

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA: DESTINATÁRIOS LEGAIS, SUJEITOS PASSIVOS E O DEVER-SER EM DUAS CAMADAS

Pedro Felipe de Oliveira Rocha

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP),
São Paulo.

pedrofelipe.roc@gmail.com

Fabiana Del Padre Tomé

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP),
São Paulo.

fabianadelpadretome@gmail.com

Resumo: Mediante rigorosa amarração semântica, o objetivo deste trabalho é selecionar características definitórias dos conceitos de destinatário legal, sujeito passivo e suas subespécies para operar divisão lógica da sujeição passiva tributária, verificando a possibilidade de construir um sistema classificatório extenso cujo ponto de partida seja a segregação entre os planos da indeterminação (normais gerais) e da determinação (normas individuais). Para tanto foi empregado como método o Construtivismo Lógico-Semântico, de base filosófica hermenêutico-analítica. Concluiu-se ser possível elaborar o citado sistema classificatório, utilizando sucessivamente como critérios de divisão, conforme a racionalidade do ordenamento jurídico: (i) o tipo de norma jurídica (geral ou individual); (ii) a presença presumida (no plano da indeterminação) ou efetiva (no plano da determinação) de capacidade contributiva; e (iii) a relação do sujeito passivo com a materialidade tributada. Por meio de tais critérios foram organizados e semanticamente amarrados os conceitos de destinatário legal (ordinário e extraordinário) e sujeito passivo (contribuinte, não-contribuinte, responsável e substituto). Metodologia singular, recorte inovador do universo do discurso, critérios jurídicos sólidos e a utilização de ferramental lógico-filosófico garantiram ao experimento potencial científico ímpar, firmando sua originalidade e rompendo com os paradigmas tradicionais (e desgastados) de análise do tema.

Palavras-chave: Classificação. Sujeição passiva tributária. Contribuinte. Responsável tributário. Substituto tributário.

Passive tax subjection: legal tax recipient, passive tax subject, and the “ought to be” divided into two layers

Abstract: Through rigorous semantic binding, the objective of this paper is to select defining characteristics of the concepts of legal tax recipient, passive tax subject and their subspecies to operate a logical division of passive tax subjection, verifying the possibility of building an extensive classification system whose starting point is the segregation between two strata: layer of indetermination (general norms) and layer of determination (individual norms). For this purpose, Logical-Semantic Constructivism was used as scientific method. It was concluded that it was possible to create the mentioned classification system, applying successively as division criteria, according to the rationality of the legal system: (i) the type of legal norm (general or individual); (ii) the presumed (in terms of indetermination) or actual (in terms of determination) presence of contributive capacity; and (iii) the tax subject's relationship with the materiality taxed. By means of such criteria, the concepts of legal tax recipient (ordinary and extraordinary) and passive tax

subject (taxpayer, non-taxpayer, responsible and substitute) were organized and semantically tied. Unique methodology, innovative approach, solid division criteria and the use of logical-philosophical tools ensured to the experiment a peculiar scientific potential, confirming its originality and breaking with the traditional (and worn out) paradigms of analysis of the theme.

Keywords: Classification. Passive tax subjection. Taxpayer. Tax responsible. Tax substitute.

INTRODUÇÃO

A literatura nacional especializada tem produzido pouco conteúdo inovador acerca da sujeição passiva tributária. O tradicional padrão de divisão entre sujeição *direta* e *indireta*, mesmo bastante desgastado, alvo de severas críticas, continua a ser repetido como dogma. Salvo raras exceções, o tema há muito tem sido tratado com superficialidade e sem rigor científico, perpetuando classificações com vícios lógicos, critérios imprecisos e divisões insuficientes, além do corriqueiro problema da ausência de menção ao destinatário legal tributário e ao plano das normas gerais (em contraposição ao sujeito passivo e ao plano das normas individuais).

Face à ausência de uma classificação cientificamente sólida e amplamente aceita pela comunidade, o tema *permanece atual e aberto ao desenvolvimento de novas teorias, demandando perspectivas inéditas de análise*. Longe de estar esgotada a discussão, inúmeras questões debatidas atualmente nos tribunais dependem de prévia definição acerca das categorias de sujeição passiva. Investigações sobre responsabilidade tributária dos sócios¹, desconsideração da personalidade jurídica² e substituição tributária, por exemplo, institutos vinculados ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, dependem, como condição de cientificidade, de um enfoque prévio e preparatório sobre a relação jurídica tributária e os sujeitos que a compõem³. O presente trabalho, portanto, ao desenvolver visão rigorosa e arrojada, oferta suporte a todas as discussões que de algum modo estão vinculadas ao polo passivo da obrigação tributária.

