

# TERCEIROS COMO SUJEITOS HABILITADOS A INTERPRETAR E ARGUMENTAR NA DINÂMICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*Henrique Mello*<sup>1</sup>

Sumário: 1. Introdução – 2. Um exemplo concreto – 3. Relações jurídicas, interpretação e argumentação – 4. Conclusão – 5. Referências.

## 1. INTRODUÇÃO

Através das próximas linhas, pretende-se argumentar que o direito positivo permite que terceiros – administrados que não se confundem com contribuintes nem com responsáveis tributários – constituam relações tributárias alheias e, por isso, que interpretem e argumentem para a aplicação (e, assim, para a incidência) das normas tributárias no processo de positivação do sistema tributário brasileiro.

---

1. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP; Master di secondo livello em Direito pela Università Degli Studi di Genova; Especialista em Direito Tributário pelo IBET; Professor de Direito Tributário; Coordenador do IBET em São José do Rio Preto; Advogado tributarista. [henrique@hmlaw.com.br](mailto:henrique@hmlaw.com.br)

## 2. UM EXEMPLO CONCRETO

O Supremo Tribunal Federal (STF), por maioria de votos, julgou procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4281, em sessão virtual de 09 de outubro de 2020, reconhecendo a invalidade das previsões trazidas pelo Decreto estadual nº 54.177/09 (Estado de São Paulo) ao artigo 425 do Regulamento do ICMS paulista (Decreto nº 45.490/00).

Trata-se do caso da atribuição, às empresas distribuidoras de energia elétrica, dos deveres de constituição e recolhimento do ICMS “incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica”<sup>2</sup>, inclusive em ambientes de contratação livre.

---

2. SÃO PAULO (Estado). Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Diário Oficial do Estado (DOE) de 1º.12.2000: “Artigo 425 - A responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto incidente nas sucessivas operações internas com energia elétrica, desde a sua importação ou produção, fica atribuída:

I - a empresa distribuidora, responsável pela operação de rede de distribuição no Estado de São Paulo, que praticar operação relativa à circulação de energia elétrica, objeto de saída por ela promovida, destinando-a diretamente a estabelecimento ou domicílio situado no território paulista para nele ser consumida pelo respectivo destinatário, quando este, na condição de consumidor, estiver conectado a linha de distribuição ou de transmissão, integrante da rede por ela operada, em razão da execução de:

a) contrato de fornecimento de energia elétrica, com ela firmado sob o regime da concessão ou da permissão da qual é titular;

b) contratos de conexão e de uso da respectiva rede de distribuição, com ela firmados para fins do consumo da energia elétrica adquirida pelo destinatário por meio de contratos de comercialização por ele avençados, ainda que com terceiros, situados neste ou em outro Estado, em ambiente de contratação livre;

c) qualquer outro tipo de contrato, com ela firmado para fins de entrega de energia elétrica para o consumo do destinatário;

II - ao destinatário que, estando conectado diretamente à rede básica de transmissão na condição de consumidor, promover a entrada de energia elétrica no seu estabelecimento ou domicílio, situado no território paulista, para nele consumi-la em razão da execução de contrato de comercialização de energia elétrica firmado em ambiente de contratação livre.

§ 1º - A base de cálculo do imposto será o valor da operação, nele incluídos:

1 - nas hipóteses das alíneas “a” e “c” do inciso I, a soma de todos os valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.

2 - nas hipóteses da alínea “b” do inciso I e do inciso II, o valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica, os valores e encargos cobrados pelas empresas responsáveis pela operação da rede de distribuição ou de transmissão à qual estiver conectado o destinatário, e quaisquer outros valores e encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros.

§ 2º - O destinatário da energia elétrica nas hipóteses das alíneas “b” e “c” do inciso

As distribuidoras de energia elétrica, no contexto de ambiente de contratação livre, não participam da cadeia de circulação econômica da mercadoria objeto das operações, não apresentando, desse modo, qualquer vinculação com a prática do fato jurídico tributário pelo contribuinte do ICMS, que é quem realiza a operação de circulação da mercadoria (energia elétrica) e, portanto, quem a comercializa.

O papel das distribuidoras, nesse caso, é distinto daquele desempenhado por elas no mercado regulado, em que comercializam a energia circulada aos consumidores cativos.

