AYRTON RUY GIUBLIN NETO

O ESPAÇO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Territorialidade, critério espacial e elementos de conexão

Dissertação para obtenção do grau de Mestre,
apresentada ao Curso de Pós-graduação em
Direito da USP, Departamento econômico e
financeiro, na área de concentração de
Direito Tributário, sob orientação do
Professor Paulo de Barros Carvalho.

Universidade de São Paulo – USP
Faculdade de Direito do Largo de São Francisco
Departamento de Direito Econômico e Financeiro

São Paulo - 2014

AYRTON RUY GIUBLIN NETO

O ESPAÇO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Territorialidade, critério espacial e elementos de conexão

Dissertação para obtenção do grau de Mestre,
apresentada ao Curso de Pós-graduação em
Direito da USP, Departamento econômico e
financeiro, na área de concentração de
Direito Tributário, sob orientação do
Professor Paulo de Barros Carvalho.

BANCA EXAMINADORA

-

Dedico este trabalho aos meus pais - Ayrton
Ruy Giublin Filho e Laura Jane Nascimento
Giublin - e à memória de meu avô Leonidas
Gioppo Nascimento.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço ao Professor Paulo de Barros Carvalho por ter me recebido de forma tão cordial como seu orientando, abrindo as portas da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco. A admiração que eu já nutria pela leitura atenta de sua obra só fez crescer durante o convívio acadêmico. Além das valorosas lições de Direito Tributário, a postura rigorosamente científica e a serenidade de sua fala transmitiram, pela força do exemplo, lições que jamais serão esquecidas.

Ao Professor Paulo Ayres Barreto, agradeço pelos preciosos comentários feitos no exame de qualificação e pelos debates em sala de aula.

À Professora Florence Haret, agradeço por ter proporcionado um excelente ambiente em sala de aula - condição fundamental para o debate franco -, e por ter me instigado a avançar em profundidade sobre temas preciosos para o desenvolvimento de minha dissertação.

Agradeço ainda aos meus colegas e amigos de Arcadas, especialmente Maysa Pittondo, Alexandre Netto, Basile Christopoulos, Diego Bomfim, Andressa Guimarães Torquato, Gustavo César Machado Cabral - amizades que ultrapassaram o convívio acadêmico e vão deixar saudades.

Por fim, agradeço aos meus pais, pelo amor e inestimável apoio de sempre; e ao meu amor, Ivana de Oliveira Tabalipa, pela compreensão e carinho durante toda a jornada.

RESUMO

O objeto da pesquisa é o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. A pesquisa tem início nos enunciados do texto constitucional para avaliar se existem critérios espaciais constitucionais. Avançando no ciclo de positivação da norma jurídica, o estudo analisa o papel da lei complementar na função de dispor sobre conflitos de competência e suas possíveis relações com a determinação do critério espacial. Por fim, o estudo analisa o critério espacial na estrutura normativa da regra-matriz de incidência tributária.

Palavras chave: Critério espacial, Regra-matriz de incidência tributária, Princípio da territorialidade, Lei Complementar Tributária, Conflito de competência, Presunção, Ficção, Elemento de conexão.

ABSTRACT

The object of the research is the spatial criterion of matrix rule of tax incidence. The research starts in the text of Constitution to examine whether there are constitutional spatial criteria. Advancing in the positivization cycle of the legal norm, the study examines the role of complementary law in the function of dispose about conflicts of jurisdiction and possible relationships with determining the spatial criterion. Finally, the study analyzes the spatial criterion in the structure of the matrix rule of tax incidence.

Keywords: Spatial Criterion, Matrix rule of tax incidente, Principle of territoriality, Complementary Tax Law, Conflict of jurisdiction, Presumption, Fiction, Element of connection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1 - PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS.....	16
1.1. Sistema de referência e corte metodológico.....	16
1.1.1. Direito e ciência do Direito.....	17
1.1.2. Direito como sistema de normas e a supremacia constitucional.....	17
1.1.3. Percurso de formação de sentido.....	19
1.2. Norma jurídica.....	20
1.2.1. A estrutura normativa.....	21
1.2.2. A teoria da regra-matriz de incidência tributária.....	22
1.2.2.1. Considerações gerais sobre a teoria da regra-matriz.....	22
1.2.2.2. As diferentes acepções de regra-matriz.....	23
1.2.2.3. Os critérios da regra-matriz de incidência tributária.....	24
1.3. Demarcação do objeto de análise.....	25
CAPÍTULO 2 - ESPAÇO E COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS.....	27
2.1. Competências constitucionais tributárias.....	27
2.1.1. Considerações preliminares: a supremacia da Constituição.....	27
2.1.2. A discriminação de competências tributárias.....	28
2.1.3. Panorama geral dos enunciados que atribuem competências tributárias.....	31
2.2. Interpretação das normas de competência tributária e a definição do critério espacial.....	32
2.2.1. Competências tributárias – conceitos x tipos.....	32
2.2.2. O percurso de construção de sentido dos conceitos constitucionais e a pluralidade de enunciados.....	35
2.2.3. A separação da hipótese em ação/espaço/tempo.....	36
2.2.4. A compreensão do espaço como dado apriorístico do conhecimento humano na interpretação das competências tributárias.....	38
2.2.5. A interpretação do comportamento humano: reavaliação crítica da classificação em fatos geradores instantâneos, continuados e complexos.....	39
2.2.6. Possível auxílio das teorias do <i>locus delicti</i> na interpretação do comportamento humano.....	45
2.3. Territorialidade.....	47

2.3.1. Territorialidade e território.....	47
2.3.2. Territorialidade material e territorialidade formal.....	49
2.3.3. Territorialidade material: existem limites para a autodeterminação do âmbito de incidência?	51
2.3.4. Limites autônomos: territorialidade estrita x territorialidade ampla.....	53
2.3.5. Territorialidade no Sistema Tributário Constitucional.....	54
2.4. Princípios constitucionais relevantes.....	55
2.4.1. Princípio federativo e autonomia municipal.....	55
2.4.2. Capacidade contributiva.....	57
2.4.3. Segurança jurídica e tipicidade tributária.....	58
2.4.4. Outros princípios.....	58
2.5. Conceitos pré-constitucionais e conceitos de direito privado.....	59
2.6. É possível falar em critério espacial constitucional?	59
2.6.1. Pluralidade de interpretações.....	61
2.6.2. Conclusão sobre o critério espacial constitucional.....	64
CAPÍTULO 3 - CRITÉRIO ESPACIAL E A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA NA FUNÇÃO DE DISPOR SOBRE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA.....	68
3.1. Considerações preliminares: a lei complementar na Constituição de 1988.....	68
3.2. Lei complementar na função de dispor sobre conflitos de competência.....	70
3.2.1. Conceito de conflito de competência.....	70
3.2.2. Conflitos de competências homogêneas, heterogêneas e concurso de pretensões impositivas.....	71
3.2.3. Conflitos espaciais x conflitos materiais.....	72
3.2.4. Conflitos mistos.....	72
3.3. Limites da atuação do legislador complementar.....	74
3.3.1. A lei complementar é declaratória ou constitutiva de competência?	74
3.3.2. Formas de atuação do legislador complementar.....	76
3.4. As presunções e ficções na lei complementar.....	78
3.4.1 Conceito de presunção e de ficção do critério espacial na lei complementar.....	78
3.4.2. Presunção e ficção – caráter excepcional.....	79
3.4.3. Presunções e ficções – fundamentação constitucional.....	80
3.4.4. O princípio da territorialidade como limite constitucional para a criação de presunções e ficções: reavaliação crítica de um fundamento óbvio.....	82
3.4.5. Presunção e os desvios factuais.....	86

3.4.6. Presunções, ficções e elementos de conexão: aproximações e distanciamentos.....	88
CAPÍTULO 4 - ESPAÇO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	94
4.1 Panorama geral: a regra matriz de incidência tributária.....	94
4.2. O antecedente da regra-matriz de incidência tributária.....	95
4.3. O critério espacial.....	96
4.3.1. Considerações preliminares: o estado da arte.....	96
4.3.2. Conceito e definição.....	97
4.3.3. Critério espacial x critério temporal.....	97
4.3.4. Os dois aspectos do critério espacial.....	98
4.3.5. Critério espacial x vigência territorial da lei.....	99
4.3.6. Critério espacial tácito ou implícito.....	100
4.3.7. Modos de elaboração do critério espacial.....	101
4.3.8. Critério espacial, presunções e ficções.....	103
4.3.9. Critério espacial e elemento de conexão na estrutura da norma.....	103
4.3.10. Os tratados internacionais como introdutórios de enunciados relevantes para a construção do critério espacial.....	105
4.3.11. Critério espacial e o conseqüente da norma jurídica tributária.....	106
4.3.12. Critério espacial e a norma individual e concreta: lugar no fato e o lugar do fato.....	106
CONCLUSÃO.....	108
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	117

INTRODUÇÃO

I. Considerações preliminares

As competências tributárias são repartidas e exercidas no espaço¹. Conhecer os seus *limites* espaciais, as dificuldades que surgem na determinação destes limites e as normas relevantes para a determinação do espaço juridicamente relevante de cada conduta, compõem o objeto do presente estudo.

É grande e relevante o esforço para compreender os limites espaciais em cada uma das etapas do processo de derivação e positivação da norma jurídica, exigindo a compreensão da noção de território, territorialidade, materialidades constitucionais, função da lei complementar, e, finalmente, noção das possibilidades espaciais da regra-matriz de incidência tributária.

A própria definição dos limites espaciais da atuação do Estado já se mostra um desafio nos estudos de Direito Tributário, havendo dúvidas e discussões sobre a amplitude do princípio da territorialidade e sua aplicação nas normas jurídicas tributárias.

Ademais, sendo um direito de sobreposição, o Direito Tributário também recebe os efeitos das transformações recentes, do mundo que se desenvolve tecnologicamente com grandes reflexos no conceito de espaço. A desmaterialização da vida, a robotização, a tecnologia de atuação remota, as possibilidades de contatos virtuais, transferências de informações, estão alterando os velhos e criando novos conceitos, com reflexos na tributação.

Destaque-se ainda a dificuldade que decorre da pluralidade de normas; dificuldade de conceituação do espaço e localização de determinados fatos no espaço; dificuldade na determinação do critério temporal, assim como na determinação dos limites da liberdade do legislador ordinário ao estabelecer ficções ou presunções de espaço, mesmo em caso de conflitos; e ainda, a tendência jurisprudencial de não aceitação de decisões legislativas gerais, como no caso do ISS e a refutação apriorística do critério espacial constituído em lei complementar para dirimir conflitos de competência.

Diante desse quadro, é fundamental trabalhar com mais afinco sobre os casos em que há dificuldade conceitual e necessidade de resolução de conflitos de competência. No

---

¹ No presente trabalho, será utilizada a expressão *local* como espécie do gênero *espaço*; especificamente para representar uma área com coordenadas específicas e determinadas (ou determináveis).

entanto, o tema não tem sido enfrentado com profundidade e de uma forma teórica e sistemática, naquilo que apresenta em comum a todo o fenômeno da tributação.

Contudo, o maior desenvolvimento de teorias que levam em consideração o espaço na norma tributária ocorrem na experiência do Direito Tributário Internacional. O direito internacional é sistema mais permeável às novidades tecnológicas e novas possibilidades de interação e uso do espaço. Resultado direto pode ser notado na teoria dos elementos de conexão e em sua utilização em âmbito internacional.

Em âmbito interno, o Direito Tributário brasileiro ainda padece da utilização de obviedades e simplificações que já foram há muito advertidas por Alfredo Augusto Becker. Problemas concretos de determinação do espaço juridicamente relevantes são tratados com interpretações fragmentadas da Constituição, com generalidade excessiva e indevida simplificação – o que acaba por ser inútil para resolver os problemas práticos.

Como exemplo, uma das discussões recentes sobre o critério espacial foi determinar qual o Município competente para cobrar ISS sobre *leasing*. Afirmar que o critério espacial é o “*local da prestação do serviço*”, muito embora seja afirmativa verdadeira, não resolve o conflito que se instaurou, uma vez que a dificuldade é precisamente compreender *o local* onde o serviço foi prestado – principalmente em razão de o serviço ser realizado em etapas (múltiplas ações) -, e determinar se é possível utilizar presunções, ficções, caso não seja possível determinar um dos atos como o mais relevante.²

Com intuito de resguardar a segurança jurídica, busca-se atribuir máxima eficácia ao texto constitucional, extraindo-se das competências tributárias o conteúdo integral da norma jurídica tributária, inclusive o seu critério espacial. E, com efeito, o legislador infraconstitucional não recebeu grande margem de liberdade para a determinação da competência tributária, razão pela qual é possível sempre extrair algum conteúdo semântico espacial diretamente do texto constitucional. Nem sempre, contudo, este conteúdo será suficiente para determinar a integralidade do critério espacial.

Desta forma, existem hipóteses em que a própria Constituição deixou em aberto *alguma* liberdade para que o legislador determine conteúdo da norma jurídica tributária, inclusive para a redução ou expansão do âmbito de validade espacial da norma. Conforme

---

² O Ministro Herman Benjamin expressou em seu voto o problema da definição genérica do critério espacial: “*Por muitos anos o STJ tem mantido entendimento, especificamente quanto aos serviços de leasing, de que o ISS é devido no local do fato gerador. Os colegas que me precederam citaram diversos exemplos dentre os inúmeros julgados nesse sentido. Ocorre que isso não resolve satisfatoriamente a questão, pois não se define, onde, exatamente, ocorre o fato gerador. Dito de outra forma, indiscutível que o ISS é devido ao Município onde ocorre o fato gerador. O debate é quanto à identificação dessa localidade (se é o domicílio do tomador do serviço, da venda do bem, do estabelecimento ou mesmo da sede da instituição financeira).*” (STJ, 1ª T., um., Resp 1.060.210/SC, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, mar. 2013).

ensina Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho, tais alterações

Podem estar centradas em causas e políticas diversificadas, como na similaridade de tratamento tributário nas relações internacionais; na proteção do mercado interno; na isonomia garantia aos produtos, bens e serviços no país de origem; na emergência de contraste com a exoneração dos mesmos importados no país de origem; na emergência de arrecadação; na necessidade de se evitar a bitributação; de se afastar a insegurança dos contribuintes; e de se dirimirem os conflitos entre os entes políticos internos, por meio das normas gerais de Direito Tributário ou entre países diferentes (papel a ser exercido pelos tratados e convenções internacionais)”.³

As hipóteses elencadas podem representar exceções, casos incomuns, na prática do Direito Tributário. De todo o modo, são precisamente esses casos que geram maior dificuldade de interpretação e geralmente são submetidos à jurisdição constitucional.

Assim, é fundamental que estas hipóteses sejam estudadas, mesmo que de forma geral, para que o aplicador do Direito Tributário reflita sobre os instrumentos e princípios que deve ponderar na interpretação do critério espacial, sobretudo em casos-limite, de difícil definição e nos conflitos concretos.

Também por conta desse contexto geral é que o presente trabalho buscará avaliar a pertinência de se trazer para o âmbito interno da Federação algumas das conclusões obtidas no campo do Direito Tributário Internacional acerca dos elementos de conexão, verificando quais são os limites para a aplicação do princípio da territorialidade entre os entes federativos⁴.

Sendo a própria Constituição a condição de possibilidade da eleição de fatos jurídicos fora dos respectivos territórios de vigência dos entes com poder de tributar, torna-se relevante avaliar se existem e quais seriam os arquétipos constitucionais referentes ao critérios espacial; bem como as conexões legítimas possíveis e as liberdades e limitações do legislador infraconstitucional.

A partir desses elementos, será possível analisar os critérios de elaboração do critério espacial na legislação infraconstitucional e aplicar os conceitos traçados nos

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 88, São Paulo: Dialética, 2003, p. 126-145. Grifou-se.

⁴ “Poder-se falar, em termos do Estado Brasileiro, de territorialidade das normas legislativas – não em um aspecto limite de validade perante o território de outros Estados soberanos, mas no relativo ao próprio interno do Estado Brasileiro. Em suma, poder-se-ia aludir à territorialidade das normas editadas pelos Estados-membros e Municípios (sendo pouco relevante afirmar a territorialidade das normas da União, enquanto pessoa de direito interno – já que, aí, o âmbito territorial de validade coincidiria com os limites do território pátrio)” (JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 142).

conflitos espaciais mais relevantes e frequentes. É dizer, será possível traçar um panorama geral e sistemático de um critério que ocupa importância vital no fenômeno jurídico.

II. Importância do tema

Em primeiro lugar, a importância do tema reside na própria relevância do papel exercido pelo critério espacial na identificação do fato jurídico tributário e, de conseguinte, na sua importância no fenômeno da incidência tributária. Conforme ensina Alfredo Augusto Becker:

Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica.⁵

Por outro lado, o seu estudo na atualidade se justifica por inúmeras razões. É sempre tema de especial relevo a determinação dos conteúdos constitucionais e as liberdades do legislador infraconstitucional no exercício das variadas competências legislativas. Ademais disso, vislumbrando-se considerações que podem auxiliar uma melhor compreensão da determinação do espaço em que é considerado ocorrido o evento, o tema pode fornecer instrumentos úteis para solucionar casos concretos.

São vários os temas relevantes que envolvem diretamente o critério espacial da norma jurídica tributária, como, por exemplo, os arquétipos constitucionais, os limites do legislador ordinário e complementar, os conflitos de competência, a correta delimitação do espaço em que o fato é considerado ocorrido, as relações do critério espacial com o território de vigência das leis, a possibilidade (e os eventuais limites) da territorialidade ampla em âmbito nacional e internacional, seus limites e condições.

Apesar de todas essas questões, conforme alerta Paulo de Barros Carvalho “*São pobres as pesquisas científicas atinentes ao critério espacial das hipóteses tributárias.*”⁶ Com efeito, não se tem notícia de obra que teve por objetivo organizar e sistematizar o que se produziu sobre o critério espacial, unindo as evoluções parciais de cada um das subáreas do Direito Tributário.

---

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 352.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 326.

De um modo geral, a doutrina discorre sobre o critério espacial apenas no momento de analisar uma específica hipótese de incidência, pouco ou nada tratando sobre aspectos gerais de interpretação, resolução de conflitos e relação com o princípio da territorialidade. E os poucos que se propõe a discorrer sobre o tema em abstrato limitam-se a indicar as consagradas construções de Paulo de Barros Carvalho sobre assunto, afirmando-se que “o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da lei”⁷ e que o critério espacial pode ser encontrado nas leis brasileiras em três níveis de elaboração⁸.

A falta de estudos com maior enfoque no critério espacial faz com que os estudiosos das regras-matrizes de incidência das diversas espécies tributárias não percam muito tempo com ele⁹, contentando-se com repetição de ensinamentos clássicos, com o risco (sempre presente) de criação de um novo fundamento óbvio.

III. Marco teórico: regra-matriz de incidência

Uma das preocupações do presente trabalho é não se delongar na construção e demonstração científica de determinada teoria de norma jurídica. Entende-se que para os fins do presente estudo o fundamental é *assumir como premissa* a teoria de norma jurídica utilizada como marco teórico, e a partir de seus ditames nucleares, desenvolver as relações de espaço, território e elementos de conexão, com o máximo de coerência.

Para os fins do presente estudo, adotar-se-á como fio condutor a metodologia da regra-matriz de incidência tributária, na sua formulação clássica, na forma concebida por Paulo de Barros Carvalho, como sendo o conteúdo mínimo do deôntico para a correta identificação do fato jurídico tributário e do suposto das normas, estando dividida em duas partes, antecedente e consequente.¹⁰

O que se nota, contudo, é que as dificuldades inerentes ao critério espacial têm relação direta com a interpretação do critério espacial constitucional e os verdadeiros

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 326.

⁸ “a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; (b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; (c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares” (Ibidem, p. 325).

⁹ Mais uma razão para justificar a relevância do estudo destacado dos critérios da regra-matriz. A realidade demonstra que, conforme o objeto de estudo se amplia, é mais difícil aprofundar e tratar das especificidades de cada elemento. Sendo assim, o pensamento complexo necessariamente precisa buscar fundamento nos estudos específicos que o antecedem.