Com o intuito de romper o já citado paradigma negativo da tradição, buscar-se-á, neste trabalho, aprofundar a discussão e apresentar proposta *inovadora* de divisão da sujeição passiva tributária, investindo na construção de extenso sistema classificatório que, partindo da rígida segregação entre os planos das normas gerais e individuais, amalgama duas classificações para bem reproduzir a complexidade da ordem jurídica.

Assim sendo, o recorte preciso, a metodologia proposta e a aplicação de ferramental lógico-filosófico garantem originalidade e relevância a este experimento, um potencial científico único. Por meio desta pesquisa será possível entender a racionalidade do poder de tributar e perceber, com clareza, os critérios definidos para a indicação das pessoas a quem cabe o dever de entregar dinheiro ao Estado, facilitando a percepção dos diferentes regimes jurídicos.

O *objeto* deste estudo, pois, é a *sujeição passiva tributária*, a situação jurídica do sujeito que ocupa o polo passivo da obrigação de pagar tributo; excluindo-se de nosso interesse, desde logo, a sujeição passiva nos deveres instrumentais (obrigações acessórias) e nas normas sancionatórias. Considerando o amplo espectro de assuntos relacionados ao tema, eis o *problema* específico que nos move: identificar nas pessoas juridicamente relevantes para efeitos tributários

¹ Sobre o tema, e.g., há trabalhos neste periódico: MELO, Renan Wanderley dos Santos. Responsabilidade tributária do sócio-gestor **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. X, n. 1, p. 33-43, ago. 2013.

² Sobre o tema, e.g., há trabalhos recentes neste periódico: Cf. TOMÉ, Fabiana; FERRAZ, Fabio. O instituto da desconsideração da personalidade jurídica sobre a ótica do código tributário nacional **Revista Jurídica da FA7**, v. 18, n. 2, p. 29-43, 2021; VASCONCELLOS JR., Jayro. GOMES, Magno. A desconsideração da personalidade jurídica como instrumento **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. 17, n. 3, p. 29-44, set./dez. 2020.

³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil** São Paulo: Noeses, 2005. p. 25.

os predicados suficientes a viabilizar individualização precisa de suas espécies e subespécies, segregando regimes jurídicos diferentes para sujeitos em situações jurídicas diversas. O objetivo principal do presente escrito é operar uma divisão⁴ dos sujeitos passivos tributários de acordo com a racionalidade do ordenamento, atendendo rigorosamente às regras que regulam a operação lógico-classificatória, tudo a fim de construir um *sistema* e esclarecer as classes que conformam aquele universo do discurso.

Sem perder de vista toda a importância do que acima se disse, é preciso indicar um segundo *corte metodológico* que orientará o foco de análise sobre o objeto: *no que diz respeito à sujeição passiva, aqui, nos voltamos para as 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 adiante⁵.

O método utilizado no desenvolvimento do trabalho foi o *Constructivismo Lógico-Semântico*, de base hermenêutico-analítica e concepção epistemológica ligada à Filosofia da Linguagem. O experimento partiu da amarração semântica de conceitos para, por meio da aplicação de ferramental lógico, verificar a possibilidade de, com base nas normas vigentes, reunir as espécies de sujeitos passivos e destinatários legais, cumprindo os propósitos citados.

Por fim, definidas todas as premissas que orientarão o labor científico, vale esclarecer que a pesquisa será dividida em partes. Primeiramente, serão definidos os conceitos basilares de sujeito passivo e sujeição passiva. Em seguida, serão segregados de forma explícita os planos de análise: (i) da *indeterminação*, reflexo das *normas gerais*; e (ii) da *determinação*, consequência das *normas individuais*.

No primeiro, são encontrados os *destinatários legais tributários passivos*, pessoas *não individualizadas* a quem se destina uma potencial prescrição tributária, constando de *relação jurídico-formal* disposta no consequente de *norma tributária geral*. No segundo, o plano da *determinação*, encontram-se os *sujeitos passivos tributários*, as pessoas *individualizadas* que ocupam efetivamente o polo passivo de *obrigação* disposta no consequente de *norma individual*, cabendo-lhes específico dever jurídico.

