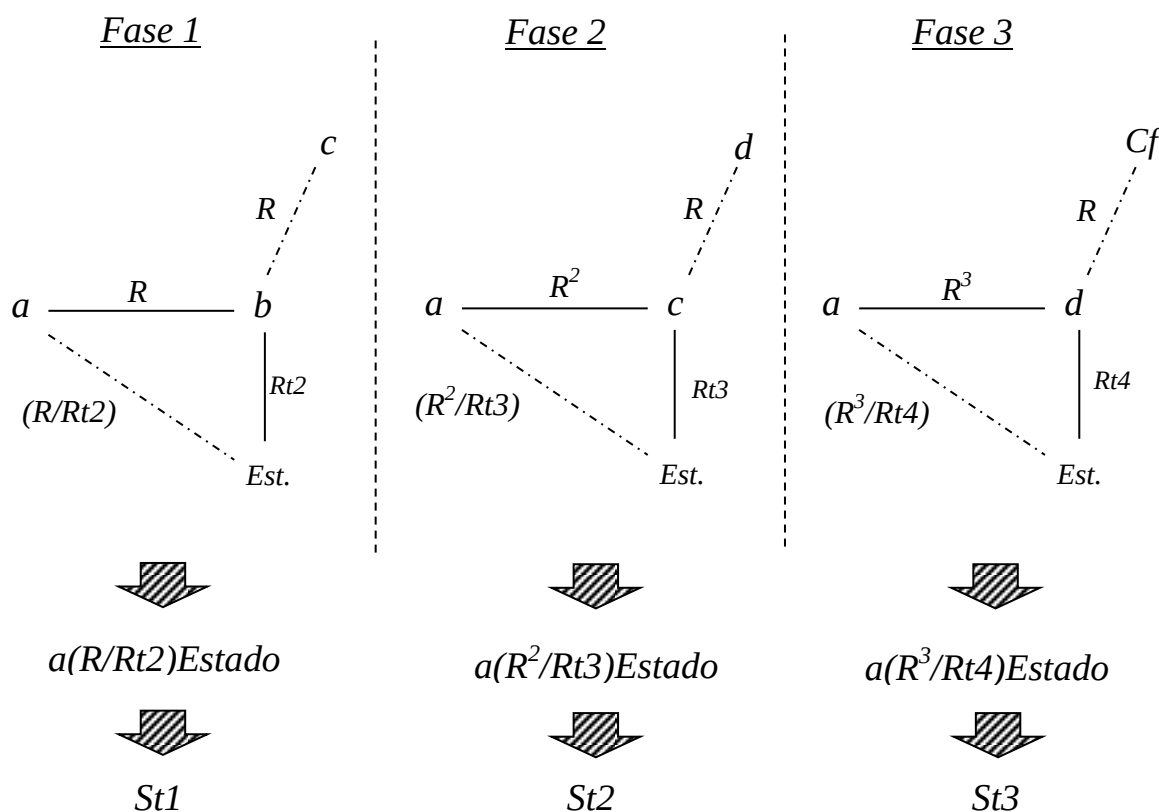
Entendido o papel da potência (ou, em verdade, do produto relativo) de relações como operação que permite relacionar o substituto a qualquer dos sujeitos do ciclo, podemos, então, analiticamente, decompor toda a cadeia de circulação, verificando *em cada segmento*: (i) a relação formada entre o substituto e o substituído por meio da potência, (ii) a relação entre o substituído e o Fisco (resultado da circulação nesta fase do ciclo) e (iii) a relação entre substituto e o Estado (resultado de um outro cálculo que se dá entre as duas primeiras). Verificando, em abstrato, como essas relações (entre substituto e substituídos, entre substituídos e o estado e entre substituto e o estado) se vinculam, em cada fase de circulação, poderemos chegar a um esboço total, *in abstracto*, da substituição da cadeia inteira, que é a finalidade da modalidade aqui estudada.