No contexto analisado no julgamento, não são sujeitos passivos da obrigação principal. Não praticam, elas mesmas, o fato jurídico tributário. E, não tendo relação - nem mesmo indireta - com a materialidade da exação, não podem ser responsabilizadas em sentido técnico pelo pagamento do crédito tributário de ICMS incidente sobre as operações com energia elétrica praticadas em ambiente de contratação livre.

Um brevíssimo parêntese: É interessante notar, por relevante, que o STF decidiu modular os efeitos de sua decisão, atribuindo-lhe eficácia *ex nunc* e preservando, assim, relações jurídicas surgidas em decorrência de fatos anteriores à publicação do acórdão. Além disso, o caso é específico para as previsões constantes do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, o que significa dizer que previsões legais semelhantes de outros Estados brasileiros continuam com validade preservada.

---

I deverá, para fins da apuração da base de cálculo, prestar, à Secretaria Fazenda, declaração do valor devido, cobrado ou pago pela energia elétrica.

§ 3º - Na ausência da declaração de que trata o § 2º ou quando esta, a critério do fisco, não merecer fé, a base de cálculo do imposto, nas hipóteses das alíneas “b” e “c” do inciso I, será o preço praticado pela empresa distribuidora em operação relativa à circulação de energia elétrica objeto de saída, por ela promovida sob o regime da concessão ou permissão da qual é titular, com destino ao consumo de destinatário, situado no território paulista, em condições técnicas equivalentes de conexão e de uso do respectivo sistema de distribuição.

§ 4º - A Secretaria da Fazenda estabelecerá disciplina específica para fins do cumprimento do disposto nos §§ 1º a 3º.”

De volta ao ponto, em que pese as distribuidoras de energia elétrica não serem contribuintes e nem responsáveis tributários - porque não praticam o fato jurídico tributário e também não estão, de nenhum modo juridicamente relevante, vinculadas à materialidade do ICMS – são chamadas pelo ordenamento jurídico-tributário a interpretar as normas tributárias e a realizar a incidência das previsões abstratas sobre condutas alheias, constituindo relações jurídicas entre o fisco e outros sujeitos de direito.

Em termos diversos, as distribuidoras de energia elétrica, no ambiente de contratação livre, são *terceiros* a quem se atribui competência para interpretar e argumentar na dinâmica do sistema tributário nacional. *Terceiros* obrigados a constituir créditos tributários alheios e, uma vez constituídos, a recolher os valores apurados aos cofres públicos.

Não são responsáveis tributários (nem substitutos tributários), pois, o que se lhes atribuem são deveres instrumentais. Dois deveres instrumentais, mais especificamente: o dever de constituir o crédito tributário e o dever de recolher o valor ao fisco. Não há dever de pagamento em sentido técnico (recolhimento é diferente de pagamento). Destaque-se que o §1º do artigo 113, combinado com o artigo 121, do Código Tributário Nacional, dispõe que sujeitos passivos de obrigação principal são obrigados ao pagamento de tributos. Já o §2º do artigo 113, combinado com os artigos 115 e 122, do Código Tributário Nacional, dispõe que sujeitos passivos de deveres instrumentais devem realizar prestações que são objetos distintos de pagamento.

Isso nos autoriza a dizer que a temática da sujeição passiva tributária precisa ser repensada, pois, não são apenas contribuintes e responsáveis tributários (incluídos os substitutos tributários) os administrados legitimados pelo direito a participar do processo de positivação das normas tributárias, incluindo novos conteúdos de prescritividade voltados à regulação das condutas intersubjetivas em matéria de tributos.

E participar do processo de positivação das normas tributárias significa possuir competência para interpretar e argumentar dentro do sistema.

### **3. RELAÇÕES JURÍDICAS, INTERPRETAÇÃO E ARGUMENTAÇÃO**

As obrigações e deveres atribuídos pelas normas tributárias são, invariavelmente, conteúdos de relações intersubjetivas prescritas pelo ordenamento. Esse é o modo de funcionamento dado ao corpo de linguagem que caracteriza o direito<sup>3</sup>. Resultado de atos de fala que, enunciados nos exatos moldes permitidos pelo próprio ordenamento e levados ao conhecimento daqueles a quem se dirige, o direito manifesta-se como texto, dependendo de labores interpretativos por parte dos destinatários para atingir todo o potencial de sua função pragmática, que é a regulação de condutas de pessoas em relações com outros sujeitos<sup>4</sup>.