A partir do supracitado recorte é que será, então, detalhado o sistema classificatório proposto, constituindo-se as subclasses dos destinatários legais *ordinário* e *extraordinário*, além das subclasses dos sujeitos passivos *contribuinte* e *não-contribuinte (substituto e responsável)*. Todo esse caminho visa a organizar, de acordo com os critérios estabelecidos no ordenamento, a realidade do aspecto pessoal das normas tributárias; amarrando semanticamente os conceitos para garantir ao leitor a obtenção de ferramental relevante.

1 SUJEITO PASSIVO E SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

O primeiro passo no estudo da *sujeição passiva tributária* e do *sujeito passivo*, anterior inclusive ao trabalho classificatório, consiste em delimitar precisamente a carga semântica de tais enunciados, os quais, de forma genérica e indiscriminada, tem sido erroneamente utilizados

⁴ Bastante assemelhada à operação de classificação é o processo de divisão lógica. Classificação e divisão basicamente representam o mesmo processo lógico vislumbrado em sentidos opostos, submetendo-se às mesmas regras. A primeira vai das espécies em direção ao gênero, a segunda vai do gênero em direção às espécies.

⁵ O citado corte, malgrado oriente nossa atenção 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 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.

em referência a toda e qualquer realidade envolvendo *pessoas relevantes para efeitos tributários*. 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 conceitos sem elucidação de seu sentido, tratando-os como se autoexplicativos fossem, infelizmente fomentou confusões que contaminaram 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.

Foi Marçal Justen Filho, acredita-se, o primeiro a buscar definir o conceito de sujeição passiva tributária. O autor, atento aos elementos que compõem a obrigação, indicava por sujeição passiva tributária a *situação jurídica* daquele que é titular do polo passivo da relação⁶, frisando um caráter depreciativo de subserviência desvantajosa e sacrificante aos comandos legais. A noção de sujeição passiva como *situação jurídica* é bastante significativa, no que parece ser o melhor ponto de partida para a discussão do tema⁷.

O vocábulo “sujeição” indica o cerne do conceito, 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 interior do 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”⁸.

Ademais, “sujeição” 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, consequentemente 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 individualizados⁹ e determinados pelo conteúdo do vínculo cujo ocupante do polo passivo (a

⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 219-228.

⁷ Frise-se a necessidade, porém, de deixar de lado a subjetividade que foi vinculada à ideia de situação jurídica. O sentimento de conveniência ou favorabilidade vivenciado em razão da condição assumida 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.

⁸ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 88.

⁹ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 104-105.

pessoa individualizada a quem cabe o cumprimento da prestação) é exatamente o *sujeito passivo tributário*.

Retenha-se, de mais a mais, que o sujeito passivo é aquele que consta *efetivamente* no polo passivo de relação jurídica tributária; e não aquele que possui apenas aptidão para suportar o ônus fiscal em razão de ter praticado a materialidade e demonstrado capacidade contributiva¹⁰. Este último, como veremos a seguir, é tão somente o destinatário legal do tributo. Deve ser evitada tal confusão. *A coincidência entre o realizador do fato jurídico e o sujeito que consta da relação jurídica nem sempre se dá* (e.g. nos casos de responsabilidade e substituição).

Importante perceber que os conceitos de sujeito passivo e sujeição passiva estão *diretamente ligados ao plano da determinação, aquele onde se encontram as normas individuais*, cuja prescrição no conseqüente apresenta enunciados protocolares denotativos relacionais (fatos relacionais), por meio dos quais são individualizados os sujeitos ativo e passivo vinculados em torno de uma prestação.

Não há que se falar em sujeito passivo, muito menos em sua situação jurídica tributária, no plano 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.

Sob os conceitos de sujeito passivo e sujeição passiva tributária apresentados, vinculados enquanto parte da realidade jurídica das *normas individuais*, é de se antecipar que toda teoria que trabalhe *displícitamente* os citados conceitos no patamar da generalidade estará eivada de incorreção. Daí porque, no plano da indeterminação, não caberá falar de contribuinte, responsável ou substituto (espécies de sujeito passivo); mas, sim, como será demonstrado posteriormente, caberá falar dos destinatários legais tributários ordinário e extraordinário.

2 SOBRE CLASSIFICAR E O CAMINHO DO EXPERIMENTO

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 conseqüentemente uma nova visão do sistema jurídico*¹¹. Infinitos são os possíveis ângulos de visão sobre o mesmo objeto e infinitas são as possibilidades de classificação, cada uma adaptada às finalidades do sujeito cognoscente.