Antes de iniciarmos a segmentação do ciclo de circulação da mercadoria no exemplo que temos utilizado, convém entender que a substituição tributária com fato presumido é resultado da vontade do legislador de, antes mesmo das circulações ocorrerem, antecipar o tributo de *cada uma das fases* do ciclo, as quais, uma vez somadas, *formam o todo* inteiriço da jornada da mercadoria. A substituição tributária com fato presumido, acreditamos, é um somatório de várias substituições individuais (uma a cada estágio de venda até o consumidor final), o que implica por óbvio a substituição da cadeia completa. A peculiaridade de que estas circulações sequer ocorreram, quando da construção da norma individual e concreta da substituição, é o que nos move a tratar aqui com relações e sujeitos *in abstracto* na decomposição da relação jurídica que vincula substituto e Estado, permitindo chegar a uma *lei geral* que indique a estrutura lógica interna da relação jurídica tributária.

O primeiro passo da segmentação da cadeia é lembrar que a relação jurídica tributária do ICMS próprio do substituto não importa, *neste momento*, para o raciocínio; ainda que seja importante para outros fins pragmáticos. Esta, como já abordamos anteriormente, enquanto relação, é tratada fora da substituição, pois a obrigação tributária é instituída diretamente com o substituto (que, relativamente ao ICMS próprio, na verdade é contribuinte). O segundo passo é separar as fases da cadeia considerando sempre a relação do substituto naquela fase com o substituído, pois este é o aglomerador das relações todas da cadeia.

A segmentação da cadeia nas várias fases de relações de venda (cíveis), diga-se de passagem, segue exatamente o padrão mostrado no último gráfico: aR^1b é a relação direta, a que se estabelece do substituto com o comprador da mercadoria (atacadista); aR^2c é a primeira relação indireta, a relação do substituto com o primeiro varejista; aR^3d é a segunda relação indireta, relação do substituto com o segundo varejista; e aR^4d é a relação do substituto com o consumidor final. Quanto mais distante do substituto, obviamente maior a potência da relação cível e, bem assim, maior o tributo da fase a ser substituído.

Cientes de que cada um dos sujeitos da cadeia, ao realizar a circulação da mesma mercadoria, passa a ter também uma relação tributária com o estado, já podemos demonstrar como fica a segmentação completa da cadeia.



Explicando, a *Fase 1* representa o primeiro estágio da substituição. A relação R entre b e c preenche a hipótese da norma tributária do ICMS, promovendo o surgimento da relação $Rt2$ entre b e o Fisco. Sendo b o substituído, o intermediário que vincula substituto (a) e o Fisco, podemos realizar um produto relativo de relações entre aRb e $b(Rt2)Estado$,

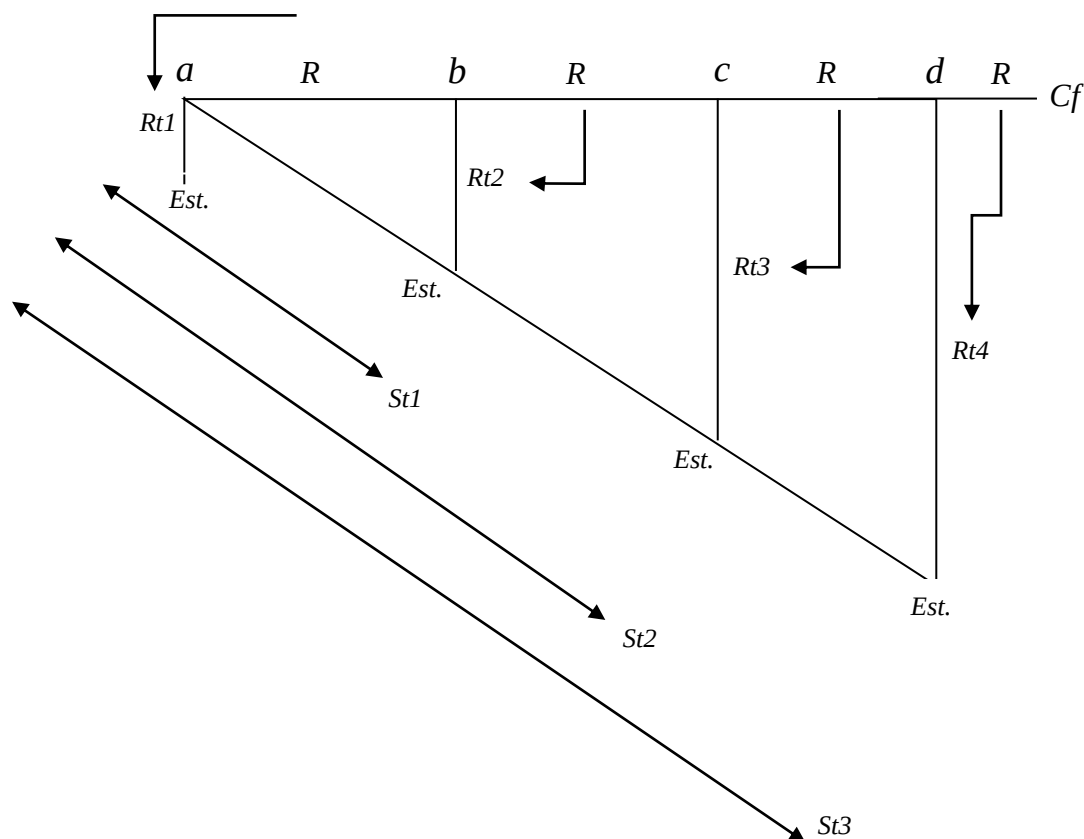
resultando na relação jurídica da substituição $a(R/Rt2)Estado$ da primeira fase, que chamaremos de *St1*.