A finalidade do direito é prescritiva de condutas. Este diz como algo deve ser, através da imputação de uma causalidade jurídica. Resulta do esforço criativo do ser humano e volta-se a interferir nas condutas intersubjetivas ao atribuir valores a determinados objetivos comunitários.

E assim o faz como um sistema comunicativo.<sup>5</sup> Envia mensagens aos destinatários informando-lhes do que está proibido, permitido ou obrigado pelo ordenamento jurídico e

---

3. Ver GUASTINI, Riccardo. *El realismo jurídico redefinido*. In NUÑES VAQUERO, Alvaro. *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2014; Ver, também, CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018, p. 197 e seguintes.

4. ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Teoría del derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Vol. I. Tercera edición. Pamplona: Civitas/Thomson Reuters, 2010, p. 96.

5. ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Op. Cit.*, 2010, p. 87.

quais serão as consequências em caso de descumprimento. Conforme Aurora Tomazini de Carvalho,

Não há outra maneira a ser utilizada pela sociedade para direcionar relações inter-humanas, que não seja por atos de comunicação. Impor formas normativas ao comportamento social só é possível, nesse sentido, mediante um processo comunicacional, com a produção de uma linguagem própria, que é a linguagem das normas.<sup>6</sup>

Essas mensagens são, *lato sensu*, *normas jurídicas*. Legisladores – leia-se o termo em sentido material, incluindo juízes, autoridades administrativas, particulares, etc.,<sup>7</sup> – já em obediência a mensagens jurídicas anteriores das quais são destinatários<sup>8</sup>, enunciam conteúdos prescritivos que apresentam a característica ontológica de texto (no mais das vezes, texto escrito). Sujeita-se, o texto legal, à *interpretação*, antes da qual não há que se falar em norma jurídica em sentido estrito. É o destinatário da mensagem jurídica quem cria o conteúdo da prescrição de condutas que lhe foi enviada. E nessa atitude criativa, costuma verificar, em termos gerais e abstratos, que a mensagem prescreve uma consequência jurídica caso venha a se concretizar uma hipótese legalmente prevista. Trata-se daquela estrutura “H → C” (Hipótese → Consequência) de que fala Hans Kelsen.<sup>9</sup>

6. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 182.

7. Sentido utilizado, por exemplo, por GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, 2014, p. 197.

8. ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Op. Cit.*, 2010, p. 124: “Generado, el ordenamiento jurídico mediante la implantación de una constitución, pueden comenzar las autoridades o poderes establecidos (los ‘actores constitucionales’) a tomar decisiones. A partir del momento en que la constitución ha sido acordada, todas las decisiones que se produzcan dentro de su marco son decisiones intrasistémicas o intraordinamentales. La decisión constituyente ha creado la constitución. Una vez establecida ésta, las demás decisiones que se vayan produciendo serán decisiones constituidas, dentro del ordenamiento.”

9. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1985, *passim*. Ver, também, VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2015, *passim* e CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tribu-*

## TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para se chegar a essa estrutura hipotético-condicional é preciso, assim, realizar atividade de atribuição de sentido aos textos de lei.<sup>10</sup> Tanto a enunciados legais caracterizados como regras, quanto a enunciados principiologicos.

Interpretar é uma atitude criativa, uma decisão. O sentido não está no objeto, mas na mente do intérprete. É este que, verificando os possíveis sentidos atribuíveis àquilo que interpreta, realiza *operações mentais* de compreensão e decide o que ele significa<sup>11</sup>.

---

tária. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 50-59.

10. Veja-se, como exemplo do que estamos a tratar, o percurso gerador de sentido pensado por Paulo de Barros Carvalho: Por esse caminho, baseado na ciência que estuda os signos linguísticos, para construir a norma jurídica o intérprete toma contato com o suporte físico (primeiro subsistema - S1), o dado material que contém o texto legal. Interpretando aquelas marcas de tinta no papel, ele constrói enunciados linguísticos e lhes outorga sentido, formando proposições (segundo subsistema - S2). O sujeito cognoscente conjuga, entre si, as proposições formadas, montando estruturas prescritivas de condutas num conjunto de significações proposicionais (terceiro subsistema - S3). As unidades prescritivas construídas passam por um filtro formado por proposições com finalidade axiológica clara (proposições-princípios), a fim de verificar se estão de acordo com os valores prestigiados pelo direito. O percurso de geração de sentido se completa quando o intérprete incursiona pelo sistema a procura de elementos de coordenação e subordinação das proposições construídas (quarto subsistema - S4). Ver mais em CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 104.