Classificar é operação lógica que implica em abstratamente recortar a realidade segundo de um critério para, então, mediante conceitos, organizá-la em classes. Por meio deste trabalho o homem reduz complexidades, reunindo elementos possuidores de uma mesma propriedade, indivíduos que se adequam ao critério adotado (o conceito definido pelo operador). A linha condutora da classificação é sempre o interesse (científico ou não) daquele que classifica.

Criar uma classe significa definir seu conceito, estabelecer as características definitórias dos elementos que a compõem. O homem categoriza os fenômenos por meio da definição de

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 29.

¹¹ 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**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 107-130.

conceitos. Daí porque classificar e definir são operações lógicas interligadas, desenvolvendo-se simultaneamente. Toda definição forma a classe do conceito definido; ao passo que toda classificação finda por definir, com os predicados selecionados para a divisão, o que cada realidade é ou não é. Não há como realizar uma operação sem a outra.

Desse modo, o presente trabalho, ao propor como objetivo a construção de um sistema classificatório, passará pela definição, coordenação e subordinação sucessivas de inúmeros conceitos, cada um conformando uma classe, tudo a fim de compor um sistema. Criar um sistema classificatório nada mais é, frise-se, que definir rigorosamente os conceitos de gêneros e espécies, permitindo reorganizar a realidade jurídica de acordo com os critérios escolhidos pelo cientista no ordenamento pátrio. Assim sendo, nosso trabalho será, por meio da definição precisa dos conceitos de destinatário legal, sujeito passivo, contribuinte, substituto e responsável, além da indicação rígida dos critérios jurídicos adotados pelo ordenamento, constituir um sistema classificatório da sujeição passiva que comporte todas as pessoas juridicamente relevantes para efeitos tributários.

Do mais, saliente-se que o esforço classificatório levará em conta exclusivamente o dado jurídico por excelência, *a norma jurídica*¹². 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.

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 descon siderada.

Ao cientista do direito, assim, cabe descrever (para construir) a classificação edificada pela linguagem jurídica¹³ acerca da sujeição passiva tributária. E o faz identificando, construindo e interpretando os conceitos, critérios e diretrizes estabelecidos nas normas que prescrevem a realidade do polo passivo da relação jurídica tributária. O trabalho do cientista deve seguir a direção dos critérios classificatórios e das definições deonticamente firmados.

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.

Para atingir os supracitados propósitos, seguir-se-á caminho bem estabelecido. Primeiramente, defronte à realidade jurídica, será selecionada uma característica das normas tributárias para orientar um corte inicial no plano do dever-ser. A partir de tal propriedade, será dividida esta porção do sistema em *duas camadas* ou planos: os planos da indeterminação (normas gerais, pessoas não individualizadas) e da determinação (normas individuais, pessoas determinadas). Uma vez operada essa medida preparatória, de modo a atender às necessidades da investigação, 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. É seguindo este trilho que se pretende inovar para garantir maior clareza acerca das espécies de sujeito passivo tributário.

¹² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 306.

¹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *In: Justiça tributária: ...*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 125-147. p. 132.

3 O DEVER-SER E OS PLANOS DA INDETERMINAÇÃO E DA DETERMINAÇÃO

Iniciemos o labor classificatório tomando o conjunto das 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*¹⁴ (regras-matrizes de incidência tributária), as normas que documentam sua incidência, as normas de substituição tributária e as normas de responsabilidade tributária¹⁵. Por óbvio, não cabem na definição e, portanto, não pertencem ao universo formado as normas de sanções, as normas de deveres instrumentais, dentre outras.

Delimitado o universo-alvo, operar-se-á um corte inicial preparatório do trabalho classificatório. A propriedade escolhida para operar o corte é a presença, no prescritor da norma jurídica, de sujeito passivo individualizado, ou seja, a pessoa cuja conduta é regulada no consequente apresenta-se determinada, precisamente indicada. 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 em questão.

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”¹⁶, 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 gerais são aquelas normas cuja prescrição se volta para uma classe de pessoas; individuais, as que regulam conduta de determinada pessoa¹⁷. Da mesma forma, Paulo de Barros Carvalho afirma que se costuma referir a generalidade e 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 jurídico¹⁸.

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 prescrição¹⁹, o alvo da nossa futura operação classificatória. A partir do prescritor das normas, pois, segmentamos o plano do dever-ser (sistema do direito), viabilizando analisar e estudar as normas gerais em apartado das normas

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 88.

¹⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoría general del derecho**. 2 ed. Santa Fé: Têmis, 1992. p. 133.