A *Fase 2* representa o segundo estágio da substituição. Importante perceber que, entre a e c eliminamos do gráfico o sujeito b , porquanto tomamos, nessa fase, a relação de c indiretamente com a (que é intermediada por b), razão pela qual já aplicamos entre a e c a potência ao quadrado da relação R (ou o produto relativo, caso prefira). A relação R entre c e d preenche a hipótese da norma tributária do ICMS, promovendo o surgimento da relação $Rt3$ entre c e o Estado. Sendo c o substituído nessa fase, o intermediário que vincula substituto (a) e o Fisco, podemos realizar um outro produto relativo de relações entre aR^2c e $c(Rt3)Estado$, resultando na relação jurídica da substituição $a(R^2/Rt3)Estado$ da segunda fase, que chamaremos de *St2*.

A *Fase 3* representa o terceiro estágio da substituição. Entre a e d eliminamos do gráfico os sujeitos b e c , porquanto tomamos, nessa fase, a relação de d indiretamente com a (que é intermediada por b e c), razão pela qual já aplicamos entre a e d a potência ao cubo da relação R (ou o produto relativo). A relação R entre d e Cf preenche a hipótese da norma tributária do ICMS, promovendo o surgimento da relação $Rt4$ entre d e o Estado. Sendo d o substituído nessa fase, o intermediário que vincula substituto (a) e o Estado, podemos realizar um outro produto relativo de relações entre aR^3c e $c(Rt4)Estado$, resultando na relação jurídica da substituição $a(R^3/RT4)Estado$ da terceira fase, que chamaremos de *St3*.

Chegamos, finalmente, ao ponto em que já temos informação suficiente para perceber que a substituição de um ciclo integral de circulação, da indústria (substituto) ao consumidor final por exemplo, nada mais é que a concatenação da substituição de cada uma de suas fases (tomadas estas sempre em relação a a , o sujeito aglomerador que restará nas relações com o Fisco em substituição aos substituídos). Quanto mais a mercadoria se distancia do primeiro da cadeia (substituto), mais elevado seu preço e, assim, mais elevada a carga tributária. É exatamente considerando este aumento de valor e aumento da carga tributária na cadeia produtiva que o Fisco cria a *margem de valor agregado*, instrumento pragmático que buscará, por meio de uma porcentagem aplicada ao valor inicial do produto, simular o aumento da base de cálculo no decorrer da circulação. Posteriormente abordaremos especificamente a margem de valor agregado para demonstrar como ela, de modo pragmático, resolve problemas lógicos da normas de substituição.