¹⁰ Ibidem, p. 217.

limites e possibilidades dos legisladores complementar e ordinário (questão semântica), o que permite afirmar que as conclusões do presente trabalho poderão servir para outras propostas de teoria de norma jurídica.

Outra das preocupações é fornecer, para além da análise estrutural, considerações úteis que possam auxiliar a interpretação e resolução de conflitos de competência, no que se refere à determinação do critério espacial das normas jurídicas tributárias.

Ademais disso, o presente estudo terá como norte utilizar linguagem simples e clara na aproximação do objeto.

Por fim, apesar das dificuldades inerentes ao tema e à escassez de estudos com o mesmo objeto, o presente trabalho apresenta um esforço autêntico de contribuir para o debate científico sobre o assunto, buscando despertar a atenção para determinados aspectos relacionados ao critério espacial. Espera-se que ao menos consiga instigar os intérpretes e aplicadores ao aprofundamento do estudo do critério espacial.

CAPÍTULO 1 - PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS

1.1. Sistema de referência e corte metodológico

Conhecer é o ato de atribuir significado ao mundo. Como o mundo ou a realidade circundante nunca é apreendido pelo indivíduo senão por meio da linguagem e de proposições, conhecer é articular proposições, do simples “saber de”, passando pelo “saber como” para, finalmente, por meio de inferências e articulação lógica de proposições, “saber que”.¹¹ Além disso, como o ato de conhecer tem necessária relação com a linguagem, e como a linguagem não é única ou universal, mas múltipla (cada qual com um sistema de referência), o conhecimento pleno não é possível.

O conhecimento do objeto pode sofrer variação de acordo com o sistema de referência; e seja qual for o sistema referencial, o conhecimento, constituído de linguagem, jamais tocará o objeto de forma absoluta, constituindo o cerco inapelável da linguagem.

O sistema de referência, portanto, é fundamental para definir qual será a forma de aproximação linguística do objeto, para que a sua análise tenha coerência e possa ter foros de cientificidade. Sem sistema de referência, não é possível a construção do conhecimento.¹²

Assim, todo o trabalho que tem a pretensão de ser científico precisa indicar o sistema de referência, a fim de proporcionar ao leitor o conhecimento da sucessão de cortes metodológicos realizados para a delimitação do objeto.

Por outro lado, é somente com a transparência das premissas que se torna possível fazer a verificação das conclusões em juízo de verdade ou falsidade. Toda teoria que demonstra as suas premissas e se desenvolve a partir delas é facilmente criticável, como resultado direto da própria transparência de seus fundamentos. E é louvável que assim seja; a verdadeira blindagem intelectual ocorre com o ocultamento e utilização de premissas sem bases sólidas, sob pretexto de abranger e dar conta de maiores complexidades.¹³

---

¹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2008, p. 7.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed., rev. e amp., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 21-28.

¹³ A existência é complexa; e *querer* conhecê-la em sua complexidade é natural e admirável. Os limites do homem, no entanto, conduziram-no a construir uma teoria do conhecimento com métodos simplificadores da realidade, com resultados concretos. É desafio permanente do homem criar métodos mais eficazes para compreensão do todo, do complexo; mas a sua busca não pode se transformar em crítica maniqueísta e

Por essa razão, é sempre importante que sejam expostos, mesmo que de forma breve, os recortes utilizados para construção do trabalho e esse é o objetivo do presente Capítulo.

1.1.1. Direito e ciência do Direito

Inicialmente, parte-se da premissa de que tanto o direito como a ciência do direito são, cada qual, um corpo de linguagem; isto é, um conjunto de signos pertencentes a um determinado e peculiar processo de comunicação. E como extrato de linguagem, o direito diferencia-se da ciência do direito pelo seu caráter prescriptivo. O direito aloja-se em um plano diferente do plano dos fatos, mas é sobre ele que recaem as suas prescrições. A sua função é regular as condutas humanas no plano da realidade social, prescrevendo o dever-ser (plano deôntico), de modo que não pode ser submetido a juízo de verdade e falsidade, mas tão-somente a juízo de validade e invalidade. Já a ciência do direito tem função descritiva, pretende descrever o direito de forma sistemática e coerente. Trata-se de metalinguagem que pode ser submetida a juízo de verdade ou falsidade, de acordo com a sua adequação ao objeto que procura descrever.¹⁴

Ambos, portanto, se manifestam como *sistemas* de linguagens. Enquanto o direito é constituído por unidades normativas, com homogeneidade lógica – conteúdo deôntico mínimo que pode ser dividido em um antecedente descritor e um conseqüente prescriptor – e heterogeneidade semântica, a ciência do direito é formado por proposições linguísticas descritivas, resultado de juízos e inter-relação de juízos, sempre informada por um sistema de referência e direcionada a construção de raciocínios coesos e exatos.

1.1.2. Direito como sistema de normas e a supremacia constitucional

Toma-se como premissa do presente estudo a posição de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que o direito é um sistema de normas que vertem sobre a facticidade social, com caráter prescriptivo e submetido à lógica deôntica, enquanto a ciência do direito é um sistema proposicional nomoempírico descritivo, regido pela lógica clássica. Em relação ao

---

agressiva aos métodos simplificadores. Até porque os métodos simplificadores não excluem a possibilidade de outros métodos de aproximação do objeto.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 70.

direito como sistema, são fundamentais para o presente estudo as considerações do autor em relação à sua consistência:

Quando menciono o direito posto, na condição de sistema, é para encará-lo não como sistema lógico, dotado de consistência, isento de contradições, tal qual o modelo do sistema das Ciências, mas como conjunto de proposições lingüísticas que se dirigem a certa e determinada região material – a região material das condutas interpessoais. O discurso de que falo, conquanto abrigue proposições contraditórias e lacunas, mesmo assim vem carregado de uma porção de racionalidade que julgo suficiente para outorgar-lhe foros de sistema, não lógico, mas empírico, precisamente pelo comprometimento que mantém com o tecido social, por ele ordenado de maneira prescritiva.¹⁵

Portanto, direito como sistema não é sinônimo de sistema isento de contradições – posição que será relevante para todo o desenvolvimento do presente estudo, na tentativa de desvelar as notas espaciais nas competências constitucionais tributárias.

A noção de sistema também acrescenta ao direito uma noção de limite, pois “*a partir de uma linha diferencial abstrata, diferenciamos o que pertence ao sistema e o que está fora dele.*”¹⁶. Nesse sentido, o sistema jurídico objeto do presente estudo tem como principal característica o constitucionalismo; isto é, tem a Constituição como fundamento de validade de todas as demais normas do sistema. O que não é compatível com o texto constitucional não deve permanecer no sistema. É o que se denomina princípio da supremacia da Constituição.

Sendo o direito um corpo de linguagem organizado em sistema, e sendo a Constituição o seu vértice, os princípios constitucionais se apresentam como normas jurídicas (em sentido amplo), de caráter especial, que contém um valor ou exprimem um limite objetivo e têm por função dar coerência e suporte aos vários elementos que compõem o repertório do sistema. Afirma-se, por conta disso, que os princípios são os verdadeiros alicerces do sistema jurídico, permitindo a correta interpretação de todo o arcabouço de textos infraconstitucionais. Portanto, toda interpretação que tenha a pretensão de ser sistemática e coerente à Constituição não pode prescindir de analisar os princípios constitucionais, pois são eles que oferecem as direções a seguir na interpretação do

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade**. Disponível em <http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/PBC%20-%20O%20absurdo%20da%20interpretacao%20economica%20do%20fato%20gerador.pdf>. Acesso em 13/01/2014.

¹⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 5.

contexto textual normativo.¹⁷

Indo além, ingressando brevemente no plano do Direito Tributário, a competência tributária é a aptidão para criar tributos em abstrato. Ou, nos dizeres de Paulo de Barros CARVALHO “*é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo*”.¹⁸ O Sistema Tributário Nacional presente na Constituição Federal traçou de forma minuciosa a distribuição de competências tributárias, limitando significativamente as possibilidades de o legislador infraconstitucional, a seu bel prazer, criar tributos. Pode-se afirmar, por conta disso, que o Sistema Tributário Nacional está predominantemente contido na Constituição e que todos os enunciados infraconstitucionais estão umbilicalmente ligados às normas constitucionais.

Instituir tributo, portanto, deve ser entendido como a possibilidade de se criar tributo por meio de lei, respeitados os conteúdos estabelecidos na Constituição. É que a própria competência tributária, na forma como foi positivada, já indica elementos da estrutura da regra-matriz do tributo (arquétipos constitucionais), que, por serem de hierarquia superior no plano jurídico, não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional.

Portanto, a correta compreensão do sistema do direito nacional se inicia na concepção de supremacia da constituição e deve levar em consideração os valores constitucionais na construção de sentido dos enunciados. Além disso, especialmente para o presente trabalho (e, em geral, para os estudos de Direito Tributário), a compreensão do sistema do direito passará necessariamente pela correta compreensão das normas que atribuem competências tributárias.

1.1.3. Percurso de formação de sentido

Em breve resgate do percurso de construção do sentido das normas, com a cisão didática em planos de interpretação, pode-se afirmar, com suporte nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹⁹, que a aproximação do intérprete ao texto objeto de sua análise deve iniciar com a análise literal do texto (plano S1), passando à construção de enunciados, prescrições (plano S2), para a construção de normas jurídicas em sua estrutura hipotético-

---

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 74.

¹⁸ Idem. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217.

¹⁹ Idem. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed., rev. e amp., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 124-126.

condicional (plano S3), para, ao final, ser possível analisar a relação das normas *strictu sensu* dentro do sistema, em sua relação de coordenação e subordinação (plano S4).²⁰ Tal percurso não é uma via de mão única, exigindo do intérprete sucessivas idas e vindas de um nível ao outro, para garantir à sua interpretação a coerência necessária, o que reforça a integridade do processo, separado apenas para fins didáticos.²¹

Sendo o direito um corpo de linguagem, não pode o intérprete se afastar, em todo o percurso, de executar análise nos três planos da semiótica: a semântica, a sintática e a pragmática dos enunciados, prescrições e normas jurídicas. A interpretação meramente literal deve ser abandonada. Não se admite que o intérprete possa ignorar o contexto para interpretar um determinado texto, por mais claro que ele se apresente. A literalidade textual é tão-somente o ponto de partida e o limite para a construção dos enunciados e prescrições jurídicas.²²

Neste trajeto de construção de sentido, que se repete em todas as fases do ciclo de positivação da norma jurídica tributária, as normas de competência tributária representam relevantíssimo papel, estabelecendo os limites dentro dos quais o legislador infraconstitucional pode agir para instituir uma exação.²³

1.2. Norma jurídica

As unidades que compõem o repertório do sistema do direito são as normas jurídicas. As normas são significações construídas por meio do percurso de construção de sentido, destinadas à regular condutas subjetivas com coercitividade. São compostas de norma primária e secundária, sendo que

Naquela, estatuem-se as relações deôntica direitos/deveres, como

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 109-130.

²¹ Humberto Ávila também reconhece que, dentre os argumentos possíveis, dos quais cita como exemplo, os linguísticos, sistemáticos, genéticos, históricos e os práticos, devem prevalecer os linguísticos e os sistemáticos, por força do princípio do Estado de Direito: “*Os princípios do Estado de Direito, da separação dos poderes e da legalidade estabelecem a prioridade dos argumentos linguísticos e sistemáticos sobre os argumentos meramente pragmáticos. O princípio do Estado de Direito prioriza a estabilidade frente às mudanças das normas em razão dos interesses em jogo.*” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 165).

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed., rev. e amp., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 108-111.

²³ Nesse contexto, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho: “*Em síntese, no trajeto de construção de sentido das normas tributárias (acepção estrita), os enunciados que versam as competências (normas indiretas da ação, para Gregorio Robles Morchón), são decisivos para a estipulação de fronteiras dentro das quais o factum tributário pode acontecer.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 230).

consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; neste, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto no não cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta devida.²⁴

A norma pode ser de estrutura, quando tem por objeto a criação, modificação ou exclusão de normas jurídicas, ou podem ser de conduta, quando tem por objeto regular a conduta.

Além disso, as normas podem ser divididas em normas jurídicas em sentido estrito e norma jurídica em sentido amplo. As primeiras representam as normas jurídicas em sua construção estrutural completa, em norma primária e secundária, com todas as características necessárias para a incidência e coercitividade. Já as normas jurídicas em sentido amplo abrangem todos os enunciados que, apesar de não serem suficientes para a construção completa da norma jurídica, já são capazes de exprimir significação relevante para a articulação do aplicador no percurso de construção do sentido.

As normas também podem ser divididas em regras e princípios, e estes últimos em valores e limites objetivos. As regras são as normas em sentido estrito, com grande objetividade, passíveis de serem aplicadas diretamente por subsunção (operação de inclusão de classes). Já os princípios são as normas com elevada carga axiológica, com influência direta na construção de todas as normas do sistema. E dentro os princípios, ainda é possível separar as normas que carregam valores de forma mais abstrata de normas que estabelecem limites objetivos, dotados de maior concretude, algumas delas possibilitando inclusive a construção de norma jurídica primária.

Feitas essas considerações gerais sobre as normas jurídicas, cumpre analisar melhor a estrutura normativa.

1.2.1. A estrutura normativa

A estrutura de cada norma pode ser dividida em duas partes, o descritor e o prescritor.

Por meio da seleção de propriedades do real, o legislador constrói a hipótese da norma jurídica com o intuito de regular condutas humanas. Como seleciona apenas algumas propriedades, a realidade sempre será mais rica do que conteúdo do descritor.

---

²⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 105.

Bastará que as propriedades selecionadas ocorram para que haja subsunção, sendo irrelevantes para o direito os demais acontecimentos. É por meio do descritor, portanto, que o legislador seleciona as propriedades que serão relevantes para o mundo do direito, criando uma linguagem (um universo) de sobrenível, redutor do universo referencial. O descritor cria o mundo do direito, em contraste com o mundo do social.

Muito embora o descritor surja como uma descrição de propriedades do real, ele tem natureza prescritiva e está sujeita à validade ou invalidade, não estando sujeita ao binômio verdade/falsidade. É dizer, mesmo que o acontecimento descrito não aconteça, o descritor não será falso e continuará válido, pois o acontecimento ou não do fato descrito em nada afeta a relação de pertinência com o sistema. Por derradeiro, diga-se que é ao descritor que a autoridade vincula um dever-ser neutro que é a própria essência da lógica deôntica, opondo-se à lógica alética.

O prescritor, por sua vez, tem por função prever e desencadear a relação jurídica decorrente do acontecimento previsto no antecedente. Uma vez acontecido determinado fato jurídico, o prescritor prevê que um determinado sujeito passivo deverá cumprir uma obrigação em favor de um sujeito ativo; sendo que o verbo deverá aqui utilizado é o segundo dever-ser (functor) existente na norma jurídica, mas aqui ele recebe um modal e deve respeitar determinadas regras lógicas inerentes à linguagem normativa.

O fundamental é que não existe hipótese sem consequente, tampouco consequente sem hipótese. A separação de ambos é justificável apenas sob um ponto de vista didático, pois a norma jurídica precisa ser compreendida sempre em sua unidade.

1.2.2. A teoria da regra-matriz de incidência tributária

1.2.2.1. Considerações gerais sobre a teoria da regra-matriz

Já consagrada na doutrina e nos Tribunais brasileiros, a relevância e utilidade da organização da norma em uma estrutura sintática precisa, que separa o descritor do prescritor e determina os conteúdos mínimos da mensagem deôntica, já foram demonstradas nas diversas obras que delinearão as regras-matrizes dos tributos em espécie.

Corroboraram a relevância da teoria com acréscimos e críticas os autores que se propuseram a analisar alguns dos critérios da regra-matriz de forma destacada e isolada,

como, por exemplo, Marçal Justen Filho na obra *Sujeição Passiva*²⁵ e Aires Fernandino Barreto no texto *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*²⁶.

Inclusive alguns dos críticos mais severos da proposta teórica²⁷ que mais se dedica ao estudo da regra-matriz de incidência tributária reconhecem a sua utilidade e relevância para os estudos do Direito Tributário²⁸. Outros doutrinadores adotam a regra-matriz, mesmo sem adotar o constructivismo lógico-semântico²⁹ em todos os seus termos.

Por conta disso, é possível afirmar que a teoria da regra-matriz de incidência possui autonomia nos estudos de Direito Tributário realizados no Brasil, e tem sido adotada, com ou sem alterações, por adeptos de diferentes propostas teóricas.

1.2.2.2. As diferentes acepções de regra-matriz

A regra-matriz de incidência pode ser compreendida de duas formas. Em primeiro lugar, no plano abstrato pode ser compreendida como um esquema lógico-formal que busca extrair o mínimo de conteúdo sintático deontico da norma jurídica, para explicá-la. Nesta acepção, sua aplicação é vasta, i.e., toda e qualquer unidade normativa do sistema jurídico (partindo-se da premissa da homogeneidade do sistema) pode ser reduzida a uma regra-matriz de incidência. Numa segunda acepção, pode ser considerada uma norma jurídica em sentido estrito; isto é, norma construída pela substituição dos símbolos sintáticos formais por expressões equivalentes com maior conteúdo semântico (desformalização), substituição que deve respeitar o contexto normativo e a hierarquia do sistema.

As duas acepções podem ser trabalhadas em qualquer ramo do direito, inclusive o tributário. No entanto, no Direito Tributário costuma-se adotar classificação das normas jurídicas pelo seu caráter grupo institucional em (i) normas que estabelecem princípios, (ii)

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém, CEJUP, 1986.

²⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. Col. Textos de Direito Tributário, v. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

²⁷ Denominado Constructivismo lógico-semântico.

²⁸ “Uma ciência constructivista cria modelos de explicação da realidade, que, sabidamente, não se confundem com a própria realidade, mas se mostram, eventualmente, operacionais, mas estão sujeitos, sempre, a aperfeiçoamento. O modelo teórico da norma de incidência tributária, comumente chamado regra-matriz, é um bom exemplo: tem sido utilíssimo na compreensão de parcela importante do direito tributário e, aqui e ali, recebe retoques e aperfeiçoamentos” Em nota de rodapé, o autor ainda reconhece ter usado a proposta da teoria da regra-matriz em outra obra de sua autoria. (FOLLONI, André Parmo. **Ciência do Direito Tributário no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 182).

²⁹ “Adotada a metodologia da regra matriz de incidência, os próximos dois capítulos dedicam-se a seu desdobramento, sendo o próximo destinado a seu antecedente e o seguinte ao consequente”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 424).

normas que estabelecem a incidência de tributos e (c) normas que fixam providências administrativas para operacionalizar a instituição e cobrança dos tributos.³⁰

E atribui-se o nome de regra-matriz de incidência tributária ao grupo de normas que estabelecem a incidência de tributos (norma jurídica tributária em sentido estrito). Muito embora as outras normas tenham relação direta com o Direito Tributário e também possam ser construídas no mesmo esquema formal, regra-matriz de incidência tributária será, sob esta classificação, apenas aquela que estabelecerá a incidência de um tributo.

Essa classificação é operacional na medida em que as normas jurídicas tributárias em sentido estrito caracterizam o cerne do tributo e são poucas, geralmente uma para cada exação. Sendo assim, permite uma aproximação metodológica profunda e minuciosa do núcleo de um determinado tributo, com análise científica de sua estrutura lógica deôntica, ao mesmo tempo em que reduz a complexidade do objeto, pois são abundantes o número de enunciados existentes para cada uma das figuras tributárias.

1.2.2.3. Os critérios da regra-matriz de incidência tributária

Conforme já exposto, o antecedente da regra-matriz de incidência tributária tem por objetivo descrever o evento que, ocorrido no plano dos fatos, fará desencadear os efeitos jurídicos contidos no consequente da norma jurídica tributária. Evidentemente que o legislador, ao identificar e dispor sobre os fatos, acaba por selecionar partes da realidade e generalizar, pela própria limitação da linguagem em face da riqueza do real.