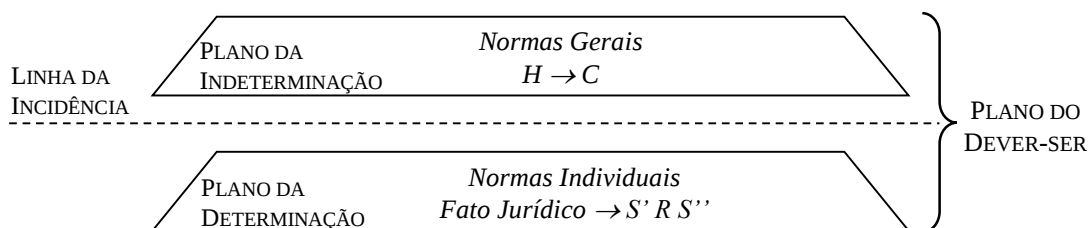
¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 59-60.

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 361.

individuais; as primeiras compoem a camada (ou plano) da indeterminação, a segunda compoem a camada (ou plano) da determinação, como preferimos nomeá-las.

Selecionado o predicado, portanto, opera-se o corte sobre aquele delimitado universo, 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 individualizadas²⁰.

Os planos supracitados, pois, podem ser posicionados representando duas camadas sobrepostas, a geral sobre a individual. No patamar de cima, encontraremos as normas tributárias ditas gerais, cujo prescriptor contém critérios para identificação dos possíveis sujeitos do fato relacional, consubstanciando apenas relação jurídico-formal, vínculo incapaz de gerar direitos e deveres²¹ e que não deve ser confundido com a relação jurídica (em sentido estrito). Esta será encontrada no patamar abaixo, o das normas individuais, aquelas cujo prescriptor 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:



Conforme se vislumbra no gráfico 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 prescriptor 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.

4 SISTEMA CLASSIFICATÓRIO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

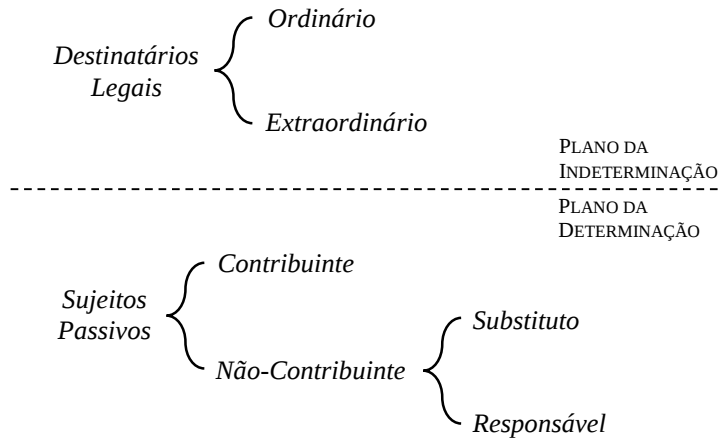
Na seção anterior, cuidou-se de explicar, passo a passo, a divisão das normas tributárias entre os planos da generalidade e da individualização, definindo um corte inicial jurídico a partir do qual se dará a operação lógico-classificatória. Caberá, portanto, agora, analisar o consequente das normas constantes dos dois planos em busca de predicados que viabilizem isolar as classes dos destinatários legais tributários e dos sujeitos passivos tributários. A partir destas, os gêneros

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 60.

²¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 26.

primeiros da divisão, dar-se-á prosseguimento em busca da definição de suas subclasses: destinatários legal ordinário, destinatário legal extraordinário, contribuinte, não-contribuinte, responsável e substituto.

Para um contato inicial, convém apresentar, desde logo, um resumo gráfico da classificação proposta, ferramenta à qual o leitor poderá retornar sempre que sentir necessidade de entender o caminho deste experimento.



Ademais, nas considerações finais, um outro gráfico resumo será apresentado, focado principalmente na correlação entre destinatários legais, sujeitos passivos e os indivíduos do plano fenomênico. Tal gráfico demonstrará a superposição entre os planos do direito e da realidade social, explicitando, ainda, de forma concisa, todos os passos do trabalho de divisão, bem como os critérios definidos e as classes formadas.

4.1 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 conseqüente, 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 passivo: *critério pessoal* nas normas gerais, *elemento pessoal* nas normas individuais.