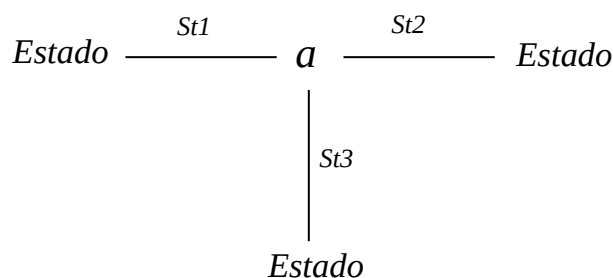
O gráfico a seguir resume, de forma bastante clara e visual, todas as relações que abordamos até o presente momento, inclusive as relações jurídicas de substituição tributária de cada fase:



A substituição tributária sob presunção, a fim de cumprir sua função de aglomerar todos os valores de tributo substituídos fase a fase, depende da suposta ocorrência de toda a cadeia e, desse modo, da existência de todas as relações individuais de substituição (*St1*, *St2* e *St3* em nosso exemplo), que, como vimos, são o resultado do cálculo relacional da substituição fase a fase. Juntas, as relações individualizadas de substituição *St1*, *St2* e *St3* sintetizam a obrigação completa do substituto tributário para com o fisco. Apenas se *St1*, *St2* e *St3* forem verdade haverá substituição da cadeia completa. Outra opção não há. Podemos dizer, assim, que a relação jurídica de substituição com fato presumido é, em termos formais, $(St1) \cdot (St2) \cdot (St3)$, ou seja, $[a(St1)Estado] \cdot [a(St2)Estado] \cdot [a(St3)Estado]$. Toda a cadeia é ligada por *conjuntores*. Qualquer outro conectivo que vinculasse tais relações acabaria por albergar possibilidades que mitigariam a finalidade da substituição.

Não por acaso, um conjunto de diversas relações entre os mesmos sujeitos unidas pelo conectivo *conjuntor* indica um *produto absoluto* de relações, também chamado de *interseção*

de relações. Conforme indica PAULO DE BARROS CARVALHO, “esta operação consiste na conjunção de duas [ou mais] relações dadas, ou seja, na classe de todos os pares ordenados entre os quais se dá a primeira juntamente com a segunda [e as demais relações]”²³⁹. Podemos representar graficamente a conjunção destas relações de substituição da seguinte forma, facilitando o entendimento:



A substituição tributária com fato presumido, repita-se, é exatamente a conjunção das relações de substituição fase a fase. Entre substituto (*a*) e o Estado se dão todas as relações *St1*, *St2* e *St3*, restando bastante claro o porque indicamos um produto absoluto de relações.

Desse modo, sintetizando, a relação jurídica da substituição tributária, neste caso, é a conjunção das relações de substituição tributária de cada fase da cadeia de circulação, uma interseção destas relações, seu produto absoluto. Em termos formais, representamos da seguinte forma: $[St1 \cdot St2 \cdot St3] \equiv [a(St1 \cap St2 \cap St3)Estado]$. A relação jurídica da substituição tributária com fato presumido, estabelecida entre substituto e o estado, é uma *função* do *produto absoluto* entre as várias relações que teoricamente se estabelecem entre o substituto e o Fisco em uma cadeia normal de determinado produto.

O caminho foi longo e complexo, mas a conclusão que retiramos do nosso exemplo é extremamente importante, principalmente porque, resultado de inúmeros testes e análises, servirá para confirmar nossas teorias. O arcabouço *formal* de toda cadeia é o mesmo, diferenciando-se, no caso aqui estudado, no número de etapas envolvidas e, por sinal, desconhecidas e presumidas. É aí que precisamos utilizar variáveis lógicas para substituir as relações desconhecidas e que sequer sabemos se existirão, pois não há como prever efetivamente quantas vezes o mesmo produto irá circular. A formação de uma regra geral, nesse caso, demanda uma generalização, um *raciocínio indutivo*, vez que um raciocínio

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 115.

dedutivo dependeria de conhecer-se toda a cadeia para, então, tecermos conclusões. Conhecer efetivamente a cadeia, no entanto, como bem sabemos, não é uma opção viável, já que a função da substituição com fato presumido é exatamente arrecadar mesmo no desconhecimento da extensão da circulação do produto.

Desse modo, se não há certeza do número de relações de compra e venda que serão estabelecidas (preenchendo o fato jurídico tributário), muito menos temos certeza da quantidade de relações tributárias que surgirão ao longo do percurso e, do mesmo modo, não há certeza da quantidade de relações de substituição individualizadas (por fase do ciclo) existirão entre o substituto e o Estado. Temos certeza, unicamente, (i) que a primeira venda da cadeia ocorrerá, vez que esta é necessária para iniciar o ciclo e preencher a hipótese da norma de substituição tributária; e que (ii) a relação jurídica da norma de substituição com fato presumido prevê a conjunção das relações individualizadas de substituição da cadeia inteira. É aqui, neste ponto (ii), então, que se aplicam as variáveis lógicas de relação.