A hipótese de incidência, portanto, será sempre, e necessariamente, uma seleção de alguns critérios, que permitirão a subsunção de uma grande quantidade de fatos no plano da realidade. Dependendo do trabalho do legislador (da densidade da posituação), a hipótese poderá ter critérios mais ou menos genéricos para a identificação dos fatos. E dependendo do caso, alguns critérios podem ser mais relevantes que outros para a identificação do evento.

A regra-matriz de incidência, portanto, é construção que separa a norma em antecedente e consequente; e cada um deles em critérios. O antecedente é composto dos critérios material, espacial e temporal. Já o consequente, dos critérios pessoal e quantitativo, estes divididos, respectivamente, em sujeito ativo e passivo, e em base de cálculo e alíquota. Para os fins do presente trabalho, cumpre abordar de forma mais detida

---

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, p. 532.

os critérios do antecedente.

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos pressupõe a abstração das condições do lugar e de momento estipuladas para a realização do evento. Pode ser sempre representado por um verbo (transitivo) mais um complemento.

O critério temporal, por sua vez, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito.³¹

O critério espacial, objeto do presente estudo, é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer. Como ensina Aurora Tomazini de Carvalho, é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento deve ocorrer para se tornar um fato jurídico tributário.³² Nem sempre estará explícito no texto do direito positivo. Muitas vezes ele decorrerá da interpretação sistemática e teleológica dos textos normativos ou, em alguns casos, deixados ao arbítrio do legislador. Em certos casos, ele será específico e ganhará uma importância maior para o fenômeno da incidência, já em outros, será equiparado ao território de vigência da lei.

Portanto, o mínimo que se pode reduzir a hipótese da regra-matriz sem perda de conteúdo, deve contar critério material, critério temporal e critério espacial. Ressalve-se, contudo, que a separação dos critérios é para fins didáticos. O antecedente, de forma una e sistemática, sempre abordará um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas em alguma determinada condição de espaço e de tempo.

1.3. Demarcação do objeto de análise

Estabelecidas as premissas gerais que servirão de eixo teórico para o desenvolvimento do trabalho, pode ser resumido como objeto do trabalho investigar: (i) a existência de critério espacial constitucional; (ii) quais as normas relevantes para a interpretação do critério espacial constitucional; (iii) os conceitos e definições de vigência territorial, território e territorialidade; (iv) o papel do legislador complementar na função

---

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 257.

³² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 293.

de dispor sobre conflitos de competência; (v) a possibilidade de utilizar presunções e ficções na determinação das coordenadas de espaço do fato jurídico tributário; (vi) as possibilidades de eleição de fatos ocorridos fora do território de vigência para a hipótese normativa, bem como os elementos de conexão utilizados; (vii) o conceito, definição e classificação do critério espacial no cerne da teoria geral da regra-matriz de incidência tributária e do Direito Tributário;

Para o desenvolvimento do estudo, iniciar-se-á pelo curso do ciclo de posituação da norma jurídica tributária, partindo-se das competências, tratando das questões relativas ao critério espacial constitucional; passando para a atuação do legislador infraconstitucional, tanto o ordinário com o legislador complementar, e seus limites diante do princípio da territorialidade; para, finalmente, investigar-se o critério espacial em sua relação com a regra-matriz estruturada.

CAPÍTULO 2 - ESPAÇO E COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

2.1. Competências constitucionais tributárias

2.1.1. Considerações preliminares: a supremacia da Constituição

Como premissa fundamental, toma-se como suporte de validade da Constituição o recorte proposto por Kelsen - a norma fundamental -, e a partir deste instante é possível estudar o direito como sistema em sua homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica, como conjunto de normas atuando em relação de coordenação e subordinação.

Observado sob um prisma dinâmico, o sistema jurídico, no ciclo de positivação de normas³³, sempre deve buscar fundamento em normas de hierarquia superior, de forma sucessiva, de norma em norma, da geral e abstrata até a individual e concreta que mais se aproxima da conduta desejada. Nesse percurso, todas as normas devem buscar fundamentação na Constituição, prevalecendo essa assertiva como princípio (valor) reitor do sistema jurídico (supremacia constitucional).

Sendo o direito um corpo de linguagem organizado em sistema hierárquico, com a Constituição ocupando o seu vértice, os princípios constitucionais se apresentam como normas jurídicas (em sentido amplo) de caráter especial, que contém um valor ou exprimem um limite objetivo e têm por função dar coerência e suporte aos vários elementos que compõem o repertório do sistema. Os princípios (como o da supremacia da Constituição) são os verdadeiros alicerces do sistema jurídico, permitindo a correta interpretação de todo o arcabouço de textos infraconstitucionais.

Todo o estudo jurídico sério não pode prescindir de iniciar o seu estudo no texto constitucional; por outro lado, toda interpretação que tenha a pretensão de ser sistemática e coerente à Constituição não pode prescindir de analisar os princípios constitucionais, pois

---

³³ Aurora Tomazini de Carvalho explica de forma didática o percurso chamado de ciclo de positivação da norma jurídica nos seguintes termos: “*Sempre que se produz uma linguagem jurídica, alguém está aplicando uma norma, mediante um processo que denominamos positivação. Positivar, assim, é passar da abstração para a concretude das normas jurídicas, o que se efetiva, necessariamente, por meio de um ato humano. Este ato, bem como a pessoa credenciada para realizá-lo, são determinados pelo direito e é por meio dele que normas são inseridas no sistema, numa posição hierarquicamente inferior àquelas que regulam sua produção.*” (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, p. 446).

são eles que oferecem as direções a seguir na interpretação do contexto textual normativo, no já demonstrado percurso de construção de sentido das normas jurídicas.

2.1.2. A discriminação de competências tributárias

No sistema constitucional tributário, vértice e fundamento de validade de todas as normas que regem as relações de instituição, arrecadação e fiscalização de tributos, o constituinte nacional entendeu por bem em dividir rigorosamente as competências tributárias entre os entes de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). E assim o fez com extrema minúcia, determinando praticamente a totalidade da regra-matriz de incidência possível de cada tributo, deixando reduzido espaço para a atividade criativa do legislador. Naquilo em que não previu expressamente, a Constituição apontou valores e limites objetivos para a atuação do legislador infraconstitucional. Pode-se afirmar, por conta disso, que o Sistema Tributário Nacional está predominantemente contido na Constituição e que todos os enunciados infraconstitucionais estão umbilicalmente ligados às normas constitucionais. Por outro lado, em razão da criteriosa discriminação de competências, é possível concluir que a Constituição procurou ao máximo afastar conflitos de competência entre os entes de direito público interno. Neste intuito de evitar conflitos, a Constituição foi além e ainda estabeleceu instrumentos para a prevenção de conflitos de competência.³⁴

A competência tributária, segundo ensinamento de Paulo de Barros Carvalho “*é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo.*”³⁵ Para o Professor Roque Carrazza, “*é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.*”³⁶

As aludidas *aptidão* e *possibilidade*, no sistema tributário nacional, devem ser

---

³⁴ “*Em matéria tributária, prevê a Constituição toda uma aparelhagem para que não haja conflitos de competência entre pessoas políticas de diferentes espécies. Nas taxas e contribuições de melhoria, relacionando a competência para sua instituição à competência administrativa de cada pessoa política – devidamente distribuída pela Carta Magna -; nos impostos, indicando nominalmente as materialidades que podem ser utilizadas pelo legislador na instituição dessas exações; nas contribuições e empréstimos compulsórios, indicando os fins que podem motivar sua instituição, o que, indiretamente, circunscreve as materialidades sobre as quais podem incidir e contribuintes possível, e, em algumas contribuições, não só os fins, mas também expressamente suas materialidades*” (NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 43).

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª rev., amp. e atual. até a EC nº 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 471.

extraídas diretamente do texto constitucional.

As competências tributárias estão distribuídas aos entes de direito público interno de forma rigorosa, em enunciados prescritivos que determinam limitações diversas. Entre elas, a indicação das materialidades dos tributos, as condutas³⁷ que podem dar azo ao surgimento da obrigação tributária (v.g. prestação de serviços, auferir rendas e proventos de qualquer natureza).

Os enunciados que estabelecem as competências tributárias compõem normas jurídicas de estrutura, voltadas ao legislador infraconstitucional. Normas jurídicas em sentido estrito, devendo ser aplicadas por subsunção (inclusão de classes), de modo que o legislador infraconstitucional tem o dever de atender com precisão os limites impostos pela Constituição.

Competência tributária não é princípio (em suas duas acepções), pois não exprime valor e tampouco limites objetivos. Competência como regra, e não como princípio, não encontra maior divergência na doutrina. Humberto Ávila, por exemplo, dentro de seu particular modelo de divisão entre regras e princípios, explana com precisão as consequências de as normas de competência serem regras, reafirmando a importância dos limites impostos pelo texto constitucional:

*Essa opção pela atribuição de poder por meio de regras implica a proibição de livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar, mas que a Constituição deixou de prever. Ampliar a competência tributária com base nos princípios da dignidade humana ou da solidariedade social é contrariar dimensão normativa escolhida pela Constituição.*³⁸

Nem por isso, contudo, os princípios são ignorados no percurso de construção do sentido dos enunciados que comporão a derradeira norma de estrutura, em sentido estrito.

Em análise dos enunciados prescritivos que outorgam competências tributárias é possível constatar que a Constituição pré-estabeleceu conteúdos possíveis da regra-matriz (arquetipo) de cada tributo³⁹, ou, em outras palavras, estabeleceu limites. Limites que

³⁷ Além disso, será utilizada a expressão conduta como gênero, que pode ser composta de uma ou mais ações (espécies). As materialidades constitucionais são compostas de condutas, muitas delas passíveis de serem divididas em inúmeras ações, muitas vezes com ocorrência em locais diferentes.

³⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 163-164.

³⁹ “A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a norma-padrão de incidência (o arquetipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à norma-padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição.” (CARRAZZA, Roque Antonio.

partem da própria literalidade dos vocábulos e avança sobre as interpretações possíveis da regra – com a ressalva de que, como regra, a competência não pode ser ponderada com outros princípios, estes apenas agirão na conformação da melhor interpretação possível, no percurso de construção de sentido.

Os enunciados prescritivos que determinam estes conteúdos e/ou limites apontam para situações que manifestam riqueza (prestação de serviços, ser proprietário, circular mercadorias, etc) e atos praticados pelo Estado (serviços públicos, fiscalização, obras de melhorias).

Muito embora a Constituição tenha discriminado em minúcias as materialidades tributárias possíveis, distribuindo-as aos entes de direito público interno, a interpretação das materialidades e a precisa identificação das coordenadas de tempo e espaço nem sempre são inequívocas, o que é natural dado à natureza linguística do direito e a característica de vagueza e pluralidade de sentidos das palavras, que inclusive se alteram com o tempo e de acordo com o contexto social e histórico.

Essas possíveis ambiguidades podem decorrer de equívocos interpretativos, mas também da existência de múltiplas interpretações juridicamente plausíveis. Conforme será abordado adiante, a tomada de posição sobre a hermenêutica tributária tem reflexos diretos sobre a interpretação do critério espacial. Isto porque, dependendo da margem de liberdade que se atribua ao legislador infraconstitucional, poderá haver conclusões completamente distintas em relação aos efeitos territoriais (restrita e ampla) dos tributos, com outras repercussões constitucionais de grande relevância (v.g. possibilidade ou não de territorialidade ampla, ofensa ao princípio federativo e ao princípio da autonomia municipal).

A competência para instituir tributo, portanto, deve ser entendida como a possibilidade de criar tributo por meio de lei, respeitando os conteúdos estabelecidos na Constituição. O trabalho do intérprete, desta forma, é identificar quais os conteúdos que podem ser extraídos do contexto constitucional e que não podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional; isto é, determinar quais os limites da atuação do legislador complementar e ordinário.

No estudo do local do tributo, portanto, é preciso analisar se existem referências constitucionais (entre regras e princípios) que determinem ou auxiliem na determinação do critério espacial.

2.1.3. Panorama geral dos enunciados que atribuem competências tributárias

A Constituição outorgou à União competência para instituir impostos sobre: *“importação de produtos estrangeiros”, “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”, “renda e proventos de qualquer natureza”, “produtos industrializados”, “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”, “propriedade territorial rural”, “grandes fortunas, nos termos de lei complementar.”*.

Aos Estados, *“transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”, “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, “propriedade de veículos automotores.”*.

Já se antecipando às dificuldades na delimitação espacial dos âmbitos de competência dos entes subnacionais em relação ao imposto sobre *“transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”*, a Constituição manifestou-se expressamente sobre a espacialidade da hipótese de incidência, remetendo algumas hipóteses expressamente para regulação por meio de lei complementar. Ressalte-se, desde logo, que ao remeter para a lei complementar a regulação de determinadas hipóteses, a Constituição apenas selecionou casos em que existe grande possibilidade de conflito de competência, cuja prevenção, na esfera tributária, foi genericamente atribuída pelo texto constitucional a esse particular veículo introdutor. De todo o modo, esta disposição realça a importância do critério espacial, atribuindo tratamento jurídico diferenciados tomando ele como referência.⁴⁰

Aos municípios, *“propriedade predial e territorial urbana”, “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição” e “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”*.

As taxas e contribuições de melhoria também têm seus contornos traçados na

---

⁴⁰ “Diferentes coordenadas espaciais por vezes implicam tratamento tributário diferenciado, em uma mesma exação, o que ressalta mais ainda a importância do critério espacial. Temos simples exemplo do imposto sobre transmissão causa mortis e doação (art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal de 1988), que, quando se trata de bens, residência ou domicílio do de cujus ou do doador, ou processamento de inventário, no exterior, a instituição do tributo passa a ser disciplinada por lei complementar.” (MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 336).

Constituição, nos seguintes enunciados: *“taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”, “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” e “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”*.

A Constituição ainda discriminou as materialidades das contribuições sociais, estabelecendo como possíveis hipóteses de incidência: *“a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, “a receita ou o faturamento”, “o lucro”, “sobre a receita de concursos de prognósticos”*. Permitiu ainda a tributação *“do trabalho e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201”* e *“do importador de bens ou serviços do exterior; ou de quem a lei a ele equiparar”*.

As materialidades previstas expressamente no texto constitucional não esgotam as possibilidades de tributação no sistema tributário nacional. Outras materialidades podem ser criadas pela União, no exercício da competência residual, desde que observe os princípios constitucionais para a sua eleição, sobretudo o princípio da capacidade contributiva (corolário do princípio da igualdade), em suas acepções objetiva e subjetiva, e o princípio do não confisco.

Os enunciados acima transcritos são nucleares para a identificação dos atributos das regras-matrizes de incidência possíveis de cada um dos tributos. No entanto, o texto constitucional deve ser sempre interpretado sistematicamente; e, com efeito, inúmeros outros enunciados influenciam na atividade interpretativa para a composição final das normas jurídicas em sentido estrito, principalmente os princípios jurídicos em sua dupla função, valor e limite objetivo.

2.2. Interpretação das normas de competência tributária e a definição do critério espacial

2.2.1. Competências tributárias – conceitos x tipos

Apesar de prevalecer o entendimento de que as competências tributárias se manifestam através de conceitos fechados, há quem defenda que as competências tributárias deveriam ser interpretadas como tipos (padrões). A divergência é relevante, pois

conforme se adote uma ou outra opção, (i) o entendimento acerca do papel da lei complementar será diverso, atribuindo maior ou menor liberdade ao legislador infraconstitucional e, conseqüentemente, (ii) será diverso o entendimento acerca da constitucionalidade de determinados enunciados normativos infraconstitucionais (o que bem demonstra a importância desta diferenciação).

Um defensor do pensamento tipológico na interpretação das competências tributárias é Luís Eduardo Schoueri, conforme se pode extrair da seguinte passagem de sua obra:

Tendo em vista as lições que se extraem da doutrina dos tipos, viu-se como pedra de toque destes sua fluidez e unidade de pensamento. Conceitos, por sua vez, implicam limites expressos. Resta indagar, destarte, se o constituinte, ao contemplar o seu objeto, teve presente um tipo ou um conceito.

O constituinte de 1988 não tinha a ilusão de que aquele elenco apresentasse limites rígidos. Ao contrário, sabia ele que se tratava de expressões fluídas, que por vezes implicariam uma interpenetração, possibilitando, até mesmo, o nascimento de conflitos de competência.⁴¹

O autor ainda avança, desenvolvendo sua tese com base na atribuição de competência ao legislador complementar para dispor sobre conflitos de competências: *“Tivesse o constituinte apresentado conceitos na repartição de competências, então seria inútil este dispositivo, já que os conceitos teriam seus limites bem definidos, não havendo espaço para conflitos. Estes surgem, potencialmente, da fluidez dos tipos”*.⁴²

Em outra passagem, o autor afirma que

...se o elenco constitucional contemplasse conceitos, então o papel da lei complementar teria sido, tão-somente, revelar os conceitos que o constituinte contemplara. Desta forma, ou aquela lista reproduziria o conceito já definido – e seria, neste caso, inócua – ou o modificaria, implicando inconstitucionalidade.⁴³

No entanto, a maior parte da doutrina rejeita o pensamento tipológico, adotando a ideia de conceitos rígidos, na linha de Misabel Derzi, que escreveu obra de referência sobre o tema:

No Brasil, a questão da discriminação da competência tributária é manifestação do próprio federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos.
(...)

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 254.

⁴² Ibidem, p. 255.

⁴³ Ibidem, p. 256.

Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.

Essa rigidez tem como pedra básica a competência privativa, mola mestra do sistema, a qual repele a bitributação e evita a promiscuidade entre tributos distintos. Conceitos como bitributação, invasão de competência, bis in idem, identidade ou diversidade entre espécies tributárias necessários ao funcionamento harmônico e aplicação das normas constitucionais não se aperfeiçoam por meio das relações comparativas do “mais ou menos...” ou “tanto mais...quanto menos” inerentes ao pensamento tipológico. Muito mais ajustam-se às excludentes “ou... ou” e às características irrenunciáveis e rígidas dos conceitos determinados.⁴⁴

A divergência auxilia a demonstrar o *estado da arte* da interpretação constitucional das competências tributárias. As discrepâncias têm início nas questões fundamentais, com consequências que se irradiam em outros conceitos e podem ser decisivas para a compreensão do sistema como um todo. Demonstra que a doutrina possui divergências radicais, em premissas fundantes.

No presente estudo, entende-se que a Constituição, como vértice do sistema, estabeleceu conceitos fechados, sem a fluidez e a abertura semântica do pensamento tipológico. A atribuição de competência ao legislador complementar para dispor sobre conflitos de competência não significa necessariamente a adoção do pensamento tipológico, mas confirma a natureza própria dos conceitos que tem por objeto enunciados de linguagem, por sua natureza dotados de ambiguidades e vaguezas.

Ademais, falar em conceito fechado não significa falar em fechamento absoluto ou perfeição; e quanto a isso, a Constituição agiu bem ao assumir a possibilidade de conflitos na determinação dos limites das classes conceituais. Sendo assim, o estudo da interpretação das competências constitucionais tributárias prosseguirá tendo como premissa a construção de conceitos fechados, e não de tipos.

Posto isso, o presente estudo passa a analisar o percurso de construção de sentido dos conceitos rígidos, com destaque para os enunciados, princípios e regras relevantes para a determinação do critério espacial.

---

⁴⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, direito penal e tipo**. 2ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 103.