Na proposição-tese das normas *gerais* tributárias em comento no item anterior, encontraremos enunciados conotativos definidores de uma classe finita de *pessoas indeterminadas* a quem cabe uma conduta abstrata, uma conduta-tipo²² 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 sujeito²³, então todo aquele que vier a ser sujeito n’uma relação

²² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 61.

²³ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 95.

jurídica é no mínimo pessoa. Daí porque no consequente das normas gerais cabe fazer referência a *peças indeterminadas* (e não sujeitos indeterminados) constituindo a classe que servirá de base para futura enunciação dos *sujeitos* que virão a compor a tese da norma individual.

Há, pois, no consequente de normas gerais, apenas as notas para determinação e enunciação da futura relação jurídica. Conformam-se, neste plano de generalidade, tão só um vínculo jurídico-formal²⁴ 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 tributária²⁵ 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*.

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 Villegas²⁶, 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 econômica²⁷.

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

²⁴ 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.

²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 2001. p. 248-249.

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. Este 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 disso, 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”²⁸. 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.

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 discutimos 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

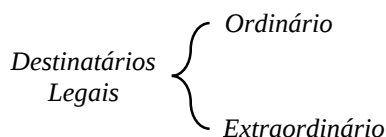
²⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 262.

destinatário constitucional tributário²⁹; 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 conseqüente de norma tributária³⁰ 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.

4.1.1 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 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*. Gráficamente, 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 alguém³¹. 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 tributo³². 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 tribu-

²⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 263.

³⁰ Repita-se: 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.

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 528.

³² 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 conseqüente das normas gerais de substituição e responsabilidade, mas apenas os do conseqüente 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.

tário 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.³³

Cada uma das materialidades foi cuidadosamente escolhida entre fatos economicamente apreciáveis indicadores de riqueza, de modo que a pessoa em respeito da 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 substituição³⁴, 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.

4.2 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.

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

³³ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 151.

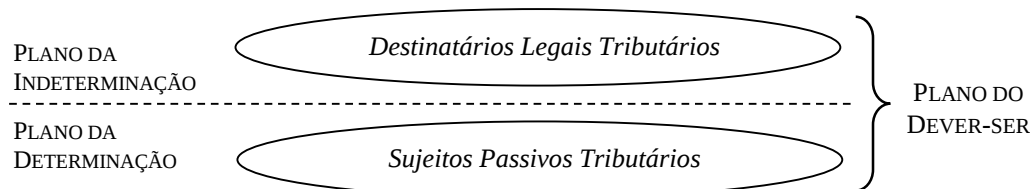
³⁴ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986. p. 278.

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, estabelecendo direitos e deveres a sujeitos determinados³⁵.

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 individual³⁶. 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:



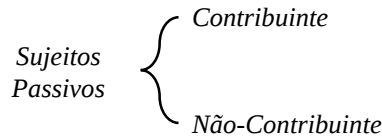
Em rigor, na classificação da sujeição passiva, sendo esta a situação jurídica dos sujeitos passivos no plano da determinação, não se poderia trabalhar com os destinatários legais tributários, parte que são do plano da indeterminação. *Dada a importância destes últimos, no entanto, tomamos a liberdade 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 classificatório que aqui propomos.

4.2.1 Contribuinte e não-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:

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 306-307.

³⁶ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5 ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 104.



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 Nacional³⁷, 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 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.³⁸

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”³⁹.

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*

³⁷ 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;

³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 87.

³⁹ JARACH, Dino. El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996. p. 168.

fato que revele riqueza por parte de alguém, decorrendo para esse mesmo alguém a aptidão para ofertar parte da riqueza demonstrada ao Estado⁴⁰. Em outras palavras, 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 construímos⁴¹.

E convém dizer que nossa divisão se encaixa nas definições mais sólidas do conceito de contribuinte encontradas na literatura especializada. Maria Rita Ferragut, brilhantemente, afirma que “contribuinte é a pessoa que *realizou o fato jurídico tributário* e que cumulativamente *encontra-se no polo passivo da relação obrigacional*”⁴². 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”⁴³. 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 despendar 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.

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; assim possuindo relação pessoal e direta com a materialidade. Pode ser encontrado no *elemento pessoal do consequente* da norma individual e concreta que documenta a incidência da regra-matriz tributária.

⁴⁰ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 167.

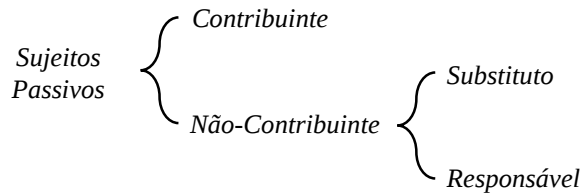
⁴¹ O mesmo aconteceria, ainda, se utilizássemos como critério para definição do destinatário legal a condição de realizador **potencial** da materialidade, como muito bem o fez Hector Villegas.