Generalizando nossas conclusões para estabelecer uma regra genérica, podemos afirmar, com segurança, a seguinte estrutura lógica da relação jurídica da substituição tributária: $[St1 \cdot \langle \dots \rangle \cdot Stx] \equiv [Substituto(St1 \cap \langle \dots \rangle \cap Stx)Fisco]$.

Eis, por fim, de modo bastante claro, a estrutura lógica da substituição tributária com fato presumido. A relação jurídica que se dá entre o substituto e o fisco no consequente da norma em questão é uma interseção, um produto absoluto de finitas, porém desconhecidas, relações jurídicas de substituição correspondentes a cada fase do ciclo que eventualmente vier a ocorrer. A lógica, aqui, finda com comprovar o que, agora, parece intuitivo: a substituição total de uma cadeia equivalerá sempre à conjunção das substituições intermediárias em razão do substituto.

CONCLUSÕES

Ao final do trabalho científico, eis o ápice da investigação proposta: o produto obtido com o experimento desenvolvido. Esta é a seção em que o pesquisador, uma vez superadas as fases de construção do modelo de referência, de realização do experimento e de desenvolvimento da argumentação, apresenta à comunidade científica as conclusões registradas após a longa jornada de conhecimento do objeto. O momento é de colher os frutos, focando no desfecho do trabalho, na descrição *apenas* dos resultados alcançados a partir do núcleo da pesquisa.

Preliminarmente, o experimento nos mostrou, desde os primeiros passos, que é pouco recomendável que se investigue a dinâmica normativa e as próprias normas de substituição sem uma profunda fase preliminar em que se estabeleça, rigorosamente, uma série de amarrações semânticas e classificações, definindo os conceitos que permearão constantemente todo o caminho: *sujeição passiva tributária, sujeito passivo, destinatário constitucional, destinatário legal, contribuinte, responsável, substituto e substituição tributária*. Sem a definição rigorosa de tais conceitos, nenhum trabalho sobre substituição tributária, por mais extenso e denso que seja, será científico. À tal conclusão não há condição ou exceção. Nos parece seja uma verdade incontestável.

Estabelecida essa premissa, sigamos às conclusões.

a) *Que é a substituição tributária?*

1. “Substituição tributária”, no direito positivo, é expressão que pode fazer referência a pelo menos duas dezenas de conceitos, dentre estes os de norma *stricto sensu* e de *sujeição passiva tributária*.
2. Como forma de sujeição passiva, substituição tributária é a condição do *substituto*, no interior do direito positivo, enquanto detentor de um plexo de poderes e deveres determinados como conteúdo da relação jurídica na qual consta como ocupante do polo passivo.
3. Como norma em sentido estrito, substituição tributária é proposição construída na mente do sujeito com base na interpretação dos enunciados prescritivos e organizada

sob a forma lógica hipotético-condicional, possuindo no antecedente a descrição de um fato e no consequente a prescrição de uma relação entre dois sujeitos (ativo e passivo) em torno de uma prestação.

4. Sob o gênero norma, considerando a classificação destas entre gerais/individuais e abstratas/concretas, é possível organizar a norma de substituição como: i) norma *geral e abstrata*; e ii) norma individual e concreta.

5. No patamar da generalidade e da abstração, possui, no antecedente, descrição hipotética de um fato tributário e, no consequente, a prescrição *típica* de *um* cálculo relacional – *processo* – entre uma relação tributária e uma relação não-tributária, conformando a relação jurídico-formal entre o *destinatário legal da substituição* e o Estado, cabendo ao primeiro a entrega de quantia de dinheiro ao segundo.

6. No patamar da individualidade e concreção, é resultando da incidência da norma de substituição geral e abstrata. Assim sendo, possui no antecedente a descrição de um fato tributário passado e, no consequente, a prescrição *do* cálculo relacional – *produto* – já operado entre relações tributária e não-tributária especificadas, conformando a relação jurídica entre o *substituto* e o Estado, cabendo ao primeiro o dever jurídico de entregar quantia certa de dinheiro ao segundo.

7. Como norma, a substituição é norma tributária *stricto sensu*, estabelecendo verdadeira obrigação tributária.

b) Como funciona?