2.2.2. O percurso de construção de sentido dos conceitos constitucionais e a pluralidade de enunciados

Conforme já desenvolvido nas premissas gerais, dentro do contexto linguístico e sistêmico do direito e da ciência do direito, os intérpretes atribuem sentido aos signos a fim de construir enunciados e normas (com caráter prescritivo) ou, no caso do cientista, proposições (com caráter descritivo) – cada qual a unidade que compõem o repertório do sistema do direito ou da ciência do direito. E ao dar vida às normas, o intérprete não pode deixar de levar em consideração, além do texto, o contexto; ou seja, todo o universo de linguagem em que se insere o texto normativo. O texto jurídico não pode ser interpretado em partículas ou fragmentos.⁴⁵

Humberto Ávila, em análise dos enunciados relevantes para a determinação do conceito constitucional de renda, dá um bom exemplo da pluralidade de enunciados que devem ser levados em consideração pelo intérprete constitucional:

Em face dessas considerações, resulta absolutamente claro que a definição de renda deve ser construída não apenas por meio do exame do inciso III do art. 153 da CF. Ela pressupõe, outrossim, a análise das seguintes normas constitucionais: dos princípios constitucionais fundamentais e gerais; das regras de competência, quer aquelas que habilitam à União instituir o imposto sobre a renda, quer aquelas que facultam a qualquer entidade política de direito interno instituir impostos sobre outras bases, das quais a renda, por exclusivo, haverá de ser estremada; das normas que delimitam a hipótese material de incidência do imposto de renda.⁴⁶

No percurso de construção de sentido, o intérprete deve observar todos os enunciados relevantes e normas em sentido amplo, e não apenas aqueles que estabelecem as materialidades aos entes federativos. O mesmo ocorre na determinação do critério espacial, a partir das competências constitucionais. As materialidades, o princípio da territorialidade e outros princípios e regras serão determinantes para determinar os elementos de espaço que obrigatoriamente devem ser observados pelo legislador infraconstitucional.

Cada exação possui um contexto constitucional específico e peculiar, com maiores

---

⁴⁵ STRECK, Lênio Luiz. **Análise. Crítica da Jurisdição constitucional e das possibilidades hermenêuticas de concretização dos direitos fundamentais.** In: SCAFF, Fernando Facury. **Constitucionalizando Direitos – 15 anos da Constituição Brasileira de 1988.** Rio de Janeiro, Renovar, 2003, p. 127.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais.** São Paulo: Malheiros, 2011, p. 15/16.

ou menores referências de espaço a serem observadas, como, por exemplo, as previsões do art. 155, §§ 1.º e 2.º, a respeito dos impostos ITCMD e o ICMS, que possuem maior número de enunciados relevantes na Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 1.º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

XII – cabe à lei complementar:

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das prestações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

A análise, portanto, deve ser caso a caso, de acordo com os enunciados relevantes para cada espécie tributária.

2.2.3. A separação da hipótese em ação/espaço/tempo

Ao discriminar as competências tributárias, a Constituição estabelece classes que deverão ser observadas pelos legisladores infraconstitucionais, isto é, verdadeiros limites para a criação de tributos. E ao estabelecer tais limites, conforme já demonstrado, a Constituição já adianta as materialidades possíveis, isto é, as *condutas* que poderão ser tributadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Tratando-se de condutas, ações humanas, é pressuposto admitir que possuem um elemento temporal e espacial. Sobretudo porque o direito (em sentido amplo) seria inócuo na sua função de regular as relações intersubjetivas caso as ordens emanadas não tivessem vínculo com qualquer localização de espaço, pois o comando seria dissociado do real.

E como o presente estudo tem como foco de análise as coordenadas espaciais, mostra-se necessário ressaltar que a divisão dos elementos temporais e espaciais da conduta são realizados com finalidade analítica, em corte metodológico.

Ação, tempo e espaço estão umbilicalmente relacionados, de modo que a análise espacial sempre estará muito próxima da compreensão dos outros dois aspectos. É dizer, o próprio corte metodológico apresenta limites, pois é impossível tratar do espaço como algo integralmente isolado da conduta e do tempo. A esse respeito, é interessante citar passagem da obra de Paulo de Barros Carvalho, ao falar do critério material:

Parece-nos incorreta a tentativa de designá-lo como a descrição objetiva do fato, posto que tal descrição pressupõe as circunstâncias de espaço e de tempo que o condicionam. Estar-se-ia conceituando a própria hipótese tributária. Essa é uma entre as muitas dificuldades que se nos antolham quando pretendemos cindir, mesmo que em termos lógicos, entidade una e indecomponível. E nesse engano incidem quase todos os autores que versam a matéria. Tem-se esse critério, como envolvente dos outros dois, isto é, daqueles que expressam as condicionantes de espaço e tempo.⁴⁷

A análise do espaço, portanto, não poderá ignorar a sua relação com a ação e o tempo. A construção do sentido espacial da competência tributária exige também observar a ação humana, que é o núcleo da hipótese de incidência a ser criada pelo legislador infraconstitucional e é o sentido mais facilmente notado na discriminação das competências tributárias.

Convém ressaltar que enquanto as condutas humanas estão positivadas na Constituição na forma tabular, isto é, com enumeração das hipóteses, a referência espacial está positivada em forma-de-construção, ou seja, somente com indicação de notas (inclusive a conduta é uma delas), sujeita à interpretação e construção de sentido. Neste contexto, a própria enumeração da conduta é também uma nota relevante para a interpretação e construção do sentido do arquétipo do critério espacial.

De todo o modo, se há uma relação necessária entre esses três elementos, também existem distanciamentos (lógicos e analíticos). A primeira cisão possível é na própria linguagem. O tempo verbal do infinitivo, fruto da faculdade de abstração da mente humana, existe exatamente com a finalidade de expressar uma ação no infinito, isto é, sem coordenadas de tempo e espaço. A larga utilização e persistência de tal construção na linguagem humana já é uma grande prova da utilidade da separação da conduta do tempo e espaço. Pode-se afirmar, desta forma, que a separação lógica da ação, espaço e tempo não são cientificamente artificiais e fabricadas, mas são fruto direto e espontâneo do gênio humano, com utilidade reconhecida no uso (pragmática) da linguagem.

---

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 468.

2.2.4. A compreensão do espaço como dado apriorístico do conhecimento humano na interpretação das competências tributárias

A representação do espaço é tida pelo filósofo Emmanuel Kant, em sua obra *Crítica da Razão Pura*, como um dado apriorístico do conhecimento humano⁴⁸, no sentido de que não é possível conceber nada (real) sem alguma referência espacial.

No entanto, o espaço em sua noção apriorística é apenas o necessário como condição de possibilidade do conhecimento (algum espaço). Desta concepção basilar do espaço, muitas são as possibilidades de construção e reconstrução espacial por meio da linguagem. É inclusive possível discursar sem referência espacial na linguagem (muito embora a relação com espaço seja pressuposta na própria concepção semântica dos vocábulos).

A ausência de referência espacial na linguagem (infinitivo), ao menos no universo do direito, não significa impossibilidade de construção dos elementos espaciais. O direito (em sentido amplo) seria inócuo na sua função de regular as relações intersubjetivas caso as ordens emanadas não tivessem vínculo com qualquer localização de espaço, pois o comando seria dissociado do real. Cabe ao intérprete buscar nos enunciados e no próprio sistema as coordenadas de espaço possíveis e muitas vezes necessárias.

O espaço como um dado apriorístico do conhecimento humano não significa que todo enunciado que expresse uma conduta sempre, e necessariamente, designe um espaço *expresso* ou *determinado* para que surta efeitos jurídicos. A localização do espaço jurídico relevante deverá ser observada do sistema como um todo, e muitas vezes dependerá de uma correta interpretação das peculiaridades e complexidades da própria conduta transformada em hipótese de incidência.

E é na sociedade de alta complexidade que o espaço, bem como as situações jurídicas relevantes, vem gerando novas perplexidades, afastando a clássica referência ao espaço fisicamente delimitado. Não há mais dúvidas de que o espaço pode ser representado em linguagem de formas muito diversas; e pode ganhar foros de complexidade, mediante a criação de espaços fictícios, sobrepostos, virtuais, compartilhados.

Se por um lado a complexidade aumenta, por outro, a referência espacial passa a ser um poderoso instrumento na mão do legislador, para articular as regras e se aproximar com

---

⁴⁸ “O espaço é uma representação necessária, a priori, que fundamenta todas as intuições externas. (...) Consideramos, por conseguinte, o espaço a condição de possibilidade dos fenômenos, não uma determinação que dependa deles; é uma representação a priori, que fundamenta necessariamente todos os fenômenos externos”. (KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. São Paulo: Martin Claret, 2009, p. 33)

mais eficácia das condutas relevantes no mundo moderno. Neste sentido, com precisão, Aristóteles Moreira Filho afirma que “...o espaço é poderoso referencial de que se vale o homem no afã da aproximação da realidade, com fins cognoscitivos, e tal não é diferente na regulação das condutas, em pretensões prescritivas”.⁴⁹

2.2.5. A interpretação do comportamento humano: reavaliação crítica da classificação em fatos geradores instantâneos, continuados e complexos

Apesar do esforço do texto constitucional em reduzir ao máximo as possibilidades de conflitos de competência, o processo de interpretar as materialidades e encontrar as coordenadas constitucionais de espaço e tempo com o intuito de determinar o espaço de atuação do legislador ordinário e complementar depende da conjugação de diversos enunciados, o que torna o percurso nem sempre de fácil assimilação.

E a correta interpretação da materialidade constitucional depende também da pré-compreensão do próprio critério material e do comportamento humano que se pretende tutelar.

Nesse sentido, conforme bem esclarece Paulo de Barros Carvalho, o núcleo da hipótese de incidência que deverá ser criada, *in abstracto*, pelo legislador infraconstitucional, com observância dos preceitos constitucionais, será sempre composta de um verbo, seguido de seu complemento, expressando um comportamento humano, que será o núcleo do antecedente da norma jurídica tributária.

Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).⁵⁰

Por óbvio, mesmo isolando-se ao máximo possível o critério espacial, ele jamais poderá ser analisado ou interpretado sem observância do comportamento humano. Se a materialidade pode ser analisada no infinitivo, com abstração lógica do espaço e tempo, o espaço não pode ser analisado sem qualquer relação lógica com o comportamento humano, conforme já abordado. A análise que abstrai o comportamento humano somente poderá

⁴⁹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 335.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, 320.

considerar o âmbito de validade territorial da lei tributária, que não se confunde com a análise do critério espacial, muito embora com ele estabeleça relevantes relações, que serão tratadas em tópico posterior.

Na interpretação do comportamento humano presente nas materialidades constitucionais, surge dúvida relevante para a compreensão do critério espacial: se o comportamento juridicamente positivado for resultado da soma de diversos comportamentos humanos; e estes comportamentos forem praticados em mais de uma coordenada geográfica (juridicamente relevante, v.g., municípios, estados ou países diferentes), qual será o espaço juridicamente relevante?

A discussão não é inovadora ou recente, tem relação íntima com o critério temporal, e remete à classificação dos fatos geradores em instantâneos, continuados e *complexivos*, conforme relata Paulo de Barros Carvalho:

Os fatos geradores seriam instantâneos, quando se verificassem e se esgotassem em determinada unidade de tempo, dando origem, cada ocorrência, a uma obrigação tributária autônoma. Os continuados abrangeriam todos os que configurassem situações duradouras, que se desdobrassem no tempo, por intervalos maiores ou menores. Por fim, os complexivos nominariam aqueles cujo processo de formação tivesse implemento com o transcurso de unidades sucessivas de tempo, de maneira que, pela integração dos vários fatores, surgiria o fato final.⁵¹

A respeito da classificação, existe um consenso quase unânime no seu descabimento, o que é feito com adesão às críticas contundentes formuladas por Paulo de Barros Carvalho:

Essa orientação doutrinária é outro efeito desastroso da confusão de planos, indo além da fórmula linguística dos fatos para imitar-se na textura real do evento, esquecendo-se de que, enquanto linguagem, os fatos se constituem rigorosamente no instante em que os enunciados se estruturam como tais, isto é, como expressões carregadas de sentido. Isso implica reconhecer que todo o fato é necessariamente instantâneo, não havendo como conceber-se, nesse domínio, fatos continuados e, muito menos, complexivos.⁵²

Marçal Justen Filho, por sua vez, após analisar as críticas feitas no contexto do critério temporal, também faz considerações diretas sobre o descabimento da proposta também sob a ótica do critério espacial:

Ora, a incidência da norma tributária ocorre no momento em que os fatos

---

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, 332.

⁵² Idem. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed., rev. e amp., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 186.

concretizam a descrição hipotética nela contida e é irrelevante qualquer consideração sobre as circunstâncias necessárias à configuração do fato imponible. É lição cedida a de que inexistem fatos imponíveis de formação prolongada no tempo – pois há um instante exato no tempo em que se reúnem todos os elementos fenomênicos caracterizadores do fato imponible. O que se passou antes (ainda que causalmente imprescindível à configuração desse fato imponible) não tem relevância jurídica.

(...)

Assim, também, é não-jurídica a consideração de que a situação correspondente à hipótese de incidência prolonga-se no espaço. Há um local geográfico determinado em que ocorre o aperfeiçoamento do fato imponible – sendo impertinente o raciocínio de que, para que tal fato se consumasse, foi causalmente necessário o desenvolvimento de uma série de atividades em uma série de locais. Ao Direito só interessam os específicos momento e local em que se completou o fato imponible.⁵³

As afirmativas são fortes. No entanto, nota-se que as consequências desta tomada de posição são aplicadas em sua grande maioria ao critério temporal, no sentido de não fazer sentido considerar como o tempo relevante outro instante que não o do momento da concretização integral da hipótese de incidência. A secção do comportamento humano não pode alterar essa realidade, pois antes da concretização integral do comportamento normativo, não há como se considerar a incidência tributária. Sendo assim, a secção seria útil e desnecessária.

Com efeito, em relação ao critério temporal, a assertiva é de grande coerência lógica. Só é possível falar em incidência quando todos os elementos do conceito de comportamento estiverem satisfeitos. O instante relevante deverá ser apenas o átimo em que o fato se constituiu, como enunciado, com todas as notas que o caracterizam como tal.

No entanto, uma vez concretizado o comportamento, cabe indagar: qual será o espaço relevante, considerando que o comportamento é resultado da soma de outros comportamentos que se realizaram em espaços distintos (e com relevância jurídica). A resposta será o derradeiro? O mais relevante? O local com maior quantidade de comportamentos?

Para responder a esse questionamento, a classificação rechaçada pela doutrina apresenta relevância e pertinência, para diversificar os fatos que se realizam em apenas um local, dos que podem se deslocar por mais de um local, e, por final, dos complexos, que não possuem locais definidos e são mais abstratos. Além disso, apresenta utilidade, porque auxilia na resolução de conflitos.

---

⁵³ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 73.

Tratando-se de espaço, determinar que o relevante é o derradeiro local (como feito por Marçal Justen Filho), é afirmar apenas um dos possíveis critérios. Nota-se, por exemplo, que é possível escolher um critério qualitativo, no sentido de atribuir a determinado comportamento uma relevância maior na determinação do local relevante. Ou então um critério quantitativo, no sentido de se observar os locais onde aconteceram o maior número de comportamentos necessários para a concretização do fato jurídico. Nesse contexto, a correta classificação das hipóteses de incidência e, sobretudo, a correta secção das condutas em ações, torna-se relevante para o estudo do direito tributário.

Não há incoerência lógica na defesa da possibilidade de secção da conduta em ações ocorridas no espaço. Antes do derradeiro átimo, conforme já dito, não haverá incidência. No entanto, uma vez ocorrida a incidência, estará em aberto a possibilidade de analisar o histórico espacial da conduta, para determinação do espaço juridicamente relevante. Atribuir-se como relevante tão-somente o derradeiro local é um critério arbitrário, não necessário. Este critério pode inclusive ser menos legítimo do que outros critérios juridicamente passíveis de construção.

Se o derradeiro átimo da realização do comportamento descrito na hipótese tem papel proeminente para ser possível afirmar realizada a incidência, para o fim de determinar o ente competente, mais relevante é determinar o espaço que manifesta liame *legítimo* com a materialidade. A falta de legitimidade do liame estabelecido geralmente compõem a origem dos conflitos de competência. É dizer, o que motiva um Estado a iniciar uma “guerra fiscal”, em relação ao critério espacial, não raro é a constatação de que a materialidade ocorre efetivamente em seu território (muitas vezes com ônus, v.g., o exercício da propriedade de automóveis, com desgaste de rodovias), muito embora pelo critério estabelecido, o fato jurídico é considerado realizado em outro ente.

Ao contrário da conclusão obtida em favor do critério temporal, no sentido de se afirmar que apenas o derradeiro átimo é o relevante; em relação ao critério espacial, cada situação concreta terá uma solução diversa, de acordo com o que podemos chamar de histórico espacial dos comportamentos relevantes. É possível, por exemplo, que mesmo um fato gerador continuado seja praticado em apenas um lugar, ou em dezenas, o que só poderá ser avaliado caso a caso.

Autores acabam, por vezes, adotando posições que se aproximam dessa assertivas, mesmo que de modo não expresso, procurando as notas espaciais mais relevantes, adentrando na decomposição do comportamento. Como, por exemplo, Lucas Galvão de Brito. Em relação aos limites do legislador infraconstitucional, considera o autor que “É

preciso que o lugar eleito pelo legislador guarde relação com a materialidade prescrita na Constituição”. Ao exemplificar a posição que assume no caso do ISS, afirma que

*para que se possa definir, por exemplo, o critério espacial do ISS, deve-se escolher entre as possibilidades lógicas que a materialidade serviço oferece: o local onde está o estabelecimento prestador, o lugar em que se percebe a utilidade, o local onde esteja o tomador...*⁵⁴.

Note-se que o autor permite que o legislador infraconstitucional analise o comportamento humano presente na Constituição em sua sucessão de fatos relevantes, para escolher um como relevante para determinar o critério espacial. O autor atribui liberdade na determinação do critério espacial, não indicando como critério espacial necessário o derradeiro relevante na determinação da prestação do serviço. Percebe-se, no entanto, que caso somente fosse somente admissível o critério espacial do derradeiro momento, não seria possível escolher como regra o local do estabelecimento do prestador, o lugar que se percebe utilidade, o local onde esteja o tomador, tal como admite o autor.

Em outras hipóteses, autores assumem o critério qualitativo (decomposição de comportamentos para localizar o mais relevante), como em análises recentes do critério espacial do leasing para fins de incidência do ISS. Isto é, ao seccionarem os comportamentos para escolher o núcleo da materialidade, a atividade do intérprete não é, exatamente, a de localizar o último comportamento. Deixa de ser uma busca espaço-cronológica, para ser de natureza qualitativa.

É a própria dificuldade de determinar o último momento, sobretudo nas materialidades com mais possibilidades de pulverização no espaço, que acabam por forçar os intérpretes a adotarem posturas que não correspondem às premissas eleitas.

O pouco interesse da doutrina sobre o critério espacial, somado com a crítica contundente à possibilidade de analisar o conjunto de comportamentos que compõe a hipótese de incidência, diminuiu as possibilidades de análise espacial das materialidades. Como resultado, os debates sobre o critério espacial costumam ficar presos a conceitos demasiadamente amplos, genéricos (por exemplo, local da prestação de serviços), sem aprofundamento de cada comportamento humano. Em outras palavras, negar a análise minuciosa do desenvolvimento das ações no espaço conduz à uma limitação na forma de observar o critério espacial, fazendo com que o intérprete tenha dificuldade cada vez maior de localizar os fatos. Tolhido em suas possibilidades, o intérprete ficará cada vez mais

⁵⁴ BRITO, Lucas Galvão. **O Lugar e o Tributo**. Disponível em <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2012-10-24T08:24:33Z-13002/Publico/Lucas%20Galvao%20de%20Britto.pdf>, Acesso em 20/11/2013, p. 152 e 153.

limitado e forçado a defender que o local da incidência é “qualquer um no âmbito de vigência”, com repetição da materialidade constitucional, que muitas vezes é um conceito amplo, sem referências espaciais delimitadas.

Apesar de negar a possibilidade de analisar as condutas separadas no espaço para determinar o critério espacial, de forma contraditória, contudo, em geral a comunidade aceita a análise seccionada dos comportamentos em discussões judiciais e em alguns casos conflituosos.

Como exemplo, em artigo sobre o ISS, Humberto Ávila fez análise interessante sobre Leasing, o qual foi inclusive citado em acórdão sobre o tema no STJ (REsp nº 1.060.210 – SC – Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)

2.2.1.8 Quantitativamente, porque das quatorze etapas mencionadas, apenas três (a segunda, a sétima e a nona) são realizadas fora do local da sede da arrendadora. Todas as demais são realizadas na sede da arrendadora. A captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e a devolução do instrumento contratual, a guarda e o arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carnê de pagamento e a autorização de liberação do veículo são realizados na sede da arrendadora.⁵⁵

A análise demonstra um aprofundamento das ações que compõem a prestação do serviço, sendo possível localizar cada uma delas no espaço, apesar de que, isoladas, não seriam bastantes para incidência tributária. O critério do autor foi eleger o local onde acontece o maior número de etapas; e não o derradeiro local. Foi adotado, portanto, um critério quantitativo.