⁴² 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.

⁴³ 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: 1 set. 2022. p. 53. [link para acesso nas referências]

4.2.2 Sujeito passivo não-contribuinte: 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 Nacional⁴⁴, afirma que, no que diz respeito à fixação da responsabilidade tributária, há apenas dois rumos: um interno à materialidade descrita no fato jurídico, outro externo⁴⁵.

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*⁴⁶ 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, de modo intermediado por um outro sujeito*; 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 o fato

⁴⁴ 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.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 336.

⁴⁶ Em razão de não terem praticado a materialidade, ou seja, os sujeitos passivos não-contribuintes.

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

Sendo ambos, substituto e responsável, espécies de sujeito passivo não-contribuinte, por óbvio comungam toda a predicação do gênero. A diferença específica do substituto que o segrega do responsável 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 Art. 121 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 efetivamente realizá-la. A partir daí, na ausência de nomenclatura legal que designe a interação do *substituto* com a situação tributada, a literatura especializada passou a indicá-la por “indireta”. Esta, no entanto, não foi uma boa escolha.

Ao predicar a relação do substituto com a materialidade tributada (dita *indireta*) em oposição à relação do contribuinte com a materialidade (dita *direta*), 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, já que um critério existe em clara negação ao outro. Ademais, a citada oposição das nomenclaturas pode também influenciar conclusão equivocada no sentido de que contribuinte e substituto compartilham características de um mesmo gênero, diferenciando-se enquanto espécies apenas em razão de 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.

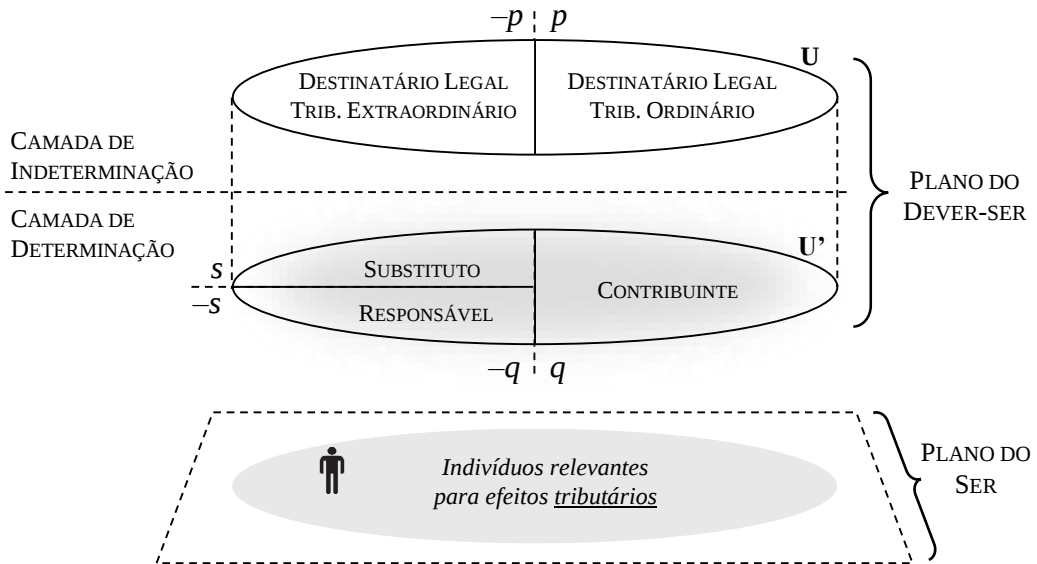
No sistema do direito positivo brasileiro, o substituto é marcado, em primeiro lugar, por não ter realizado o fato e, bem assim, não possuir capacidade contributiva; timbres também possuídos pelo responsável. Em segundo lugar, e mais importante, *o substituto é marcado pela relação mediata que possui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

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

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As conclusões do trabalho podem ser resumidas, esquematicamente, no gráfico abaixo. Tal representação imagética esclarece, ao mesmo tempo, a separação do sistema do direito (dever-ser) em dois planos e o cotejo entre os gêneros “destinatários legais” (círculo superior) e “sujeitos passivos” (círculo inferior). Do mais, permite avaliar a formação das espécies de tais

gêneros, contribuindo para, dentro do planejado, conformar e apresentar um *sistema classificatório da sujeição passiva tributária*.