1. A substituição tributária funciona por meio de linguagem, de normas e de estruturas lógicas.

2. Onde houver direito haverá normas. Onde houver normas haverá linguagem. Onde houver linguagem há logicidade. Se substituição tributária é norma, então há uma linguagem que a constitui e, por conseguinte, o instituto possui no seu subsolo a marca da logicidade.

3. Substituição tributária é realidade jurídica concebida, manifestada e desenvolvida por meio de linguagem, mobilizando todo o aparato do plano lógico sotoposto no exercício de sua dinâmica.

4. O movimento que se desenvolve no nível abstrato das normas com fim de constituir obrigação tributária à pessoa sem capacidade contributiva precisa prosseguir, em paralelo, na camada do suporte frásico; porém não sem também movimentar as estruturas lógicas, as quais permanecem encobertas por aquela estrutura oracional.

c) *Como a substituição se relaciona com a norma tributária?*

1. No sistema do direito positivo, o substituto é marcado, em primeiro lugar, por não realizado o fato, assim não possuindo capacidade contributiva. Em segundo lugar, e mais importante, o substituto é marcado pela relação mediata que possui com a materialidade tributada. Esta última é a característica distintiva que modela profundamente esta espécie de sujeição passiva tributária.

2. A relação mediata do substituto com a situação tributada deve ser tal que viabilize e garanta o seu *acesso* à riqueza demonstrada pelo substituído, facilitando a recomposição da capacidade contributiva. Esta é condição de validade da substituição, pois é espécie de sujeição passiva modelada em torno da relação do substituto com o fato tributado.

3. Por ser de superposição o Direito Tributário, encontrar-se-á no antecedente de normas tributárias *stricto sensu* um dever-ser relacional modalizado (uma relação jurídica) envolvido diretamente na situação descrita como fato jurídico tributário. É o que se pode chamar de relação jurídica no fato jurídico.

4. No contexto normativo da substituição tributária, a vinculação do substituto com a situação tributada significa sua necessária presença como sujeito na relação jurídica contida na hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

5. Não há como o *substituto* estar em relação mediata com o fato tributário e ter acesso à riqueza demonstrada pelo *substituído* sem ter com este uma relação jurídica não-tributária previamente constituída.

d) *Como a substituição opera no nível normativo?*

1. No nível normativo, a substituição tributária opera relacionada a outras normas, principalmente à norma tributária de incidência, porém sem interferir na constituição interna desta. Em resumo, não altera a regra-matriz de incidência em qualquer de seus critérios, muito menos altera normas individuais e concretas.
2. É parte intrínseca do núcleo da substituição tributária que haja relação do substituto com o fato jurídico tributário e, bem assim, relação do substituto com o substituído, o que se dará na forma de relação jurídica não-tributária e prévia à substituição. Toda a dinâmica do instituto se estabiliza em torno desse predicado central.
3. Para posicionar em relação jurídica tributária com o Estado uma pessoa que não realizou a materialidade, a única forma juridicamente válida é por meio da constituição de uma relação substituto-Estado intermediada pelo sujeito que detém efetivamente a capacidade contributiva: o substituído.
4. A relação entre o substituto e o estado deve ser construída *em função* das relações entre o substituto e o substituído e entre o substituído e o Estado.
5. A única forma, no âmbito da racionalidade que determina as relações enquanto construção intelectual, de produzir uma nova relação em função de outras duas é por meio do *cálculo relacional*, a álgebra dos predicados poliádicos, que é plenamente aplicável às relações no interior do sistema do direito.
6. A relação jurídica do substituto com o Estado precisa ser construída em função da relação jurídica do próprio detentor da capacidade contributiva [substituído] com o Estado; o que se dá na operação de um cálculo entre as relações *substituto-substituído* e *substituído-Estado*, de modo a produzir a relação compositiva, aquela que consubstancia a operação lógica das duas primeiras: a relação *substituto-Estado*.