11. GUASTINI, Riccardo. *Op. Cit.*, 2014: “[...] los textos normativos requieren de interpretación. Esto equivale a decir que es una ingenuidad y una indebida simplificación identificar sin más el derecho con los textos normativos. Si una determinada formulación normativa puede ser entendida, por ejemplo, tanto en el sentido N1 (su significado literal *prima facie*) como en el sentido N2 (correspondiente a una supuesta intención de la autoridad normativa), ¿cuál es el derecho: N1 o N2? Diremos por tanto que el derecho no es propiamente un conjunto de textos normativos sino más bien el conjunto de los significados – es decir, de las normas – que se desprenden de los textos normativos mediante la interpretación. Pero también, como ya sabemos, mediante la construcción jurídica.” “[...] Dicho brevemente: todo texto normativo admite interpretaciones – en abstracto y/o en concreto – que sincrónicamente chocan entre sí y/o que son diacrónicamente cambiantes. Ello implica que muchas (tal vez no todas, pero sí muchas) controversias y, más en general, muchas (tal vez no todas, pero sí muchas) ‘cuestiones jurídicas’ admiten soluciones diferentes en competición. Estando así las cosas, parece obvio que los enunciados interpretativos – en abstracto (‘El enunciado normativo E expresa la norma N’) y en concreto (‘El caso x recae en el ámbito de aplicación de la norma N’) – son fruto de elecciones y decisiones, no de conocimiento. Es decir, los enunciados interpretativos tienen carácter ya no descriptivo (o cognitivo) sino adscriptivo y, en cuanto ta-

Não se trata de tarefa simples. O direito positivo, enquanto objeto a ser interpretado, é, como sabemos, duplamente indeterminado. Não se sabe quais normas pertencem a seu conjunto (equivocidade dos textos), nem muito menos quais são os casos que recaem sob o âmbito de aplicação de cada norma (vagueza).

As operações mentais de compreensão realizadas sobre o texto legal, assim como seu objeto, apresentam relevância jurídica quando *enunciadas*, ou seja, após argumentadas e, assim, transformadas em texto. É necessária, desse modo, a realização de um ato de fala (o resultado enunciado de uma interpretação jurídica em sentido amplo) sobre um ato de fala previamente elaborado no contexto do ordenamento jurídico. Eis, aí, a interpretação jurídica completa: compreensão mais argumentação.

A atividade interpretativa completa, realizada em cumprimento a uma determinação do próprio ordenamento jurídico, nos moldes exigidos e pelas pessoas (órgãos) previstas, caracterizará *aplicação*. Aplicação de normas *gerais e abstratas*.<sup>12</sup> Pode estar ligada ao cumprimento de uma *norma de competência* (ou de *estrutura*), que é aquela que permite ou obriga alguém a produzir novos textos legais<sup>13</sup>, ou a uma *nor-*

---

les, carecen de valores de verdad.”

12. CARVALHO, Paulo de Barros, *Op. Cit.*, 2018, p. 147-148: “A norma abstrata e geral adota o termo *abstrato*, em seu antecedente, no bojo do qual preceitua enunciado hipotético descritivo de um fato, e *geral*, em seu conseqüente, onde repousa a regulação de conduta de todos aqueles submetidos a um dado sistema jurídico. [...] a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.”

13. Por exemplo, o já mencionado artigo 146, da Constituição Federal, que determina a elaboração de lei complementar para o tratamento de determinadas matérias. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 53, diz que os elementos da norma de competência (ou de estrutura) são: “i) qualificação do sujeito que pode criar normas; ii) indicação do processo de criação das normas, sugerindo todos os atos que devem ser preordenados para o alcance desse fim; iii) indicação das coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve se realizar; iv) indicação das condições de tempo em que esta ação deve ser desempenhada; v) estabelecimento do vínculo que existe entre quem cria a norma e quem deve se sujeitar à sua

*ma de conduta*, que se volta a permitir, obrigar ou proibir determinado agir humano em prol do direito de outrem.