Por meio do gráfico facilmente se vislumbra como as duas classificações, de modo verticalizado, se justapõem da camada de indeterminação à camada de determinação na formação do sistema classificatório como um todo. Demonstra-se não apenas a projeção de uma divisão na outra, mas também a projeção do sistema, com suas classes gênero e espécies, no plano do ser (realidade social), onde se considera a presença concreta dos indivíduos.

As variáveis p , q e s representam os critérios (*predicados*) escolhidos, conforme a racionalidade do ordenamento jurídico, para operar as divisões dos gêneros. Quando, ao lado delas, estiver apostro o operador lógico negador ($-$), quer-se indicar que a classe foi formada pela aglutinação dos elementos que não possuem a característica definidora do gênero.

Destinatário legais tributários (gênero primevo U) são as pessoas não individualizadas reunidas em razão de sua descrição constar da relação jurídico-formal disposta no consequente de norma tributária geral. *Sujeitos passivos tributários* (gênero primevo U'), por sua vez, os sujeitos determinados reunidos em razão de ocuparem o polo passivo da obrigação tributária. Estes dois conjuntos consubstanciam os gêneros iniciais das divisões, formando o universo do discurso do sistema classificatório.

Os destinatários legais foram divididos em razão do critério de *presunção de capacidade contributiva* (p), formando as espécies de *destinatário ordinário*, ao qual se presume capacidade contributiva, e *destinatário extraordinário*, a quem não se acolhe a presunção. Os sujeitos passivos foram segmentados em razão da *efetiva demonstração de capacidade contributiva* (q), consequência direta da prática da materialidade, o que imprime a estes relação pessoal e direta com o fato gerador conforme Art. 121, Parágrafo Único, inciso I; demonstrando a paridade e equivalência entre o critério que indicamos e aquele definido legalmente. Restaram constituídas, assim, as espécies de *contribuinte*, o sujeito passivo que demonstrou riqueza pela prática da materialidade (com relação pessoal e direta com o fato), e *não-contribuinte*, o sujeito passivo que, malgrado compareça à obrigação tributária, não demonstrou efetiva capacidade contributiva, ou seja, não praticou a materialidade (sem relação pessoal e direta com o fato).

Tomada como gênero, a classe dos sujeitos passivos não-contribuintes foi segmentada em razão nível de *vinculação do sujeito ao fato jurídico tributário* (s). Se o sujeito possui alguma relação com o fato jurídico, estando a este vinculado indiretamente, estamos diante da subclasse de *substitutos*. Caso contrário, inexistindo qualquer vinculação com a materialidade, eis, por fim, a subclasse dos *responsáveis*.

Cumprindo o objetivo desta pesquisa ao constituir a classificação até aqui apresentada e, simultaneamente, respondendo ao problema proposto, identificou-se que os predicados relevantes na segregação das espécies de destinatários legais e sujeitos passivos tributários são: (i) no primeiro nível de divisão, a presença presumida (plano da indeterminação) ou efetiva (plano da determinação) de capacidade contributiva; (ii) no segundo patamar de divisão, a relação do sujeito passivo com a materialidade tributada. Por meio de tais critérios é que se realizou, por fim, a amarração semântica dos conceitos de *destinatário legal*, *contribuinte*, *responsável* e *substituto*, viabilizando a construção do *sistema classificatório da sujeição passiva tributária* e, bem assim, a segregação precisa de diferentes regimes jurídicos para cada espécie de sujeito.

REFERÊNCIAS

TOMÉ, Fabiana; FERRAZ, Fabio. O instituto da desconsideração da personalidade jurídica sobre a ótica do código tributário nacional, da medida provisória n. 881/19 e do projeto de lei do novo código comercial. **Revista Jurídica da FA7**, v. 18, n. 2, p. 29-43, 2021.

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

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

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.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

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

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

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 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: 1 set. 2022.

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

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.

MELO, Renan Wanderley dos Santos. Responsabilidade tributária do sócio-gestor na sociedade limitada (análise do Art. 135, III, do Código Tributário Nacional). **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. X, n. 1, p. 33-43, ago. 2013.

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

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.

VASCONCELLOS JR., Jayro. GOMES, Magno. A desconsideração da personalidade jurídica como instrumento de efetividade da tutela jurisdicional: análise das teorias máxima e mínima em face do processo civil ambiental. **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. 17, n. 3, p. 29-44, set./dez. 2020.

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

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero 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.