Ora, sendo assim, é fundamental que o intérprete do direito tributário tome consciência da necessidade de aprofundar no estudo do conjunto de ações que compõe a conduta. Propõe-se aqui uma reavaliação crítica da classificação do critério material em comportamentos instantâneos, continuados e complexos⁵⁶ (este último, em substituição ao neologismo “complexivo”), para auxiliar no avanço de teorias que estabeleçam o lugar do

⁵⁵ STJ, 1ª T., um., Resp 1.060.210/SC, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, mar. 2013.

⁵⁶ A expressão utilizada pela doutrina é “complexivo”, mas a sua origem e inadequação são bem expostas por Paulo de Barros Carvalho: “*Por mais que perlustrássemos os dicionários da língua portuguesa, em nenhum deles, assim modernos que antigos, obtivemos algum elemento que nos favorecesse desvendar o conteúdo do termo. Acendeu-se a curiosidade da pesquisa e encontramos a explicação: o adjetivo ‘complexivo’ não existe em português. É palavra do vocabulário italiano – ‘complessivo’ – que vem de ‘complesso’ (em vernáculo, complexo), neologismo insuportável, mas que prosperou, livremente, até 1974, ano em que, contra ele, formalizamos crítica veemente.*” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 332-333).

tributo.

2.2.6. Possível auxílio das teorias do *locus delicti* na interpretação do comportamento humano

Considerando a homogeneidade sintática das normas jurídicas, é possível afirmar que despidas de suas características específicas, em algum plano haverá alguma semelhança entre o critério espacial da norma jurídica tributária e o critério espacial da norma jurídica penal. No entanto, a análise aqui empreendida não é para encontrar as semelhanças estruturais, por mais genéricas que sejam, entre os dois ramos do direito, mas procurar desenvolvimentos teóricos que possam contribuir para auxiliar a análise do direito tributário, dado que o *locus delicti* foi muito aprimorado ao longo de anos de estudo.

A possibilidade de observação das teorias do direito penal para auxiliar o direito tributário já foram ressaltadas, há muito, por Paulo de Barros Carvalho, conforme se pode extrair de excerto de sua obra:

São pobres as pesquisas científicas atinentes ao critério espacial das hipóteses tributárias. Esbarra a doutrina, ainda, em problemas elementares, como o que ventilamos. Quem sabe fosse bom admitir a pertinência das velhas teorias do Direito Penal sobre o *locus delicti*, em termo de aprofundar-se o inquérito científico tributário, uma vez que nosso legislador, consciente ou inconscientemente, acabou recolhendo conclusões emergentes das teses da nacionalidade, do resultado (ou do efeito típico) e da atividade, para construir a estrutura orgânica dos diversos tributos. O motivo seria mais que suficiente para espertar o desenvolvimento de estudos que, por certo, viriam a enriquecer o setor do Direito Tributário carente de reflexões e paupérrimo de alternativas.⁵⁷

O interesse do direito penal em estudar o lugar do crime passa pela análise: quais os crimes que podem ser considerados do interesse do Estado Brasileiro? Quais os crimes que devem ser julgados pelo Estado Brasileiro?

E havendo ações praticadas em mais de um território, iniciaram-se os esforços para determinar quais as situações relevantes.

De início, é preciso ressaltar as diferenças mais notáveis e relevantes entre o direito penal e o direito tributário, as quais exigem esforços e atenção em qualquer análise com pretensão de transladar teorias, técnicas e conclusões: (i) o direito tributário já prevê as suas condutas relevantes no texto constitucional, motivo pelo qual o tema é também

---

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 326.

relevante para a determinação de competências; (ii) o direito tributário possui maior problemática interna, intrafederativa, relacionada com o critério espacial, com possibilidade de conflitos de competência interna.

Partindo, com cautela, das diferenças iniciais relevantes entre os dois ramos de direito, percebe-se que o modo geral de desenvolvimento da teoria do lugar do crime pode auxiliar o direito tributário, na forma em que decompõe os comportamentos humanos juridicizados. Nesse sentido, observe-se com atenção o que defende o penalista Aníbal Bruno:

O princípio da territorialidade exige não só a definição do que seja território, mas ainda a determinação do que venha a ser o lugar do crime, isto é, exige que se determine quando o fato punível deve considerar-se praticado no território do Estado, e, portanto, sujeito à sua jurisdição. Problema de solução evidente quando os momentos em que se desdobra o fato punível ocorrem no mesmo lugar, mas que se complica, desde que a marcha do crime se desenvolva através de lugares diferentes, sobretudo quando atinge dois ou mais países, nos chamados crimes a distância.⁵⁸

O comentário do autor, diferenciando *fato punível que ocorre no mesmo lugar* de *fatos puníveis que se desenvolvem em lugares diferentes*, faz lembrar a classificação abordada no tópico anterior, que diferencia fatos jurídicos em instantâneos, continuados e *complexos*.

Pode-se afirmar, com isso, que a base da doutrina do *locus delicti* tem como premissa exatamente o convite à reavaliação crítica feita no tópico anterior. As possibilidades de observar o local do resultado, da atividade, têm como condição de possibilidade a análise retroativa do histórico espacial dos comportamentos relevantes para a incidência.

A grande contribuição que as antigas doutrinas do direito penal podem dar para o direito tributário é a forma de avaliar a “marcha dos acontecimentos” no espaço, para possibilitar uma verdadeira teoria do lugar do tributo, em cada caso.

A partir disso, dessa ideia geral, os detalhes e princípios que incidem sobre o direito penal passam a mais distanciar do que aproximar as realidades ao direito tributário, sobretudo diante das diferenças nucleares já apresentadas e outras diferenças mais pontuais (análise subjetiva, possibilidade de tentativa no direito penal; tipicidade que decorre das próprias competências constitucionais, e distribuição de competências em âmbito intrafederativo).

---

⁵⁸ BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**. Parte Geral. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 143.

Por exemplo, as teorias do direito penal para a determinação do *locus delicti* são baseadas nas características da hipótese de incidência específica daquele setor do direito, que muito difere do direito tributário, por dividir a conduta humana relevante (entre outras propostas classificatórias) em preparo da ação, ação, resultado e consequência. Ademais, as considerações subjetivas, a existência de crime tentado, entre outras figuras, também faz com que os reflexos no direito penal sejam diversos do direito tributário.

A existência de crimes de *conduta e resultado* permitem perquirir se o crime foi produzido no local da conduta ou no local de resultado. Há ainda quem cogite do local da intenção, do local onde a *energia movimentada pelo agente atinge o bem jurídico relevante*, e do local onde ocorrem as consequências indesejadas da conduta. No direito tributário, tais elucubrações e divisões não são admissíveis, à luz dos princípios e valores que regem as relações entre Fisco e contribuinte.

De todo o modo, a característica geral das teorias penalistas reforçam o convite à reavaliação crítica da análise do histórico do comportamento presente na materialidade tributária de forma regressa, após a incidência, como forma de classificar e melhor organizar as possibilidades e limites de elaboração do critério espacial.

2.3. Territorialidade

2.3.1. Territorialidade e território

Outro aspecto de fundamental importância para a interpretação das materialidades constitucionais, com enfoque no critério espacial, é o princípio da territorialidade.

A validade, vigência, eficácia e o âmbito de incidência espacial de suas normas jurídicas dependerão necessariamente de coordenadas de espaço, cada qual com suas peculiaridades e limites. Para a compreensão da territorialidade, em contraposição ao território, são importantes os desdobramentos teóricos e as diferenças entre o âmbito de eficácia e o âmbito de incidência espacial das normas jurídicas.

O território é a unidade de espaço físico que representa o Estado, delimitado em linguagem e reconhecida pelo Direito Internacional Público. É o “*espaço físico juridicamente qualificado e delimitado*”⁵⁹, nas palavras de Heleno Taveira Torres. Para os fins do presente trabalho, o fundamental é destacar que a demarcação do território é feita

---

⁵⁹ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 72.

por meios estritamente jurídicos, por meios dos atos normativos internos e dos Tratados Internacionais firmados para a regulação dos espaços. As convenções utilizadas para fixar padrões e referenciais de medição dos espaços só se tornarão relevantes na medida em que incorporados ao mundo do direito, convertendo a linguagem científica (e social) em linguagem jurídica. Nada impede, ademais, que o direito crie suas próprias realidades e estabeleça suas próprias formas de delimitar o espaço, tal como ocorre com a ficção criada no caso de aeronaves oficiais do Estado, para citar um exemplo.

Dito isso, outra noção basilar é a de que o território nacional (para fins de delimitação internacional e intrafederativa) é constituído pelo espaço terrestre, pelo mar territorial, pelo espaço aéreo – divisão chamada de tridimensional. Compreende o espaço terrestre e marinho até a altura e profundidade em que seja possível o exercício de sua soberania.

A demarcação precisa das fronteiras é excessivamente complexa e transborda dos objetivos do presente trabalho, pela vasta quantidade de atos normativos, nacionais e internacionais, necessários para a sua construção. O fundamental é destacar que a delimitação territorial é norma.

Território é norma. Não é um acidente geográfico ou qualquer critério naturalista que dá contornos ao território de um ente político, como é o caso do Estado-membro da República Federativa do Brasil: são as normas postas que o constroem por meio de referências a espaços – contínuos ou não, naturais ou artificiais, aéreos, terrestres, marítimos ou subterrâneos – e, dessa forma, circunstanciam sua atuação e o alcance de seus comandos. E à necessidade de obediência aos limites espaciais que condicionam a produção normativa convencionou-se chamar “princípio da territorialidade”.⁶⁰

Já a *territorialidade* é o conjunto de normas jurídicas (em sentido amplo) que determinam o alcance espacial de incidência e de eficácia das leis. A territorialidade pode ultrapassar as fronteiras do território, sem, contudo, poder abandoná-lo por inteiro.

Com efeito, em relação ao âmbito de incidência (territorialidade material), o direito pode projetar efeitos sobre pessoas, coisas e fatos ocorridos fora do território, mas em relação necessária com ele. Como o território jamais é ignorado, inclusive nos casos de territorialidade com vínculo pessoal, adota-se no presente trabalho a utilização da expressão territorialidade para englobar todos os vínculos, inclusive a hipótese de universalidade (que nada mais é do que *territorialidade ampla* com vínculo subjetivo ou

---

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e Positivação no Direito Tributário**. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 271.

objetivo).

Dentro da noção de territorialidade, serão tratados os casos específicos, como, por exemplo, a territorialidade estrita (relação necessária com o território considerado fisicamente) e os casos de territorialidade ampla (com vínculos objetivos e pessoais, nas diversas modalidades).

As manifestações concretas de territorialidade, já constituídas e consideradas no plano interno de um determinado ordenamento, geralmente se caracterizam por serem normas jurídicas em sentido amplo, na função de princípio⁶¹ que estabelece limite objetivo.⁶² É o que acontece na realidade brasileira. A territorialidade estrita é invocada como princípio geral de direito tributário; e o princípio da *territorialidade com vínculo subjetivo ou objetivo* (universalidade) é invocado expressa e especificamente no regime jurídico do imposto sobre a renda. Ademais disso, o ordenamento não é absolutamente fechado para outras manifestações de *territorialidade em sentido amplo*, sendo admitida certos efeitos em casos especiais (para sanar conflitos de competência).

2.3.2. Territorialidade material e territorialidade formal

Em primeiro lugar, cumpre diferenciar territorialidade formal⁶³ de territorialidade material⁶⁴; já que para os fins do presente trabalho, trataremos apenas desta.

A territorialidade material refere-se ao âmbito de incidência das leis tributárias no espaço; ou seja, ao espaço passível de ser utilizado na construção das hipóteses tributárias e para a inclusão de classes. Como não há maiores dúvidas a respeito da possibilidade de tributação de fatos ocorridos dentro do território do Estado, onde há inequívoco exercício

⁶¹“É o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado, mesmo que tais fatos sejam identificados fora do respectivo território (universalidade), colhidos para a composição das normas individuais e concretas internas de lançamentos tributários, de modo a constituir o respectivo crédito tributário em favor da fazenda pública pelo critério da conexão pessoal” (TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2ª ed., São Paulo: RT, 2001, p.70-71).

⁶² Ibidem, p. 71.

⁶³ “relação entre territorialidade e soberania, no que diz respeito à autodeterminação e reconhecimento das demais jurisdições, e corresponde à possibilidade de fazer valor o respectivo ordenamento jurídico, com exclusividade, nos seus limites, em face das demais ordens jurídicas constituídas, como impedimento de aplicação da legislação fora do âmbito territorial, mormente em casos de exigências formais de tributos, sem prévio consentimento”. (Ibidem, p. 84).

⁶⁴ Nos dizeres de Heleno Tôrres, a territorialidade material diz respeito “ao âmbito espacial de incidência da lei tributária (regra-matriz de incidência tributária), dotada de aplicação territorial, mas com a possibilidade de localizar fatos jurídicos ou sujeitos passivos dos tributos em qualquer parte inclusive ultraterritorialmente, como forme de determinação de regime tributário, para que venha a nascer a obrigação tributária” (Ibidem, p. 80).

de soberania, a territorialidade material informa se, e em quais casos, o legislador pode eleger pessoas, coisas e fatos situados fora do território para compor a hipótese de incidência de um tributo.⁶⁵ Já a territorialidade formal diz respeito ao âmbito de eficácia das leis tributárias no espaço. Indica o âmbito espacial em que os Estados podem cobrar e fiscalizar os tributos, no exercício de seu poder de império e por meio de coação.

Enquanto a territorialidade material diz respeito ao poder legislativo e à atividade tributária em abstrato, a territorialidade formal refere-se ao poder executivo e judicial, à atividade tributária em concreto.⁶⁶

Ambos representam duas realidades diferentes, que não podem ser confundidas. Nas palavras de Heleno Taveira Torres, “*os limites espaciais dentro do qual a norma pode produzir efeitos, pela eficácia da norma tributária no espaço, não devem ser confundidos com a localização de fatos sujeitos à tributação, que pode ser extraterritorial*”.⁶⁷ Isso significa que ao estudar o critério espacial, o jurista não pode se contentar com a resposta facilitadora que limita *automaticamente* as possibilidades do legislador ao âmbito de eficácia da lei tributária no espaço. Nada impede que ambos os espaços coincidam⁶⁸, mas inclusive nessas hipóteses o intérprete deve ir além e investigar se, e de que modo, a Constituição autorizou ou proibiu a territorialidade ampla das leis tributárias, apontando os corretos enunciados prescritivos. Ou seja, apontar o âmbito de eficácia das leis como limite não é o bastante, deve ser demonstrada eventual vedação à territorialidade ampla ou os seus limites.

É possível também falar em territorialidade em sentido positivo e em sentido negativo, sendo relevante a diferenciação. Em sentido negativo, estabelece que as leis estrangeiras não se aplicam no território do país e sem sentido positivo, afirma que as leis internas se aplicam no território nacional.⁶⁹

---

⁶⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 5.

⁶⁶ Ibidem, p. 6.

⁶⁷ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. São Paulo: RT, 2001, p. 81.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 6.

⁶⁹ “*Em sentido negativo, o princípio da territorialidade limita-se a significar que as leis fiscais estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, ou seja, que os órgãos de aplicação do direito de cada Estado apenas aplicariam as suas próprias regras tributárias, jamais podendo desencadear a produção dos efeitos previstos nas leis tributárias estrangeiras*”. “*Em sentido positivo, o princípio da territorialidade significa que as leis tributárias internas se aplicam no território nacional, de um modo generalizado, inclusivamente aos que não são nacionais do respectivo Estado*”. (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 24). No aspecto negativo, é necessário levar em consideração as “questões prévias”. Em relação ao sentido positivo, Alberto Xavier afirma: “*O referido critério não pode, pois, deixar de traduzir-se na exigência de um ‘mínimo de conexão’ das situações em causa com o território nacional, isto é, não pode deixar de proceder a uma delimitação objectiva das situações que, mercê dessa conexão, podem ser disciplinadas pelas leis tributárias internas*.” Ibidem, p. 25)

Diferencia-se ainda a territorialidade em real e pessoal, conforme o elemento de conexão tenha relação com elementos materiais e objetivos da situação jurídica (local da situação dos bens, por exemplo), ou pessoal (nacionalidade, sede, domicílio). Cumpre ressaltar que existe uma tendência de personalização dos tributos.⁷⁰

2.3.3. Territorialidade material: existem limites para a autodeterminação do âmbito de incidência?

A questão que se coloca no presente tópico é a seguinte: no contexto da teoria geral do estado, pode-se concluir que um Estado juridicamente soberano deve respeitar algum limite (heterônomo ou autônomo) para a determinação do âmbito de incidência de suas leis tributárias?

No plano internacional, a resposta é negativa se for levado em conta a existência de limites externos (heterônomos). No exercício de sua soberania na esfera tributária, pode o Estado escolher livremente os fatos jurídicos para construir as hipóteses de incidência (dentro da concepção de territorialidade material). No entanto, se escolher fatos sem nenhuma conexão com o seu território, encontrará limites dentro da própria racionalidade inerente ao direito, pois as suas normas não gozarão de um mínimo de eficácia. Os limites se encontram, portanto, na própria factibilidade, no dever geral de racionalidade do legislador (em sentido amplo). Outros limites ainda poderão existir, desde que incorporados pelo próprio Estado, como, por exemplo, a recepção dos direitos humanos, a instituição de direitos e garantias fundamentais, bem como mediante a realização de tratados internacionais (autolimitações consensuais).

Nesse sentido, é a posição de Dino Jarach. Para o jurista, há o dever por parte do legislador de selecionar fatos passíveis de serem fiscalizados e que permitam o atingimento dos fins que a lei se propõe; dever esse que é imperativo geral de racionalidade do

---

⁷⁰ “Primitivamente, parece ter-se entendido ser da essência da territorialidade respeitar a conexão com o território aos elementos materiais da aludida situação da vida, ou seja, aos aspectos reais ou objetivos dos factos tributários, como o local da situação dos bens, o local do exercício de uma atividade, o local da fonte de produção ou pagamento de um rendimento, o local do estabelecimento permanente. Mas a sucessiva desmaterialização dos pressupostos, por um lado, e a tendência marcada para a personalização dos impostos, por outro, levaram a que as legislações passassem a adoptar como elementos relevantes de conexão com o território, não há aspectos objetivos, mas elementos da situação tributária internacional diretamente ligados aos aspectos subjectivos do tributo, desde que diversos da nacionalidade, com a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte”. (...) “Como a situação tributária internacional se pode encontrar relevantemente conexa com o território pelos seus elementos objetivos ou pelos seus elementos subjectivos, assim também o princípio da territorialidade se exprime umas vezes como uma territorialidade real, outras como territorialidade pessoal.” (Ibidem, p. 25).

sistema.⁷¹

Este posicionamento, contudo, não é uniforme na doutrina. Heleno Taveira Torres denuncia que no plano internacional as opiniões divergem entre autores que reforçam o caráter não coativo dos preceitos de Direito Internacional Público e outros que defendem a existência de limites internacionais para a tributação sem conectivos genuínos. Alberto Xavier é adepto da corrente que admite limites no Direito Internacional, baseado na concepção que divide a soberania em pessoal e territorial. Entende o autor que “*se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as consequências que daí advêm, desde a invalidade da lei à responsabilidade internacional*”⁷².

No entanto, a resposta é afirmativa em relação aos limites autônomos, internos. Ou seja, muito embora haja relativa liberdade dos Estados na eleição das hipóteses de incidência (no campo da *validade* jurídica), existe tendência mundial de construção de critérios legítimos e justos para a tributação de eventos ocorridos além do território de vigência amparados tanto na busca por vínculos genuínos com o território (vínculos que podem ser objetivos ou pessoais) como também pela necessidade mínima de eficácia das leis tributárias. Nota-se que estes dois elementos passam a caracterizar consequências lógicas da exigência de racionalidade do sistema. É dizer, a eleição de fatos sem qualquer relação com o território e seus desdobramentos objetivos e subjetivos não garante o mínimo de eficácia almejado. Deste modo, ambos os critérios acabam por se transformar em valores relevantes para o direito, caracterizando verdadeiros limites.