A atividade interpretativa é, assim, o caminho para a *incidência* da previsão geral e abstrata. Aplicar ou fazer incidir uma previsão geral e abstrata pode significar a produção de conteúdo prescritivo também geral e abstrato, como nos casos em que se cumpre uma norma de estrutura que imponha a elaboração de uma lei complementar ou de uma lei ordinária (pensemos na atribuição de competências para instituição de tributos), ou ainda de um conteúdo prescritivo individual e concreto, como nas situações em que se concretiza a previsão do evento em fato jurídico tributário e se faz instaurar a relação jurídica entre dois sujeitos de direito.

Àqueles que elaboram textos que, uma vez interpretados, se afiguram como normas gerais e abstratas, atribui-se *competência* para inclusão de novos conteúdos normativos no conjunto do ordenamento jurídico vigente, do mesmo modo que, àqueles que elaboram textos que, interpretados, se afiguram como *normas individuais e concretas*, atribui-se o mesmo tipo de competência.

Nem toda interpretação é aplicação do direito. Mas não há aplicação do direito sem interpretação. E não há, por óbvio, necessária identidade entre destinatário da norma cuja conduta se pretende regular e aquele que realiza o processo de interpretação e argumentação que resultará na incidência do respectivo comando legal. O caso das distribuidoras de energia elétrica é prova disso. Há, porém, necessária identidade entre destinatário da norma de competência e aquele que deve aplicar, após interpretar e argumentar, a norma jurídica, pois, o conteúdo da norma de competência é, justamente, um

---

prescrição, segundo as condições estabelecidas pelo próprio direito; *vi*) modalização da conduta de criar outra norma, se obrigatória, permitida ou proibida; e *viii*) estabelecimento da programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis – sujeito, espaço, tempo e comportamento”. Mencionamos, no texto, apenas os modais permitido e obrigado, pois, nos referimos à atividade de interpretação imposta em obediência a normas existentes, não fazendo sentido incluir, naquela passagem, o modal proibido, em que pese aplicável às normas de estrutura.

comando legal de criação de mais direito positivo.<sup>14</sup> Em outros torneios, não pode aplicar o direito aquele que não tem competência para incluir novos conteúdos normativos no ordenamento jurídico.

Fazer incidir a norma jurídica é aplicá-la, positivando o ordenamento e satisfazendo, assim, sua finalidade de regulação do comportamento das pessoas entre pessoas. Gabriel Ivo ensina que “é a aplicação, portanto, que dá o sentido da incidência.”<sup>15</sup>

Paulo de Barros Carvalho defende que

O intérprete instaura, desse modo, o fato jurídico e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação, como órgãos habilitados para o seu exercício. E tal atividade, que consiste na expedição de uma norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, que lhe sirva de fundamento de validade.<sup>16</sup>

Invariavelmente, o conseqüente das normas de conduta gerais e abstratas prevê que deverá ser instaurada uma *relação entre dois sujeitos de direito* diante da ocorrência de um evento considerado relevante pelo ordenamento jurídico, desde que reduzido a linguagem reconhecida como válida por este, ou seja, desde que traduzido o evento em fato jurídico. Por exemplo, caso alguém venha a auferir rendimentos tributáveis,

---

14. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2016, p. 463: “Para se produzir uma linguagem jurídica, necessariamente se aplica uma regra de estrutura, que estabelece o procedimento adequado para produzir tal linguagem e a pessoa apta a realizá-lo. Uma prova disso é que todo e qualquer documento normativo contém marcas, indicando a série de atos realizados para sua criação (procedimento) e quem os realizou (pessoa competente), ou seja, a juridicização do fato de sua produção pré-estabelecido por uma norma de estrutura. Pode ser que, para a criação de uma linguagem jurídica, sejam aplicadas apenas normas de estrutura, o que ocorre, por exemplo, na produção de preceitos gerais e abstratos ou, então, podem ser aplicadas normas de estrutura e de comportamento, o que se verifica, por exemplo, quando são produzidas normas individuais e concretas. Mas, em qualquer caso de produção de linguagem jurídica, necessariamente, deparamos com a aplicação das denominadas regras de estrutura.”

15. IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2007, p. 62.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. Cit.*, 2018, p. 159.

deverá pagar o imposto sobre a renda (IR) ao fisco federal; caso alguém realize operação de circulação de mercadorias, deverá estar em relação com o fisco estadual para pagamento do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS); caso alguém seja contribuinte do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), deverá constituir o próprio débito tributário no interesse da fiscalização e deverá pagar o tributo sem prévio exame de autoridade administrativa no interesse da arrecadação tributária, etc.

