

# Sobre o livro "Substituição Tributária" de Marçal Justen Filho

## IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Da variada polêmica temática que conforma a imposição fiscal, aquela voltada à substituição tributária permanece suscitando estudos, provocando indagações, estimulando escritos, mas ainda sem contornos doutrinários e jurisprudências definitivamente plasmados em um perfil esboçado.

O descompasso temporal entre a análise do anteprojeto do Código Tributário do país e sua aprovação, no concernente ao complexo normativo esculpido na lei maior, não obstante sua origem comum, posto que os artífices de um e outro, em sua expressiva maioria, foram as mesmas pessoas, terminou por abrir lacunas ainda não integradas pela hermenêutica.

Marçal Justen Filho, em seu novo livro, decidiu enfrentar o desafio, apresentando tese abrangente, em que nenhum dos pontos tormentosos deixou de ser examinado.

Adotando, em face de ser a publicação

ora lançada o texto de sua tese de doutoramento na PUC de São Paulo, postura de neutralidade científica ao reexaminar as formulações kelsenianas, nelas encontrou soluções não conflitantes com uma interpenetração dos princípios de outras ciências sociais. Em decorrência, sua crítica ao normativismo puro revestiu-se de menor densidade que às dos jusnaturalistas, mas conteve, na procura de uma interpretação sistemática, elementos compositores entre o positivismo e a essencialidade do Direito, não necessariamente criação do Estado ou, ontologicamente, fruto da realidade normada.

Esta é a razão pela qual chegou a soluções ousadas — que de resto também adotei em parte no passado — como aquelas apresentadas em suas conclusões 21 e 30 assim descritas:

"21. Esses dados evidenciam que o regime tributário incide não só em casos de ausência de sanção como também em situações de cunho sancionatório. Tem natureza tributária o dever jurídico sancionatório

quando for imputado a um ilícito tributário — ou seja, ao descumprimento de um dever tributário. Assim, explica-se a intuição do legislador no sentido de que o inadimplente transformaria a "obrigação acessória" em "obrigação principal". O ilícito tributário e a sanção tributária sujeitam-se ao regime tributário. Portanto, a dita "responsabilidade tributária" é uma figura tributária, na categoria da sujeição passiva" (os grifos são meus);

"30. O artigo 135 da Lei nº 35.172 não edita regras acerca de substituição, nem de responsabilidade. Trata-se de definir não a determinação subjetiva de normas tributárias, mas o aspecto pessoal da hipótese de incidência respectiva.

A regra alude, em suma, ao contribuinte, não a terceiro. Dispõe que, quando atuar culposamente, com infração da lei ou do contrato, o "representante" não será como tal considerado para fins tributários.

Em tais situações, considerar-se-á que o fato impositivo envolve exclusivamente o dito "representante" (os grifos são meus).

O livro de Marçal Justen Filho representa a mais valiosa colaboração para o estudo da substituição tributária já escrita no País. Seu estilo é elegante, suas afirmações incisivas, seu embasamento doutrinário admirável na medida em que não furta ao leitor o conhecimento de todas as correntes favoráveis ou contrárias às suas posições, carecendo, obviamente, o trabalho de indicações naquela concepção pessoal, que constitui, de longe, a admirável contribuição prestada ao exame desse instituto do direito brasileiro.

O Direito passa, hoje, por intensa revisão conceitual. Sua filosofia pela pena de Michel Villey, Johannes Messner, John Rawls, H.L. Hart, Jean Viladrich, Rafael Gomes Perez, Xavier Hervada, Izquierdo e outros parece direcionar-se para configuração convivencial entre as normas reconhecidas pelo Estado e aquelas pelo Estado criadas, substituindo-se as teorias tridimensionais elaboradas, em que o ato de valorar seria neutro, por uma teoria tripartida de conteúdo

unitário e justo, caracterizada pelo ato de valorar completado por sua qualificação ética. Mais do que valorar, necessário é valorar bem.

À evidência, os princípios formais e estruturais — estes podendo inclusive ser meta ou pré-jurídicos *stricto sensu*, mas obrigatoriamente jurídicos *lato sensu*, sem que se possa atribuir, se não em visão formalista, acientificidade à afirmação — não podem ser desconsiderados para o exame de qualquer instituto do Direito.

Compreende-se, pois, no livro de Marçal Justen Filho, tal preocupação em estalar as novas correntes do pensamento jurídico-filosófico, sendo a perplexidade que, muitas vezes, provocam suas colocações, riquíssima matéria para reflexão posterior que se relevará fecunda no assentamento das conclusões ou nas críticas que suscitará, sempre objetivando a evolução do estudo jurídico.

De lógico, em obra de tal dimensão e densidade, não é de se esperar seja possível

a concordância com todas suas teses, dissertadas, todavia, de forma coerente e monolítica, em raciocínio de coloração cartesiana a provocar admiração e respeito dos que as leiam.

Vejo no jovem — e já consagrado professor Marçal Justen Filho — talvez a mais gratificante revelação de jurista dos dias atuais, liberto da monótona repetição de teses alienígenas, pretendidamente adaptáveis ao Brasil, que têm sido a tônica dominante da maior parte da produção doutrinária do País.

Sinto-me, pois, privilegiado em poder apresentar ao público brasileiro a obra, admirável, polêmica e profunda, de Marçal Justen Filho sobre tema de tal magnitude e de tão proceloso conteúdo. Obra que marcará, certamente, momento importante na história do direito brasileiro.

O autor é professor-titular de Direito Econômico da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie e presidente do Instituto dos Advogados de São Paulo.