Nesse sentido, há uma aproximação entre âmbito de eficácia e incidência das leis, de forma muito bem colocada por Alberto Xavier:

É certo que o âmbito de incidência e o âmbito de eficácia andam, via de regra, de mãos dadas – são ‘irmãos siameses’ -, pois de nada adiantaria a um Estado alargar o âmbito de incidência das suas leis a ponto tal que não lhe fosse possível assegurar-lhes eficácia coercitiva, pois – para usar a expressão de Hobbes – “*all covenants without the swords are but words*”.⁷³

O fruto desse esforço pode ser encontrado na teoria dos elementos de conexão, hoje

⁷¹ Nas palavras do autor: “*No direito tributário material não há limitação alguma à imposição; os critérios de vinculação com o sujeito ativo, sejam eles mais diretamente entre os sujeitos ou entre o fato impositivo e o sujeito ativo, podem ser de qualquer natureza e a única limitação é de índole prática, devendo a lei estabelecer como fatos impositivos somente aqueles que, de certa maneira, sejam controláveis pela Administração e sejam suscetíveis de conduzir ao resultado que a lei tributária se propõe*” (JARACH, Dino. **O fato impositivo**. São Paulo: RT, 1989, p. 185).

⁷² XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 10.

⁷³ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 6.

bem desenvolvida e com diversas nuances e detalhes. Sempre que o Estado possibilita a tributação de um fato ocorrido fora do território, seja no plano internacional, ou mesmo no plano interno (nas reduzidas hipóteses), existirá uma conexão necessária entre a pessoa, coisa ou fato com o território do ente que exerce o poder de tributar (v.g. residência, nacionalidade, local da fonte do recurso, etc). A total ausência desta conexão poderá abrir, no plano interno, discussão a respeito da validade da norma.⁷⁴

Além dos limites que decorrem da própria racionalidade do sistema, também devem ser consideradas as autolimitações unilaterais e consensuais, estas manifestadas por tratados e convenções internacionais.⁷⁵

No plano interno, por óbvio, só cabe falar em limitações autônomas. E competirá a cada Constituição determinar os limites territoriais dentro do seu contexto peculiar, de acordo com a repartição de território interna, organização política, distribuição de competências tributárias e repartição financeira do produto arrecadado.

2.3.4. Limites autônomos: territorialidade estrita x territorialidade ampla

Para os fins do presente trabalho, e por precisão terminológica, quando o Estado toma por critério limitar o âmbito de incidência das leis ao território físico, impedindo a tributação de pessoas, coisas e fatos localizados em territórios de outros Estados, dir-se-á que foi incorporada *territorialidade estrita* ou *pura*. Nas demais hipóteses, quando o Estado admite a tributação de fatos ocorridos fora do território nacional, estabelecendo critérios, dir-se-á que foi incorporada ao sistema a *territorialidade ampla* ou apenas *territorialidade*.

Adiante-se que no presente trabalho adota-se a concepção de que a universalidade e qualquer outro princípio que autorize a extraterritorialidade representa a *territorialidade ampla*. Concorde-se com a posição de Heleno T. Torres de inexistência de oposição entre os princípios da territorialidade e o princípio da universalidade ou qualquer outro que faça alusão a efeitos de territorialidade ampla das normas jurídicas, pois “a territorialidade é inafastável e a universalidade não é mais que um princípio que estipula uma conexão que

---

⁷⁴ Em sentido contrário, Renato Nunes: “Conquanto haja falta de relação do fato com o território da norma que o regula, isso certamente poderá constituir obstáculo à efetividade do comando nela previsto, o que variará de acordo com cada caso. No entanto, a nosso ver, essa dificuldade não resulta em invalidade da norma. Seria uma limitação de ordem prática, estranha ao nosso objeto de estudo” (NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 41).

⁷⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 12.

*toma por base o vínculo subjetivo existente entre o princípio da territorialidade...*⁷⁶

Com efeito, a delimitação do poder tributário pelo território físico não é necessária ou obrigatória, conforme denunciou Alfredo Augusto Becker.⁷⁷ Segundo o jurista tal assertiva foi repetida até se consolidar em *fundamento óbvio*; e, como se sabe, o referido jurista desconstruiu, além deste, enorme rol de verdades tidas como *óbvias* por muitas gerações.

Por fim, ressalte-se que a variedade de critérios para a adoção da territorialidade ampla permite outra sorte de consideração e outras classificações, conforme será exposto oportunamente, por ocasião do estudo dos elementos de conexão.

2.3.5. Territorialidade no Sistema Tributário Constitucional

No contexto constitucional do Brasil, levando em consideração a sua extensão continental e sua formatação federativa, com a existência de milhares de Municípios, a territorialidade é um princípio implícito fundamental para dar coerência a todo o Sistema, não apenas relativamente às normas tributárias, mas à toda a distribuição política do Estado Brasileiro. A territorialidade fornece limites na distribuição das competências que dão fechamento lógico ao sistema; com as suas nuances e limites próprios. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho:

Sem territorialidade que permita a desconcentração das fontes produtoras de normas, não há autonomia municipal (art. 18, da CF); não há federação (art. 1º, da CF), não resta unidade, nem soberania para a República Federativa do Brasil. [...]

O princípio (ou valor) da territorialidade, sendo fundamental, está pressuposto, não se manifestando de maneira expressa, a não ser topicamente, na fraseologia constitucional brasileira. Constitui, porém, o perfil do Estado Federal, como decorrência imediata das diretrizes básicas conformadoras do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará efeitos jurídicos dentro dos limites geográficos da pessoa que o editou. A lei federal e a nacional, por todo o território brasileiro; as estaduais, internamente a suas fronteiras regionais; e as municipais, no interior dos limites de seus espaços geográficos; assim acontecendo com o Distrito Federal.⁷⁸

Com efeito, a territorialidade é um princípio fundamental e implícito, com função na estruturação do sistema constitucional tributário. De todo o modo, distando de ser um

⁷⁶ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. São Paulo: RT, 2001, p. 63.

⁷⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 11.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)**. In: Revista de Direito Tributário, nº 69, São Paulo, Malheiros, p. 5-14.

fundamento óbvio ou simples, a sua aplicação na determinação dos limites dos legisladores infraconstitucionais e na interpretação das materialidades constitucionais deve ser feita à luz de todo o texto constitucional.

É possível afirmar que a territorialidade estrita, no Sistema Constitucional Tributário, é a regra geral. O fundamental para o presente trabalho será identificar com maior precisão as eventuais exceções, para definir o conteúdo jurídico do princípio, seus limites e aplicação na interpretação das materialidades constitucionais, o que será feito no próximo capítulo, conjuntamente com o estudo da lei complementar tributária.

2.4. Princípios constitucionais relevantes

2.4.1. Princípio federativo e autonomia municipal

Na discriminação de competências tributárias, o princípio federativo e da autonomia municipal são de grande relevância para a compreensão do Sistema Constitucional Tributário. A articulação desses princípios com outros enunciados, por exemplo, permite a construção de sentido do princípio da territorialidade.

Roque Antonio Carraza fala sobre a relevância jurídica do princípio federativo, relacionada à correto exercício das competências constitucionais:

Não é por outra razão que as leis do Congresso Nacional (sejam as federais, sejam as nacionais, como, por exemplo, as leis complementares que veiculam ‘normas gerais em matéria de legislação tributária’) deverão sempre levar em conta a existência dos Estados e de suas competências (mesmo as tributárias), que só podem ser exercitadas por seus Poderes Supremos (Legislativo, Executivo e Judiciário), na forma de suas respectivas Constituições e leis.

Os Estados-membros, evidentemente, em nome do princípio federativo, não poderão, de seu turno, invadir as searas federal e nacional.⁷⁹

E da relevância jurídico do princípio da autonomia municipal:

As competências municipais, maiormente quanto à decretação e arrecadação e tributos, à aplicação de suas rendas, à organização dos serviços públicos locais etc., não são delegadas pelos Estados ou pela União, mas são tão originárias quanto as competências estaduais ou federais. É a Constituição do País que diretamente as outorgou. Assim, não é lícito, nem à União, nem aos Estados, tolher ou mesmo disciplinar

---

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª rev., amp. e atual. até a EC nº 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 149/150.

o exercício das atribuições dos Municípios.”⁸⁰

É por meio desses dois princípios que se pode concluir pela impossibilidade de pluritributação no plano interno, bem como pela necessidade da precisa discriminação dos critérios espaciais das hipóteses de incidência tributárias.

Não há, na Constituição Brasileira, uma proibição expressa à bi ou pluritributação no plano intrafederativo. De todo o modo, a interpretação da Constituição, tomando como premissa a sua rigidez, aponta para a impossibilidade de bi ou pluritributação do fato jurídico por entes intrafederativos. A esse respeito, cite-se a solidez argumentativa de Marçal Justen filho:

Defender diversamente conduziria a destruir a própria partilha constitucional de competências, desmerecendo-a e tornando-a destituída de qualquer sentido. Qual a finalidade de distinguir competência tributária de União, Estados e Municípios, se não houver distinção entre competência dos Estados (entre si) e dos Municípios (entre si)? Se a Constituição proíbe que União, Estados e Municípios (entre si) invadam a competência tributária uns dos outros, só pode reputar-se que sua vontade é, também, de proibir tal invasão no relacionamento de Estados e de Municípios entre eles próprios.⁸¹

Ambos os princípios também são relevantes na análise da possibilidade de criação de ficções e presunções em direito tributário, na resolução de conflitos de competência, ou mesmo no exercício regular da competência tributária diretamente pelos entes tributantes. A esse respeito, cite-se a linha do raciocínio de Marçal Justen Filho:

Afirmar a liberdade do legislador para determinar o critério temporal e o espacial é um risco. Não há fundamento para uma escolha sem qualquer parâmetro – eis que esses parâmetros estão no próprio ordenamento. Eles ressaltam das normas constitucionais como também do próprio estudo da estrutura da norma tributária.⁸²

De todo o modo, o conceito de espaço passível de ser extraído da materialidade constitucional nem sempre se mostra claro para o intérprete, no processo de inclusão de classes. E os fatos tributáveis sofrem evolução, virtualizam-se, sendo temerário decretar a infalibilidade conceitual, como se apenas uma interpretação fosse possível.

Para o avanço do estudo do direito, é necessário adentrar no universo da dúvida, dos problemas interpretativos, das discussões semânticas travadas no percurso de

---

⁸⁰ Ibidem, p. 178.

⁸¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 73.

⁸² JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 73.

construção de sentido, mesmo que no final a conclusão indique a existência de apenas uma solução correta. Contentar-se com a declaração, genérica, de que há apenas um critério espacial pode ser uma solução com aparência de verdade inabalável, mas também se aproxima da característica de um fundamento óbvio e de pouca utilidade. Nesse percurso, o cotejamento desses princípios é de grande relevância para legitimar as interpretações plausíveis e legítimas, nos casos onde prevalece a pluralidade.

2.4.2. Capacidade contributiva

Dentro das premissas já adotadas, no sentido de que é necessário um maior aprofundamento dos comportamentos selecionados por meio das competências tributárias para a determinação de critérios (quantitativo, qualitativo, por exemplo), surge a necessidade de legitimação do critério escolhido. Neste contexto, o princípio da capacidade contributiva, por seu papel de destaque no Sistema Constitucional Tributário, também pode ser usado para justificar a escolha de um determinado local, dentre os vários, por manifestar maior capacidade contributiva.

Na interpretação do ISS, por exemplo, pode-se afirmar que, entre o domicílio do tomador e do prestador, deve-se optar por um deles, por manifestar maior proximidade com a manifestação da capacidade contributiva.

Portanto, o princípio da capacidade contributiva é um exemplo de princípio constitucional que pode auxiliar a determinar o critério espacial, na legitimação de uma hipótese interpretativa possível, por apontar um local que tenha mais relação com a geração de riqueza.

2.4.3. Segurança Jurídica e tipicidade tributária

A definição do que é conflito de competência e de qual é a liberdade do legislador complementar para definir o conceito de critério espacial, por exemplo, são decisões que devem levar em consideração o princípio da segurança jurídica.

A tipicidade, um desdobramento do princípio da segurança jurídica, determina também que lei determine todos os elementos da regra-matriz de incidência, de modo a afastar qualquer arbitrariedade e má aplicação.

A respeito da tipicidade, Roque Antonio Carraza:

De fato, os elementos integrantes do tipo tributário devem ser formulados na lei de modo tão preciso e determinado, que o aplicador não tenha como introduzir critérios subjetivos de apreciação, que poderiam afetar, como já escrevemos, a segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo-lhes a capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres.⁸³

Por outro lado, observando o legislador complementar que o conflito decorre da má determinação espacial, ou da multiplicidade de soluções contraditórias, é necessário que o princípio da segurança jurídica também seja ponderado para determinar a liberdade do legislador complementar.

2.4.4. Outros princípios

Por óbvio, como já referido, a construção de sentido da materialidade e do critério espacial decorre da conjugação de uma pluralidade de enunciados; de modo que é impossível fazer uma lista exaustiva, sobretudo porque a análise vai depender de cada tributo específico e de suas características. Cumpre lembrar que a Constituição estabelece princípios específicos para alguns tributos, como, por exemplo, a universalidade, o princípio da seletividade.

Como o presente estudo pretende analisar o critério espacial de forma geral, não cabe aprofundar a análise de cada princípio, mas apenas traçar um panorama geral dos mais relevantes.

2.5. Conceitos pré-constitucionais e conceitos de direito privado

A definição do conceito da materialidade constitucional dos tributos, e consequentemente, da margem de liberdade do legislador infraconstitucional, precisa observar os conceitos pré-constitucionais e os conceitos de direito privado.

A esse respeito, o Código Tributário Nacional tornou explícito no seu artigo 110:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

---

⁸³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª rev., amp. e atual. até a EC nº 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 416.

Conforme bem explana Hugo de Brito Machado, o Código Tributário Nacional nada mais fez do que explicitar algo que decorre da própria Constituição. Sendo rígida, não se pode permitir que os conceitos sejam constituídos pelo legislador de forma arbitrária:

Aliás, o art. 110 do Código Tributário Nacional tem na verdade um sentido apenas didático, meramente explicitante. Ainda que não existisse, teria de ser como nele está determinado. Admitir que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. É certo que a lei pode, e deve, reduzir a vaguidade das normas da Constituição, mas, em face da supremacia constitucional, não pode modificar o significado destas.⁸⁴

Importa esclarecer que todos os conceitos pré-constitucionais e de direito privado incorporados pela Constituição estão sujeitos à interpretação sistemática do próprio texto constitucional e a alterações de sentido, para eventuais adequações. A incorporação de conceitos não é absoluta em vista do próprio texto constitucional. No entanto, as alterações possíveis são aquelas previstas no próprio texto constitucional, sem margem de liberdade para o legislador infraconstitucional.

2.6. É possível falar em critério espacial constitucional?⁸⁵

2.6.1. Pluralidade de interpretações

Para a conclusão final sobre o assunto, é importante tomar posição previamente sobre a possibilidade de pluralidade de interpretações das materialidades constitucionais, destacando as possíveis consequências das premissas adotadas.

Pois bem, como já dito, se por um lado o sistema do direito positivo apresenta homogeneidade sintática, também ostenta uma heterogeneidade semântica, composta por vocábulos com ambiguidades, permeada de erros técnicos, decorrentes da própria linguagem do legislador. Cabe à ciência do direito buscar uma interpretação coerente, à luz

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 82.

⁸⁵ Em relação a critério constitucional presente na constituição, também interessa registrar que é possível fazer um paralelo com a pergunta: a constituição cria tributos? A discussão travada na doutrina, em nosso entender, não tem efeitos diretos nas conclusões obtidas no presente tópico, pois ambos os posicionamentos que admitem os elementos de espaço estão dispostos tanto na Constituição quanto nos atos normativos de inferior hierarquia. A divergência acima demonstrada trata tão-somente de determinar o momento (aspecto temporal) da criação normativa do tributo. Para compreender a divergência, ver CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª rev., amp. e atual. até a EC nº 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 479/481. Aproveita-se o ensejo para manifestar adesão aos argumentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que a Constituição não cria tributos.

de todas as normas em sentido amplo, em uma interpretação sistemática.

Muito embora a ciência busque a coerência estática, o direito possui modo de ser dinâmico, em que surgem normas constitucionais e inconstitucionais, exigindo dos aplicadores-intérpretes a solução de dúvidas no processo de construção de sentido das normas. Ou seja, além da dificuldade de traduzir em linguagem competente os eventos, da dificuldade da interpretação da linguagem das provas, da dificuldade de operar a subsunção; existe uma dificuldade originária, mais primitiva, de determinar os limites dos conceitos normativos constitucionais.

A possibilidade de múltiplas interpretações para os enunciados normativos (em sentido amplo e estrito) é questão amplamente debatida, e com grande profundidade teórica, pelos estudiosos de hermenêutica constitucional. Diante da existência factual de mais de uma interpretação para os mesmos enunciados, estudiosos se dividem entre (i) os que consideram que apenas uma pode ser correta, e então o conflito tem como premissa necessária um erro, um desrespeito legal; e (ii) os que consideram que existem mais de uma interpretação plausível, e que a escolha deve ser legitimada por meio de argumentação variável, cambiante, muitas vezes exigindo a intervenção do legislador complementar.

Essas posições, mais ou menos rígidas, dos limites interpretativos constitucionais, têm reflexos importantes no direito tributário, na função da lei complementar, e na análise de constitucionalidade da regra-matriz de incidência, relativa ao critério espacial. Nota-se, por exemplo, que o debate sobre o critério espacial do ISS tem como pano de fundo um entendimento sobre a liberdade do legislador complementar em face dos conceitos constitucionais.

Entre os adeptos⁸⁶ da concepção de que existe apenas uma interpretação possível, cite-se a posição de Roque Antonio Carrazza:

Com efeito, entre nós, os limites de toda competência estão perfeitamente traçados e bem articulados, de tal sorte que não pode haver, em seu exercício, quaisquer atropelos, conflitos ou desarmonias. Se, porém, vierem a surgir, pela má inteligência da Carta Magna e de suas superiores diretrizes, ela própria nos fornece os remédios jurídicos bastante para afastá-los, fazendo com que, deste modo, as indesejáveis dissensões serão afinal reconduzidas ao status quo ante da exata coordenação das pessoas políticas (e de suas respectivas funções), debaixo de sua subordinação às

---

⁸⁶ “*Só é possível uma única solução. Competente será o Município em cujo território o fato impositivo realizou-se. E não há como opor a isso o raciocínio de existirem situações onde há dificuldade de apuração do local em que o fato impositivo ocorreu. Essa dificuldade só pode ser do intérprete desavisado ou desaparelhado*” (JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985).

normas constitucionais.⁸⁷

Os defensores desse entendimento negam a possibilidade de vagueza dos vocábulos como uma característica intrínseca do direito (como linguagem), e atribuem os conflitos a erros do intérprete na correta compreensão da Constituição. O direito seria sistema único e infalível construído a partir dos enunciados, inclusive em sua esfera semântica; e somente uma solução seria possível. Eventuais dificuldades não jamais decorreriam do próprio objeto (que é perfeito), mas apenas e tão-somente de erro do intérprete.

Adotando-se esse entendimento de solução única e de impossibilidade de conflito, por óbvio a função da lei complementar, nesse contexto, será restringida a explicitar melhor o conteúdo constitucional. Jamais poderá a lei complementar exercer uma função de dirimir o conflito por meio de uma ficção, com elementos de conexão, por exemplo, com o intuito de fixar, entre várias, uma interpretação possível ou mais adequada⁸⁸. Ao eleger uma ficção qualquer, o Legislador estaria sonhando a interpretação correta da Constituição – entendimento que entendemos extremado.

A ideia da existência de uma interpretação única e perfeita para todos os casos, sem qualquer possibilidade de incoerência semântica, ao que parece, é um entendimento que parte do pressuposto da existência de um ordenamento semanticamente perfeito, ideal. Ignora a mutabilidade dos homens, na atribuição de sentido aos signos.