É assaz importante, assim, o papel da interpretação para a delimitação dos contornos gerais e abstratos da relação jurídica tributária. Inegável, também, sua importância para a própria *concretização da relação*. Afinal, é com a interpretação que se chega à aplicação (e, portanto, à incidência) da norma geral e abstrata e se instaura, *in concreto*, a relação jurídica.

*As relações entre os administrados e a administração tributária, muitas vezes, terão suas configuração e concretização dependentes da atitude criativo-decisória dos primeiros.*

*Relação jurídica* é o vínculo que, a partir das prescrições normativas, é criado entre as pessoas cujas condutas se pretendem regradar, impondo, pela imputação normativa (causalidade artificial), que um sujeito de direito (chamado sujeito passivo) se comporte de modo a satisfazer uma pretensão protegida pelo ordenamento de titularidade de outro sujeito de direito (chamado sujeito ativo). Esse liame abstrato, assim, estrutura-se de modo que o titular do direito subjetivo possa exigir do titular do dever jurídico um determinado conteúdo valorado, atingível pela *prestação* a ser cumprida por este último. Em sede de normas gerais e abstratas, não há relação jurídica propriamente dita.<sup>17</sup> Há, apenas, a previsão de sua instauração; uma relação jurídica *in abstracto*, digamos. Relação jurídica *in concreto* se verá somente após a aplicação daquela estrutura hipotético-condicional. Em outros termos,

17. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 199-200.

é com a incidência da norma geral e abstrata realizada pela criação da norma individual e concreta que se verifica, propriamente, a relação jurídica em todos os seus contornos. Por exemplo, aquele que auferiu rendimentos tributáveis declara referido evento, reduzindo-o a fato jurídico em sua declaração de rendimentos, positivando a norma geral e abstrata em norma individual e concreta, instaurando, assim, sua relação com a União em razão da qual deverá pagar o tributo devido; o fisco, verificando ser, determinado sujeito, proprietário de imóvel localizado em zona urbana do município e não destinado economicamente a atividades rurais, produz o fato jurídico que demonstra a incidência do imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU), enunciando norma individual e concreta para a exigência do tributo (via “carnê do IPTU”), instaurando, assim, a respectiva relação tributária de pagamento da exigência municipal.

Assim, diante da ocorrência do evento que o texto legal previu como passível de gerar a consequência jurídica de instauração de uma relação intersubjetiva voltada a prescrever a obrigatoriedade, a permissão ou a proibição de uma conduta humana, o sujeito a quem o ordenamento jurídico atribuiu competência para enunciar atos de fala capazes de gerar novos conteúdos prescritivos reduz a ocorrência dada no mundo fenomênico a uma linguagem reconhecida como válida pelo ordenamento, constituindo o fato jurídico necessário à incidência normativa, numa atitude de positivação das previsões gerais e abstratas a níveis individuais e concretos.

E por reduzir a previsão abstrata da instauração da relação jurídica a níveis concretos, produz fato jurídico que determina os elementos da relação concretizada. A relação jurídica *in concreto* também é, desse modo, fato jurídico, dependente, assim, do intérprete, e das respectivas interpretação e argumentação, para sua existência.

*Relações jurídicas tributárias são, portanto, resultado das operações intelectuais realizadas pelos intérpretes das mensagens jurídico-prescritivas. Operações, essas, voltadas à*

*interpretação do quanto previsto no ordenamento jurídico com a finalidade de aplicação/incidência normativa, tendo em vista a função pragmática de regulação de condutas intersubjetivas. Interpretações jurídicas enunciadas, portanto, nos moldes permitidos pelo direito, ou seja, pela pessoa competente, pela forma determinada e com conteúdo que não contribua para a erosão do sistema.*<sup>18</sup>

Na medida em que se não pode aplicar a norma (fazê-la incidir) sem construí-la via compreensão e argumentação, interpretação jurídica completa é um dever jurídico. O primeiro dentre aqueles a que se sujeitam as pessoas obrigadas ou permitidas a incluir novos conteúdos de prescrição de condutas no ordenamento. *Atividade complexa*, dependente de atitude de preservação do sistema, devendo levar em consideração não só o texto legislado, mas as elaborações das diversas doutrinas jurídicas e da jurisprudência.

#### 4. CONCLUSÃO

Assim como nos casos de contribuintes e responsáveis tributários, o ordenamento jurídico impõe a *terceiros* relações jurídicas nas quais ocuparão o polo passivo, enquanto, no polo ativo, estará o fisco.