e) *Como se dá o cálculo indicado no consequente da norma de substituição?*

1. É possível dividir as normas de substituição tributária em razão da constituição interna do antecedente, utilizando-se critério semântico e intranormativo: a presença (ou não) de um fato presumido no descritor de tal norma.
2. Se *houver* a descrição de um fato presumido no antecedente, diz-se norma de substituição tributária *com* fato presumido. Tal classe possui denotação equivalente à denotação da classe formada pela substituição “para frente” na classificação tradicional e obsoleta.
3. Se *não* houver a descrição de um fato presumido no antecedente, diz-se norma de substituição *sem* fato presumido. Tal classe possui denotação equivalente à denotação da classe formada pela substituição “para trás” na classificação tradicional e obsoleta.
4. Para as normas de substituição tributária *sem* fato presumido, o cálculo relacional operado é um *produto relativo de relações*, cuja descrição de suas notas consta da norma geral e abstrata da substituição, ao passo que o resultado do cálculo está disposto na norma individual e concreta da substituição.
5. Quando for verdade, ao mesmo tempo, que haja relação jurídica entre substituto e substituído [xCy] e entre substituído e o Estado [yTz], a aplicação da norma de substituição tributária insere no sistema a relação correspondente ao produto relativo das duas primeiras [$x(C/T)z$], vinculando juridicamente o substituto e o Estado.
6. Para as normas de substituição tributária *com* fato presumido, o cálculo relacional operado é um *produto absoluto de relações*, cuja descrição de suas notas consta da norma geral e abstrata da substituição, ao passo que o resultado do cálculo está disposto na norma individual e concreta da substituição.
7. Por meio de indução, percebeu-se que a relação jurídica da substituição tributária com fato presumido corresponde à conjunção das relações de substituição tributária de cada fase da cadeia de circulação, uma interseção destas relações, seu produto absoluto.
8. A relação jurídica da substituição tributária com fato presumido, estabelecida entre substituto e o estado, é uma *função* do *produto absoluto* entre as várias relações que

teoricamente se estabelecem entre o substituto e o Fisco em uma cadeia normal de determinado produto.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Filosofia do direito: uma crítica à verdade na ética e na ciência**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica: pensamento formal e argumentação - elementos para o discurso jurídico**. 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRIO, Tarsício Jañez. **Lógica jurídica: argumentación e interpretación**. 5 ed. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2005.

BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional ?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 195, p. 104-123, dez. 2011.

_____. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 192, p. 113-131, set. 2011.

_____. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria general del derecho**. 2 ed. Santa Fé: Têmis, 1992.

BRITTO, Lucas Galvão de. Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1**. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: BRITTO, Lucas Galvão de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros. (Coord.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 313-355.

_____. **Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias**. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. **ICMS**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Constructivismo lógico-semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In: _____. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico. Vol. 1.** São Paulo: Noeses, 2014. p. 13-40.

_____. O constructivismo lógico-semântico: reviravolta no estudo do direito. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, ano XVII, n. 390, p. 8-13, abr. 2013.

_____. Realidade, conhecimento e método científico: (constructivismo lógico-semântico como método epistemológico). In: _____. (Org.); CARVALHO, P. B. (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico. Vol. 2.** São Paulo: Noeses, 2018, p. 17-81.

_____. **Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico.** 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); _____. (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico. Vol. 2.** São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. **Derivação e Positivação no Direito. Vol. III.** São Paulo: Noeses, 2016.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método.** 6 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Para uma teoria da norma jurídica: da teoria da norma à regra-matriz de incidência tributária. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 32, n. 118, p. 121-136, dez. 2012.

_____. **Teoria da norma tributária.** 5 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Renato Siqueira de. **Substituição tributária: estrutura e função.** Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná (UFPR), Curitiba, 2017.

CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In: FERREIRA NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária.** 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 207-262.

CASTAÑON, Gustavo Arja. O que é Construtivismo?. **Cadernos de História e Filosofia da Ciência**, Campinas (UNICAMP), Série 4, v. 1, n. 2, p. 209-242, jul./dez. 2015.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS - CIAT. **Modelo de código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana.** Cidade do Panamá: CIAT: BID: GIZ, 2015. Disponível em: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: (o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COPI, Irving M.. **Introdução à lógica**. Tradução por Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 2001.

CREIGHTON, James Edwin. **An introductory logic**. 3 ed. Nova York: The Mcmillan Company, 1919.

DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DERZI, Misabel. ICMS - substituição tributária progressiva, "para frente". In: _____ (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 169-223.

ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A.. **Lógica, proposición y norma**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2008.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário brasileiro. Vol. 1**. 3 ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FOLLONI, André Parmo. **Clareiras e caminhos do Direito Tributário: ...**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Variações sobre a estrutura da norma de competência tributária. In: **Constructivismo lógico-semântico. Vol. 2**. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). São Paulo: Noeses, 2018, p. 421-467.

GIARDINO, Cleber. O ICM e o princípio da não cumulatividade. **Revista do Advogado**, v. 2, n. 5, p. 69-74, abr./jun. 1981.

GLOCK, Hans-Johann. **Dicionário Wittgenstein**. Tradução do original em inglês “A Wittgenstein dictionary” por Helena Martins. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária – ICMS, IPI, PIS, COFINS**. São Paulo: IOB, 1998.

HARET, Florence Cronemberger. **Teoria e prática das presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

JARACH, Dino. **El hecho imponible: teoria general del derecho tributario sustantivo**. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. 5 ed. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

LANGER, Susanne K.. **An introduction to symbolic logic**. Nova Iorque: Dover Publications, 1953.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Tomo XXIII**. Campinas: Bookseller, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. **Revista dos Tribunais**, v. 969, p. 175-190, jul./2016.

MAUTNER, Gerlinde. **Discourse and management: critical perspectives through the language lens**. Londres, Inglaterra: Palgrave Macmillan, 2016.

MÁYNEZ, Eduardo Garcia. **Lógica del juicio jurídico**. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1955.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2018.

_____; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do novo Código Civil no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Org.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 197-250.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Classificação dos tributos: (uma visão analítica). In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **IV Congresso Nacional de Estudos Tributários: tributação e processo**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 601-637.

_____. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em matéria tributária**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SAMRA-FREDERICKS, Dalvir. Strategizing as lived experience and strategists' everyday efforts to shape strategic direction. **Journal of Management Studies**, Durham, Inglaterra, v. 40, issue 1, p. 141-174, jan. 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147.

_____. **Lançamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SEARLE, John. Philosophy of language: an interview with John Searle. **ReVEL**, Brasil, v. 5, n. 8, 2007. Entrevista concedida à Revista Virtual de Estudos da Linguagem, sem informações sobre o entrevistador.

SHAW, José Luis. Los sujetos pasivos sustitutos en la doctrina, la jurisprudencia y el derecho positivo uruguayo. **Revista Tributária das Américas**, São Paulo, v. 6, p. 81-107, jul./dez/2012.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STEBBING, Lizzie Susan. **A modern introduction to logic**. 3 ed. Londres: Methuen Publishing, 1942.

TAINÉ, Hippolyte. **Histoire de la littérature Anglaise**. 5 volumes. 13 ed. Paris: Librairie Hachette Et., 1911.

TARSKI, Alfred. **Introduction to logic and to the methodology of deductive sciences**. Nova Iorque: Oxford University Press, 1994.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 4 ed. Noeses: São Paulo, 2017.

_____. Teoria do fato jurídico e a importância das provas. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. (Org.); CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 325-352.

_____. Vilém Flusser e o constructivismo lógico-semântico. In: HARET, Florence Cronemberger; CARNEIRO. Jerson. (Org.). **Vilém Flusser e juristas**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2009. v. 1, p. 321-342.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso Avançado de Substituição Tributária**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 177-206.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Lógica, ciência do Direito e Direito. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 9, n. 36, p. 335-356, out./dez. 1972.

_____. Norma jurídica - proposição jurídica (significação semiótica). **Revista de Direito Público**, v. 15, n. 61, p. 12-26, jan./mar. 1982.

_____. Notas para um ensaio sobre a cultura. In: _____. **Escritos jurídicos e filosóficos**. Vol. 2. São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p. 277-323.

_____. Sobre o conceito do direito. In: _____. **Escritos jurídicos e filosóficos. Vol. 1.** São Paulo: Axis Mundi: IBET, 2003, p.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financeiro y Tributario.** 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.

_____. Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária. **Revista de Direito Público**, v. 7, n. 30, p. 271-294, jul./ago. 1974.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas.** 3 ed. Tradução do original em alemão “*Philosophical investigations*” por M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado lógico-filosófico.** 3 ed. Tradução do original em alemão “*Tractatus logico-philosophicus*” por M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.