Marcelo Neves tece crítica ao entendimento de que há apenas uma solução correta interpretativa:

No entanto, embora seja inegável que da complexidade da sociedade moderna resulta uma enorme plurivocidade e vagueza do texto constitucional, condicionada pragmaticamente pelos valores, interesses e expectativas presentes na esfera pública pluralista, não se pode afirmar que a linguagem jurídica seja arbitrária. É verdade que os sentidos objetivos são construídos em cada contexto específico de uso, mas os sentidos construídos socialmente passam a ter uma força que ultrapassa a vontade ou a disposição subjetiva do eventual intérprete ou utente. Portanto, na interpretação jurídica, não se trata de extrair arbitrariamente de uma infinidade de sentidos dos textos normativos a decisão concretizadora, mas também é insustentável a concepção ilusória de que

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª rev., amp. e atual. até a EC nº 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 468.

⁸⁸ Frederico Araújo Seabra de Moura afirma que “...ocorrem conflitos de competência, quando os entes tributantes não respeitam a discriminação constitucional de competência tributária” Não obstante, mais adiante, o autor admite a pluralidade de possibilidades exegéticas, inclusive declarando ser imperiosa a lei complementar com função estabilizadora: “Se não houvesse uma norma geral assentando qual o critério espacial a ser adotado, o conflito poderia surgir facilmente, pois as duas possibilidades exegéticas apontadas são teoricamente plausíveis” (MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 269-272/273)

só há uma solução correta para cada caso, conforme os critérios de um juiz hipotético racionalmente justo.⁸⁹

Com efeito, entende-se, para os fins do presente trabalho, que é fundamental tomar como premissa essa possibilidade múltipla de interpretação; pontuando, como auxílio de Tácio Lacerda Gama, que o debate deve permear a legitimidade das interpretações possíveis:

Eventuais conflitos no modo de atribuir sentido a uma norma não são, propriamente, conflito entre interpretações. Há, sim, um embate entre formas de legitimar uma interpretação em detrimento de outra, igualmente justificável. E mais, o modo de legitimar construções de sentido não segue fórmula estática, universalmente válida. Antes ocorre o contrário, pois com as circunstâncias sociais mudam os valores, as crenças e com elas a forma de construir o sentido dos textos.⁹⁰

Muito embora seja aparentemente sutil, existe diferença em se reconhecer duas interpretações como teoricamente plausíveis, para legitimação da melhor norma; do que a defesa de que existe apenas uma interpretação possível. É que a legitimação a que se refere acontece *a posteriori*, após a produção das interpretações normativas possíveis. Não é feita no percurso de construção do sentido. Desse modo, falar que a legitimação é apenas a escolha da única solução constitucionalmente correta, como forma de igualar as propostas teóricas, não é colocação correta.

Por outro lado, mesmo sendo uma Constituição de conceitos rígidos, os conceitos não são absolutamente infalíveis, já que são contornos sujeitos à interpretação, construída por uma linguagem que é fluída, já que possui suporte convencional, social.⁹¹ Portanto, os conceitos são mutantes por natureza, acompanham a evolução da linguagem.

A esse respeito, interessante citar o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho:

A instável relação entre os homens, no turbulento convívio social, gera inevitáveis mutações semânticas, numa sucessão crescente de alterações que se processam no interior do espírito humano. Aquilo que nos parecia objeto de inabalável convicção, em determinado momento de nossa existência, fica desde logo sujeito a novas conformações que os fatos e as pessoas vão suscitando, no intrincado entrelaçamento da convivência

⁸⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. O estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 206.

⁹⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 293.

⁹¹ “Símbolos são resultados de acordo entre vários contratantes. Os cristãos primitivos puseram-se de acordo sobre o significado do sinal do peixe: será o símbolo de Cristo. O serviço de trânsito e os motoristas puseram-se de acordo (mais ou menos precário) sobre o significado de sinal: será o símbolo da proibição de estacionar. Doravante o sinal em questão poderá ser apreendido e compreendido pelo iniciado.” (FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3ª ed., São Paulo: Annablume, 2007, p. 41-42).

social. O mundo experimenta mudanças estruturais de configuração sob todos os ângulos de análise que possamos imaginar. E essa congênita instabilidade, que atinge as quatro regiões ônticas, está particularmente presente no reino dos objetos culturais, território onde se demoram as prescrições jurídico-normativas. Os signos do direito surgem e vão se transformando ao sabor das circunstâncias. Os fatores pragmáticos, que intervêm na trajetória dos atos comunicativos, provocam inevitáveis modificações no campo de irradiação dos valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicacionais.⁹²

Contudo, muito embora a ambiguidade e dúvida possam estar presentes no processo de interpretar, elas jamais poderão eximir o intérprete autêntico (aplicador) de construir a derradeira norma. Essa obrigatoriedade se encontra positivada (expressamente) no ordenamento, dando completabilidade⁹³ ao sistema jurídico pátrio: artigo 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil⁹⁴ e o artigo 126 do Código de Processo Civil⁹⁵.

Esta característica do direito é fundamental para destacar a relevância da pluralidade de possibilidades interpretativas no universo jurídico: a pluralidade de possibilidades não freia o processo interpretativo. O próprio direito deve ser capaz de fornecer os instrumentos para a solução das dúvidas (princípios, normas gerais exclusivas ou inclusivas, ficções, presunções, etc); como de fato fornece, com destaque para enunciado constitucional do artigo 146, I.

De todo o modo, afirmar o dever de construção de uma norma de decisão em todos os casos, apesar das dúvidas e ambiguidades que possam surgir, não é o mesmo que negar a pluralidade. E esse ponto é delicado e fundamental para a compreensão do papel da lei complementar, conforme será tratado no Capítulo 3.

As competências constitucionais tributárias, portanto, são repartidas de forma delimitada entre os entes federativos, por meio de conceitos rígidos; no entanto, a construção de sentido e a definição dos conceitos podem gerar conflitos legítimos, pela própria natureza do objeto (linguístico).

Nem sempre haverá uma resposta jurídica, passível de legitimação por meio de

---

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 201/202.

⁹³ Nos dizeres de Bobbio: “*Em conclusão, a completude é uma condição necessária para aqueles ordenamentos em que vale estas duas regras: 1) o juiz é obrigado a julgar todas as controvérsias que se apresentam ao seu exame; 2) é obrigado a julgá-las com base em uma norma pertencente ao sistema*” (BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 262).

⁹⁴ “*Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito*”.

⁹⁵ “*O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito*”.

princípios, motivo pelo qual a própria Constituição criou competência para dirimir conflitos de competências, dentro das balizas constitucionais e de uma pequena margem de liberdade. Limitadíssima liberdade; mas nem por isso se pode negá-la. E é esse pequeno espaço, variável caso a caso, na análise de cada conceito, que auxiliará a determinar a margem de liberdade do legislador complementar e ordinário na definição do critério espacial.

Deste modo, afasta-se, para os fins do presente estudo, a posição de que só é possível uma interpretação correta do texto constitucional, de modo que todo e qualquer conflito de competência, em última análise, deve decorrer sempre de um erro. Admite-se a possibilidade de pluralidade de interpretações plausíveis; e, portanto, admite-se, diante da vagueza, liberdade para o legislador ordinário.

2.6.2. Conclusão sobre o critério espacial constitucional

Já foi visto que a competência brasileira tem um modo peculiar de distribuir as competências tributárias, descrevendo minuciosamente as materialidades passíveis de serem tributadas por cada ente federativo. Ademais disso, foi demonstrada que tais materialidades, presentes no texto constitucional, ficam sujeitas à interpretação (percurso de construção de sentido), o que deve ser feito sistematicamente, com conjugação de diversos enunciados (normas jurídicas em sentido amplo). Por outro lado, ficou demonstrado que as materialidades indicadas na Constituição, em vista da rigidez constitucional e dos princípios reitores do Sistema Constituição Tributário, são positivas por conceitos rígidos. Não obstante, na interpretação de tais conceitos rígidos, em razão da própria natureza linguística do objeto (signos), dúvidas *legítimas* podem surgir.

Nesse contexto geral, colocou-se a seguinte questão: é possível afirmar que existe um critério espacial constitucional, no sentido de que ao legislador ordinário apenas cabe revelar o sentido constitucional, sem espaço para atribuição de outros espaços para que seja considerado realizado o fato jurídico tributário?

É consenso na doutrina que a Constituição determinou de forma minuciosa as competências tributárias, deixando *pouca* margem de liberdade ao legislador infraconstitucional.⁹⁶ Todavia, a determinação desta *pequena*⁹⁷ margem de liberdade do

---

⁹⁶ “A Constituição da República é extremamente analítica, relacionando as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público, por intermédio dos respectivos poderes legislativos, estão habilitadas à

legislador infraconstitucional é precisamente um dos desafios permanentes do direito tributário.

Falar em competências tributárias é também falar em seleção de propriedades do real, mais precisamente seleção de condutas humanas que guardem as características exigidas pelo sistema tributário. Ao enunciar as condutas no texto constitucional, o espaço é um dado apriorístico, e sempre haverá, por conta disso, alguma nota enunciativa que indique, mesmo que implicitamente, espacialidade.

No entanto, a Constituição estabelece com clareza apenas as condutas, passíveis de serem compreendidas no infinitivo, sem uma definição clara do espaço e tempo. A construção destes elementos deverá ser feita mediante interpretação lógica, sistemática e coerente com as próprias características da conduta.

Deste modo, do fato “conduta enunciada”, não se pode concluir necessariamente que há um local vinculado e obrigatório, salvo uma noção ampla e apriorística de espaço, que em uma concepção ampla vai coincidir com os limites do espaço de atuação do próprio estado (âmbito de vigência). A esse respeito, exemplifica-se com a dificuldade existente no caso do ISS, bem relatada por Hugo de Brito Machado Segundo:

Tendo em vista a natureza imaterial do ‘serviço’, muitas vezes é difícil determinar onde efetivamente o mesmo é prestado. Afinal, em questão judicial que percorre todas as instâncias recursais, o serviço de advocacia foi prestado em qual município? E o serviço de pesquisa, contratado pelo candidato à Presidência da República, em cuja feitura são ouvidas pessoas nos mais diversos municípios? Para resolver o problema, em atenção ao artigo 146, I da CF/88, o legislador complementar optou por eleger o local do estabelecimento do prestador do serviço como critério para determinar qual Município é competente para exigir o tributo corresponde.⁹⁸

Com efeito, a conduta “prestar serviço” cada vez mais, com o avanço das tecnologias e pulverização de condutas do espaço, gera mais dificuldade de interpretação, tornando mais clara a insuficiência da fórmula “local da prestação do serviço”, por exemplo, como um critério espacial pleno.

Nesse contexto, entende-se que não é possível afirmar categoricamente que existe, para todos os casos, um *critério espacial constitucional necessário* e obrigatório, sem

---

instituição de tributos...” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 240).

⁹⁷ É importante que não se confunda a pequena margem de liberdade dos legislador infraconstitucional com pequena importância no cenário nacional.

⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**, 2ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2009, p. 466.

qualquer margem de liberdade para o legislador infraconstitucional. De qualquer forma, a análise deve ser feita caso a caso, dado a pluralidade de competências tributárias e da própria pluralidade de ações abrangidas por determinadas materialidades (serviços, por exemplo, abrangem uma elevada variedade de atividades).

Em muitas hipótese percebe-se que o conceito é demasiadamente amplo; e, nos casos em que é mais definido, fica sujeito à multiplicidade de interpretações, que por sua própria natureza, é uma atividade permanentemente construtiva. Deste modo, concluímos que o legislador infraconstitucional possui uma margem, mesmo que estreita, para elaborar o critério espacial *in abstracto*; margem esta que é a responsável pelo surgimento dos conflitos de competência e abre margem para abordar os limites da criação e disposição da lei complementar.

Outros autores, contudo, fazem interpretação diversa, considerando que é possível extrair mais do texto constitucional. Marçal Justen Filho, por exemplo, entende que o legislador não possui a liberdade de escolher qualquer uma das possibilidades lógicas as materialidade, mas que a Constituição sempre aponta uma solução única (no caso do ISS, por exemplo, defende o autor que deverá ser sempre o local da prestação do serviço).

Apesar de aparentemente sutil, a tomada de posição sobre a interpretação está no âmago de boa parte das divergências doutrinárias e interpretativas acerca do critério espacial.

À luz de todas as premissas e considerações, conclui-se que não existe critério espacial constitucional para todas as materialidades tributárias, como um conceito que deve ser buscado *necessariamente* pelo intérprete aplicador no texto Constitucional. Existirá sempre alguma referência espacial na própria constituição, desde uma referência apriorística de espaço até uma definição mais precisa do critério espacial, análise que deverá ser feita caso a caso, dado a pluralidade de competências tributárias e variedade de condutas humanas previstas na constituição. De todo o modo, haverá casos em que o intérprete deverá reconhecer a vagueza e alguma margem de liberdade ao legislador infraconstitucional.⁹⁹

---

⁹⁹ O seguinte excerto da obra de Humberto Ávila reforça com precisão a conclusão do presente tópico: “*Em face de todas essas considerações, pode-se concluir que as regras de competência utilizam-se de determinados conceitos que, em virtude do postulado da supremacia da Constituição, não pode ser desconsiderados, ainda que existe sempre uma margem de indeterminação irrenunciável por meio da linguagem. Sua concretização é que irá, porém, desvelar quais são os elementos prescindíveis e imprescindíveis, sempre de acordo com aspectos valorativos. O essencial é que a Constituição usa expressões que, na linguagem comum ou técnica, possuem significados mínimos que não podem ser desprezados pelo intérprete. Além disso, a comparação dos significados mínimos das várias expressões utilizadas pela Constituição também permite a compreensão de determinados conceitos no próprio*

A conclusão é relevante na medida em que rejeita, expressamente, a presença obrigatória e completa do critério espacial no texto da Constituição. Ou seja, as notas espaciais contida na noção de “local da prestação de serviço”, “local da doação”, “local da circulação de mercadorias”, “local da industrialização”, devem ser apenas o ponto de partida para o intérprete. Conjugando tais notas com os princípios e regras constitucionais expostos no presente capítulo, bem como com a utilização da noção de decomposição regressiva das condutas no espaço, poderá o legislador encontrar novas possibilidades, mais concretas e específicas, para a determinação do critério espacial.

---

ordenamento constitucional. Os conceitos, porém, podem ser construídos de várias formas, o que gera o problema de estabelecer qual, dentro os vários conceitos, passíveis de serem construídos, deve ser escolhido. Nessa hipótese, somente uma teoria jurídica da argumentação poderá indicar qual dos argumentos deverá receber prioridade do intérprete, de modo a orientá-lo na própria reconstrução jurídico-conceitual.” (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217.)

CAPÍTULO 3 - CRITÉRIO ESPACIAL E A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA NA FUNÇÃO DE DISPOR SOBRE CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

3.1. Considerações preliminares: a lei complementar na Constituição de 1988

Estabelece a Constituição, em seu artigo 146, que cabe a lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstos no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Conforme precisa síntese de Aires Fernandino Barreto, a diferença perante a lei ordinária consiste na delimitação de materialidades e na exigência formal peculiar para a sua produção: *“O que distingue a lei complementar da lei ordinária é, essencialmente, no plano material, a específica qualificação das matérias que lhe são próprias e, no plano formal, a solenidade especial de que depende sua válida produção”*.¹⁰⁰

São dois os campos de materialidade da lei complementar tributária na Constituição Federal: (i) exercício de competência da União: competências exclusivas e competência residual; (ii) edição de normas gerais de direito tributário para regular limitações constitucionais ao direito de tributar e dispor de conflitos de competências – incluindo

¹⁰⁰ BARRETO, Aires Fernandino. **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 319. Com efeito, são essas as características nucleares da definição de Lei Complementar, como, por exemplo, se pode notar da posição de Aurora Tomazini de Carvalho: *“é um veículo introdutor produzido por meio de processo legislativo de quorum qualificado, nos termos do art. 69 e seguintes da Constituição Federal, e que veicula normas sobre matérias especificamente previstas. Temos assim, para sua identificação, um requisito de ordem formal (i.e. quorum qualificado), vinculado a outro de ordem material (i.e. matéria específica)”*. (CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 315).

nesse campo as previsões do artigo 195, parágrafo 11, artigo 155¹⁰¹, § 1º, inciso III, artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea d, artigo 150, parágrafo 5º e artigo 146-A, que ora tratam de limitações constitucionais ao poder tributário e ora tratam de conflito de competências.

A controvérsia existente em relação aos campos de materialidades da lei complementar diz respeito à definição das normas gerais em direito tributário, questão de difícil trato. Nesse campo a doutrina se divide em corrente dicotômica e tricotômica. A primeira considera que a lei complementar só pode estabelecer normas gerais para atender aos casos do artigo 146, I e II da Constituição Federal (regular limitações ao direito de tributar e dispor sobre conflitos de competências). A corrente tricotômica, por sua vez, considera que o legislador complementar possui liberdade para dispor sobre normas gerais independentemente das hipóteses dos incisos I e II do artigo 146 da Constituição.

Entende-se que a corrente dicotômica é a que melhor se coaduna com a interpretação sistemática do texto constitucional, em vista da distribuição de materialidades tributárias de forma minuciosa (conforme já tratado), não havendo necessidade de outorga de competência a legislador infraconstitucional para estabelecer normas gerais fora das hipóteses do artigo 146, incisos I e II, da própria Constituição. Paulo de Barros Carvalho tece as seguintes considerações, pertinentes e em reforço da adoção da corrente dicotômica, no sentido de prestigiar o princípio federativo, da autonomia municipal e o princípio da igualdade das pessoas jurídicas de direito público sem ignorar ou abandonar os enunciados positivados na Constituição:

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de direito tributário*, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa.¹⁰²

Portanto, partindo dessa concepção de campo material, é possível afirmar que a lei

---

¹⁰¹ Por exemplo, o artigo 155 atribui à lei complementar, de forma destacada, a competência para regular a instituição do ITCMD em dois casos: (i) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; (ii) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Além disso, atribui competência para o legislador complementar fixar, “*para efeito de cobrança de ICMS e definição do estabelecimento responsável, o local das prestações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços*”. Nos dois casos, a previsão de normas gerais tem por intuito unificar conceitos e evitar conflitos de competência no espaço.

¹⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 403.

complementar somente poderá tratar de critério espacial quando buscar fundamento nos incisos I e II, do artigo 146, da Constituição. Trata-se de um limite de enorme importância para a aferição da constitucionalidade da legislação complementar e passa a exigir uma compreensão do conceito de conflito de competência.

O presente trabalho pretende observar a outorga de competência para criação de normas gerais para dispor de conflitos de competência e as possibilidades da criação de enunciados que possam influenciar e determinar a construção do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

3.2 Lei complementar na função de dispor sobre conflitos de competência

A competência prevista no artigo 146, I, da Constituição Federal, portanto, tem como condição de possibilidade a existência de conflito de competência ou do reconhecimento da possibilidade de conflitos acontecerem. É competência tributária condicionada ao reconhecimento anterior de um fato jurídico (existência e/ou possibilidade de conflito de competências). Deste modo, é fundamental analisar com mais atenção o conceito e as espécies de conflito de competência possíveis.

3.2.1. Conceito de conflito de competência

Os conflitos de competência ocorrem quando um mesmo fato passa a ser objeto de tributação de dois ou mais entes subnacionais. Os conflitos podem ocorrer tanto entre entes subnacionais homogêneos, com foco na espacialidade, como entre entes subnacionais heterogêneos, pela espacialidade e pela materialidade.¹⁰³

Apesar de os conflitos mais frequentes¹⁰⁴ ocorrerem em razão da própria

---

¹⁰³ “Além de conflitos entre pessoas políticas de espécies distintas, podem também ocorrer múltiplas incidências de impostos sobre um único e mesmo fato, em função de este guardar relação com o território de mais de uma pessoa política. E essa possibilidade, no Brasil, decorre da própria Constituição que, ao indicar uma materialidade, como veremos, indica também as coordenadas de tempo e espaço possíveis. Como se sabe, o compartilhamento de território de um mesmo Estado por várias esferas de poder político (que não são soberanas entre si, e sim autônomas) é inerente à federação, sobretudo quando o sistema jurídico contemple também a autonomia dos municípios. Disso decorre que a exclusividade da competência não diz respeito somente à materialidade do fato jurídico – que, isoladamente, previne apenas conflitos entre pessoas políticas de diferentes espécies -, mas também à coordenada de espaço que lhe condiciona” (NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 45).