Essas relações são, inicialmente, apenas previstas, em termos gerais e abstratos, como uma consequência normativa a ser instaurada diante do acontecimento de uma situação valorada como relevante pelo direito.

Como é, já há bastante tempo, a regra, o dever de aplicação dessas prescrições gerais e abstratas voltadas aos *terceiros*

---

18. GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo – estudios de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: GEDISA, 1999, p. 324: “La clase de las normas sobre la producción jurídica, entendida lato sensu, incluye (al menos) cinco subclases: 1) normas que confieren una competencia normativa; 2) normas que regulan el ejercicio de una competencia normativa; 3) normas que circunscriben el objeto de una competencia normativa; 4) normas que reservan una competencia normativa; 5) normas que limitan el posible contenido normativo de una competencia.”

compete a eles mesmos, significando dizer que a eles cabe o dever de interpretação e argumentação, enunciando ao fisco o resultado de seu labor de incidência normativa. Recebem a mensagem legislada e decidem qual o sentido que ela apresenta, concretizando o comando normativo e instaurando a relação jurídica nos moldes como puderam compreender a comunicação do ordenamento jurídico.

Os *terceiros* afiguram-se sujeitos competentes a incluir novos conteúdos ao conjunto do direito positivo, transformando a mensagem geral e abstrata em normas individuais e concretas.

Não são, porém, chamados a compor e concretizar relações tributárias de pagamento. A eles é imposta a condição de colaboradores. Auxiliam, ao cumprir seus deveres, a que se verifique o modo como contribuintes e responsáveis estão a interpretar e aplicar a legislação tributária. Auxiliam, também, a que a arrecadação tributária seja realizada de modo eficiente, ao cumprirem deveres de retenção e recolhimento.

São, dessa maneira, sujeitos passivos de relações tributária instrumentais, impostas pela legislação tributária no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos. E não podem ser obrigados a realizar prestações que configurem obrigação principal (pagamento) – com exceção das hipóteses de sanção pelo descumprimento de seus deveres instrumentais, ocasião em que deverão pagar penalidade pecuniária.

O “interesse original” – se podemos dizer assim – do ordenamento jurídico pelos *terceiros*, portanto, está voltado à colaboração, ao fornecimento de informações e dados sobre contribuintes e responsáveis tributários (e suas respectivas atividades), e ao auxílio em atividades arrecadatórias das receitas tributárias. A instrumentalidade de suas relações tributárias é primordialmente voltada a relações jurídicas (principais ou não) alheias.

O Decreto paulista nº 54.177/09, ao dar redação ao artigo 425 do Decreto paulista nº 45.490/00, recentemente julgado pelo STF (ADI 4281), é um bom exemplo de como o sistema

tributário atribui a terceiros (não contribuintes e não responsáveis tributários) funções de interpretação e argumentação com a finalidade de adicionar conteúdo de prescritividade ao conjunto de normas jurídicas vigentes através da incidência, da aplicação, da elaboração de normas individuais e concretas.

No caso das distribuidoras de energia elétrica, no ambiente de contratação livre, resta evidente que se afiguram como terceiros exigidos a constituir crédito tributário alheio (ou, em outras palavras, exigidos a realizar *alterlançamento*) e a recolher o valor apurado aos cofres públicos, concretizando relações jurídicas entre contribuintes e o fisco estadual e, ato contínuo, viabilizando sua extinção.

Esses deveres, por certo, pressupõem sua habilitação para interpretar e argumentar na dinâmica do sistema tributário nacional.

## 5. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário - Fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2018.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 5ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo – estudos de teoria y metateoría del derecho*. Barcelona: GEDISA, 1999.

\_\_\_\_\_. *El realismo jurídico redefinido*. In NUÑES VAQUERO, Alvaro. *Modelos de ciencia jurídica*. Lima: Palestra, 2014.

IVO, Gabriel. *Norma jurídica, produção e controle*. São Paulo: Noeses, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

ROBLES MORCHÓN, Gregório. *Teoría del derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho*. Vol. I. Tercera edición. Pamplona: Civitas/Thomson Reuters, 2010.

SÃO PAULO (Estado). Decreto n° 45.490, de 30 de novembro de 2000. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. Diário Oficial do Estado (DOE) de 1º.12.2000.

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