¹⁰⁴ “Os conflitos mais frequentes se dão com o Estado e a União. São conflitos de leis, cuja solução encontra critério na repartição de competências constitucionalmente estabelecidas. Mas isso não afasta existência de

materialidade dos tributos¹⁰⁵, o que ocorre pela vagueza e dificuldade de interpretação de determinadas situações, os conflitos espaciais não são raros ou irrelevantes.

Conforme se verá, os conflitos espaciais podem ocorrer por (i) conflitos de leis, com determinações espaciais divergentes; (ii) pluralidade de interpretações sobre o local do fato.

Outra situação próxima, mas que não se confunde, é o *bis in idem*, hipótese em que uma mesma pessoa jurídica de direito público institui tributos diversos sobre o mesmo evento, por meio de duas regras-matrizes de incidência tributária.

Outro fenômeno importante para o presente trabalho, por envolver diretamente questões de espacialidade, é a bitributação em âmbito internacional, por meio do concurso de pretensões tributárias de estados soberanos diferentes.

3.2.2. Conflitos de competências homogêneas, heterogêneas e concurso de pretensões impositivas

Para maior precisão terminológica, há que se diferenciar conflito de competências homogêneas, conflito de competências heterogêneas e concurso de pretensões impositivas.

Os conflitos de competência podem ocorrer entre entes de direito público de igual natureza (v.g. município x município) em relação aos mesmos tributos, caracterizando o conflito de competências homogêneas¹⁰⁶, hipótese por excelência dos conflitos de competência espacial. Exemplo de conflito desta natureza é a divergência sobre o Estado competente para recolher o IPVA, no caso das locadoras de automóveis, e o Estado competente para recolher o ICMS Importação (estabelecimento do destinatário final, da importadora ou o do despacho aduaneiro?).

Os conflitos ocorridos com pessoas jurídicas de direito público interno de natureza diferente (v.g. município x estado; estado x união; união x município) serão chamadas

---

conflitos entre Municípios.” (BARRETO, Aires Fernandino. **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 321).

¹⁰⁵. “... para as taxas e contribuições de melhoria, há parâmetros seguros que eliminam, quase por completo, a possibilidade de entrechoques jurídicos de pretensão tributante, tendo em vista que União, Estados, Distrito Federal e Municípios só estão autorizados a instituir e cobrar taxas conforme desempenhem a atividade que serve de pressuposto para sua exigência, sendo permitida a instituição de contribuição de melhoria apenas pela pessoa jurídica de direito público que realizar a obra pública geradora de valorização imobiliária dos particulares.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 391.

¹⁰⁶ “Caso haja possibilidade de mais de uma pessoa política tributar o mesmo fato, não se trata de mero concurso de imposições, mas sim potencial conflito de competências homogêneas.” (NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 46-47)

conflitos de competências heterogêneas. Exemplo de conflito de competência é o do IPTU e ITR, no caso de o imóvel ser utilizado para atividades rurais.

Por fim, o concurso de pretensões impositivas diz respeito ao problema da bitributação internacional, quando dois Estados soberanos tributam o mesmo fato tendo por base elementos de conexão distintos. No plano internacional, por óbvio, não cabe falar em conflito de competência.¹⁰⁷

3.2.3. Conflitos espaciais x conflitos materiais

Renato Nunes, com precisão, afirma que “*dois fatores podem dar origem a conflitos de competência nos impostos, a materialidade (i.e. industrialização versus serviços) e as formas com que um fato possa relacionar-se com um território*”.¹⁰⁸ Com efeito, apesar da rígida discriminação de competências empreendida pela Constituição, os contornos dos conceitos das materialidades podem apresentar dificuldades aos intérpretes, sobretudo nas fronteiras do conceito e em casos-limite, de difícil enquadramento. Por outro lado, sempre que o fato permitir a criação de mais de um vínculo com o território surge a possibilidade de um conflito de competência decorrente do território.

Em geral, os conflitos de competências homogêneas envolvem dificuldade na vinculação do fato a um território. Nesse ponto, o imposto sobre serviço é um dos que mais oferece dificuldades na correta definição.¹⁰⁹ Por outro lado, os conflitos de competência heterogêneos costumam ser de natureza material (IPI x ISS; ICMS x ISS; IPTU x ITR).

3.2.4. Conflitos mistos

A ressalva metodológica deve ser aqui reiterada: a divisão da hipótese de incidência em critério material, temporal e espacial é para fins analíticos. Como decorrência, alguns conflitos serão de difícil enquadramento nas categorias anteriores (espacial e material), por conjugarem dificuldades nos critérios material e espacial, inclusive com implicações

---

¹⁰⁷ “A soberania legitima plenamente esse concurso de imposições fiscais. No entanto, se no âmbito internacional é dessa forma, no interno, não. As pessoas políticas não são soberanas, e sim autônomas, tendo todas elas, igualmente, fundamento de validade na Constituição. Por essa razão, é determinação constitucional que uma, e somente uma delas (exceto no caso dos impostos extraordinários), tribute um dado fato.” (NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 46).

¹⁰⁸ Ibidem, p. 89.

¹⁰⁹ “Na verdade, nenhum outro imposto, no nosso sistema, oferece tantas faces a zonas cinzentas e áreas comuns”. (BARRETO, Aires Fernandino. **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 317).

mútuas.

Um exemplo é o conflito ocorrido entre a competência da União para instituir o Imposto sobre propriedade rural - ITR e a competência dos Municípios para instituir o Impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU¹¹⁰.

No vernáculo, a propriedade pode ser considerada *rural* (i) por estar inserida num *espaço* considerado rural ou (ii) por prestar à *atividade* rural. E o mesmo pode ser dito do adjetivo *urbano* ao qualificar a propriedade, já que pode ser assim considerada (i') por estar inserida num determinado *espaço* considerado urbano ou (ii') por prestar à alguma *atividade* urbana.

Se o que qualifica a propriedade não é o *rural* e o *urbano* na acepção de localidade, o critério espacial passa a se revestir do modo de elaboração que se confunde com o próprio território de vigência da lei.

Ou seja, a qualificação da propriedade pela atividade posiciona a discussão na determinação do critério material, adicionando uma informação ao complemento ao verbo, transformado o binômio *propriedade* (verbo) + *imóvel* (complemento) em *propriedade* (verbo) + *imóvel com atividade rural* (complemento), mas com reflexos diretos no critério espacial.

Por outro lado, considerados na acepção de localidade *rural* e localidade *urbana*, o conflito se desloca para a precisa determinação das zonas urbanas e rurais, conforme os conceitos legais respectivos. A partir desta interpretação, o critério espacial se torna mais específico, para um nível de elaboração menos genérico, que leva em consideração zonas específicas.

Dependendo da interpretação do critério material adotada pelo legislador, o critério espacial sofre grande alteração; e as discrepâncias concretamente aconteceram na experiência nacional, gerando conflito de competência.

---

¹¹⁰ Roque Antonio Carrazza, por exemplo, faz as seguintes considerações: “...há quem sustente – sem o perceber – que o Município não pode definir os limites de sua competência tributária. Sirva-nos de exemplo, a respeito, a posição doutrinária (dominante) de que ‘zona urbana, para fins de tributação por meio de imposto predial e territorial urbano (IPTU), é aquela que atende às ‘especificações do art. 32, §§ 1º e 2], do CTN. (...) Preceitos como estes, ainda mais quando prestigiados pela doutrina e jurisprudência, com acarretarem o atraso da ciência do direito constitucional tributário brasileiro, demonstrar, à saciedade, que ainda temos muito que caminhar. Enfim, Municípios só conseguirão exercitar plenamente suas competências tributárias quando for conhecido e respeitado o princípio da autonomia municipal”. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª rev., amp. e atual. até a EC nº 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 180).

3.3. Limites da atuação do legislador complementar

Uma vez delimitado os contornos do conceito de conflito de competência, surge a questão: quais os limites do legislador complementar ao dispor sobre conflitos de competência? Deverá tão-somente declarar a única *interpretação constitucional correta* ou poderá inovar dentro de alguma margem constitucional de liberdade? Ou então, indo além, poderá construir um critério espacial por meio de presunção ou ficção?

3.3.1. A lei complementar é declaratória ou constitutiva de competência?

Coerentemente com as premissas e entendimentos já adotados no presente estudo, entende-se que a lei complementar poderá ter, mas não necessariamente terá, a função de esclarecer ou esmiuçar a competência constitucional tributária, no sentido de que nada poderá inovar.

O entendimento que defende a falta de liberdade do Legislador Complementar para dispor sobre conflitos de competências e propor soluções inovadoras, tal como demonstrado no Capítulo 2, tem como premissa a compreensão de que apenas uma interpretação constitucional pode ser correta.

Marçal Justen Filho, por exemplo, adota a posição que pode ser considerada restritiva da função da lei complementar.¹¹¹ A natureza conceitual da competência constitucional é fundamental, no raciocínio do autor, para as suas conclusões, no sentido de afastar toda e qualquer liberdade ao legislador complementar para dispor sobre conflitos de competência.

Em breve digressão, pode-se afirmar, de forma geral, que existe uma tendência dos autores que adotam o pensamento conceitual na interpretação das materialidades constitucionais a adotarem uma visão mais restritiva da função da lei complementar, diferentemente dos autores que adotam a visão tipológica. O Professor Luís Eduardo Schoueri, por exemplo, ao adotar o pensamento tipológico na interpretação das competências tributárias, atribui à lei complementar uma função mais ampla, na própria

---

¹¹¹ “Na verdade, diante da rígida repartição de competências tributárias efetuadas constitucionalmente nem seriam necessárias normas complementares. Sua função não será, como já visto, a de inovar a regulação da matéria, senão a de explicitar o que está implícito na Constituição – tornar mais determinados conceitos relativamente indeterminados. Logo, norma complementar não pode atribuir a uma pessoa política competência que ela já não possuía, implícita ou explicitamente, na Constituição. Sua função só pode ser declaratória e nunca constitutiva de competência de pessoa política no campo tributário.” (JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 69).

determinação e discriminação das características que compõem o tipo. Consigne-se, contudo, que o pensamento tipológico já foi afastado nas premissas do presente estudo, por incompatibilidade com o sistema tributário nacional.

De todo o modo, a relação do conceito/tipo com a função da lei complementar não é tratada sempre nestes moldes (conceito como fundamento da ausência de liberdade do legislador complementar). Humberto Ávila, por exemplo, adota o pensamento conceitual para a interpretação das materialidades constitucionais, o que não o impede de considerar a função constitutiva da lei complementar para “*garantir racionalidade, do ponto de vista legislativo, e segurança jurídica, do ponto de vista dos interesses dos contribuintes*”.¹¹²

Com efeito, há que se reconhecer que a lei complementar pode ter natureza declaratória e interpretativa em alguns casos e, em outros, natureza constitutiva e inovadora.

Nas hipótese autorizadas pelo próprio texto constitucional – o que deve ser feito caso a caso, com interpretação sistemática e dentro do percurso de construção de sentido –, o legislador complementar poderá ir além da mera declaração e constituir soluções para os conflitos de competência, inclusive trabalhando com ficções e presunções jurídicas, e efeitos de territorialidade ampla, desde que feito de forma coerente, sem resultar em pluritributação e de acordo com os vetores constitucionais.

Para ser possível uma atuação mais livre do legislador complementar, deve estar claro que não basta haver um conflito de competência. É necessário que o conflito seja decorrente de multiplicidade de interpretações plausíveis, emitidas por intérpretes autênticos (em pé de igualdade). É preciso uma verdadeira construção de sentido, com a conjugação de pluralidade de enunciados normativos, para observar que não existe um critério espacial constitucional no caso concreto, a apontar uma solução apenas como sendo a correta. Sendo essa a constatação, o legislador complementar terá uma limitada liberdade para propor o critério espacial, observando todas as limitações já apontadas no Capítulo 2.

Este entendimento não é contraditório à concepção de Constituição rígida, mas apenas estabelece que os conceitos constitucionais rígidos nem sempre possuem fechamento ou inequivocidade semântica suficiente para afastar interpretações divergentes e legítimas, bem como de legítimos conflitos de competência, considerando-se também a pluralidade de intérpretes autênticos da Constituição.

---

¹¹² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 265.

Entende-se, portanto, que existe alguma margem de inovação, posto que mínima e reduzida, na competência outorgada ao legislador complementar para dispor sobre conflitos de competência. Reduzida e excepcional, mas não irrelevante, principalmente pelos efeitos concretos que a sua atuação, na resolução de conflitos de competência, pode causar no sistema constitucional tributário.

Fora dessa reduzida liberdade, a lei complementar manterá o seu caráter declaratório e interpretativo. Seja feita a ressalva, no entanto, da dificuldade de se observar uma legislação com caráter interpretativo puro, sem inovar qualquer parcela do ordenamento jurídico, tal como expõe com grande refinamento Paulo de Barros Carvalho:

Inicialmente, cumpre distinguir lei interpretativa de lei inovadora. As leis interpretativas, como já anotei, circunscrevem seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas. A quase-totalidade das legislações, todavia, mostra-se inovadora, introduzindo alterações nas regras prescritivas de condutas. A dificuldade de se produzir norma que nada altere no ordenamento é tão acentuada que torna quase impossível identificar preceito exclusivamente interpretativo, significando mera declaração do sentido e alcance de dispositivo já existente.¹¹³

Convém ressaltar que a introdução de novos signos na base empírica do direito, sempre sujeito à interpretação sistemática, acaba por possibilitar em alguma medida novos inter-relacionamento entre os vocábulos. A fluidez própria das palavras, as alterações semânticas decorrentes do uso, o avanço histórico e tecnológico, faz com que os novos signos, em alguma medida, acarretem inovações, muito embora a pretexto de meramente interpretar ou clarear o direito já posto.

3.3.2. Formas de atuação do legislador complementar

Afinal, de que modo poderá atuar o legislador complementar ao dispor sobre conflitos de competência de forma declaratória/interpretativa e na forma constitutiva/inovadora?

Quando a Constituição não deixa margem para o legislador infraconstitucional, e o conflito de competência é resultante de um erro de interpretação, caberá ao legislador complementar apenas esclarecer e declarar a correta interpretação constitucional.

Nos casos em que a materialidade não permitir a definição precisa de um critério constitucional (geralmente quando os fatos forem complexos ou continuados), e houver

---

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à Internet**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 73, São Paulo: Dialética, out/01, pp. 97/10.

conflito de competência, o legislador complementar poderá escolher alguma das ações que compõem a conduta como a relevante para a incidência, com caráter inovador, limitando a liberdade do legislador ordinário. Isto é, diante de uma multiplicidade de ações e de possibilidades interpretativas, o legislador complementar manifestará uma interpretação autêntica e unificadora, com o intuito de evitar conflito de competência.

A escolha de uma interpretação possível não entra necessariamente no campo das presunções e ficções, desde que o legislador complementar efetivamente escolha algum atributo da *conduta humana* prevista na Constituição. Como a competência tributária foi distribuída de forma tabular e a partir de materialidades centradas em condutas humanas, a escolha deverá escolher atributos do fato (local relacionado diretamente com as ações e atividades praticadas).

Para tanto, é possível inclusive observar a existência de critérios gerais para o legislador complementar, que poderá escolher o derradeiro local (coincidente com a incidência), o local da ação de maior relevância ou o local com o maior número de ações.

Não obstante, como a materialidade nem sempre permite a decomposição de ações que se desenvolvem no espaço, em razão da natureza do critério material (por exemplo, fatos complexos com excesso de abstração). Nestes casos, o legislador complementar pode fixar um local por meio de presunção e ficção¹¹⁴; ressalvando-se, desde já, que tais institutos somente poderão ser utilizados nos termos constitucionalmente permitidos e com a obrigação de estabelecer uma *conexão legítima* da presunção com a materialidade constitucional tributária.

É dizer, em atuação semelhante ao que ocorre no Direito Tributário Internacional, o legislador complementar poderá escolher outros elementos que possuam contato com a conduta prevista constitucionalmente, desde que haja adequação jurídica, à luz dos princípios tributários constitucionais e à própria finalidade da competência complementar, que é prevenir os conflitos de competência.

É possível afirmar ainda que a atuação do legislador complementar deverá atender a

---

¹¹⁴ Seguindo coerência com o seu entendimento sobre a hermenêutica constitucional, anote-se que Marçal Justen Filho é um dos que rejeita as ficções: “*Sendo assim, não é compatível com a Constituição estabelecer, arbitrariamente, que o fato imponible consumou-se em local diverso ou em tempo outro que não aqueles em que realmente ocorreu. Não há fundamento, aí, para ficções (senão as eventualmente contidas na própria Constituição) – pois uma ficção atinente aos critérios espacial e temporal importaria violar a competência tributária assegurada pela própria Constituição. Não pode ser válida norma infraconstitucional que, a pretexto de solucionar e prevenir conflito de competência, pretenda determinar que o fato imponible consuma-se em um momento ou em um espaço em que realmente não se consumou – porque isso significaria impedir a tributação de exercer-se pela pessoa política competente.*” (JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 74).

uma ordem sucessiva, isto é, deverá sempre buscar a declaração da interpretação correta; não havendo, deverá decidir entre as interpretações plausíveis possíveis; indo além, não havendo interpretações plausíveis por ausência de enunciados ou abstração, deverá criar uma presunção (elo de probabilidade); deixando, portanto, a ficção para o último recurso legislativo possível, diante da necessidade de criar uma realidade sem juízo de probabilidade, por incidência de outros princípios constitucionais, tais como a praticabilidade e segurança jurídica.

Apesar de semelhante ao que ocorre no Direito Internacional Tributário, a atuação do legislador complementar, tecnicamente, não corresponderá à criação de elementos de conexão, em vista do princípio da territorialidade, mas à criação de presunções e ficções. De todo o modo, antes de estabelecer as aproximações do elemento de conexão com as presunções e ficções em lei complementar, é necessário tecer considerações preliminares sobre presunções e ficções.

3.4. As presunções e ficções na lei complementar

3.4.1. Conceito de presunção e de ficção do critério espacial na Lei Complementar

Interessa ao trabalho a presunção e ficção na acepção de construções normativas que, a partir da ocorrência de um fato determinado concluem pela existência de outro fato. No caso das presunções, diferentemente das ficções, a relação entre o fato existente e o fato presumido deve ser de probabilidade; ou seja, é preciso que haja um elo legítimo e fundamentado entre ambos, a justificar que, dada a ocorrência de um fato é *provável* que o outro também o acompanhe.

A presunção, portanto, envolve sempre um juízo a respeito da relação de dois ou mais fatos jurídicos, conforme ensina Florence Haret, em obra de grande profundidade sobre o tema das presunções no direito tributário:

Presunção é juízo de fato. Toma por base *aquilo que normalmente acontece* para deles constituir uma *probabilidade* de ocorrência e juridicizá-la na forma de direito. Prescrevendo o provável, torna-o certeza ou verdade jurídica, enunciado apto para desencadear regulação de condutas. Portanto, é norma que institui, no ordenamento, a existência (também entendida por validade) de um fato conhecido, porém provável, mediante outro fato já conhecido em linguagem das provas pelo direito. A

probabilidade é seu fundamento racional.¹¹⁵

Na ficção, diferentemente, não existe a necessidade do elo de probabilidade, muito embora o legislador ainda tenha que observar outros limites, conforme será melhor tratado adiante.

Exemplificando, a escolha do domicílio do prestador, na hipótese de uma prestação de serviços, é uma presunção no critério espacial. Ao assim proceder, o legislador complementar, a partir de um juízo de probabilidade, estabelece que os serviços prestados por um determinado contribuinte provavelmente ocorrerão no território do seu domicílio.

Já a ficção pode ser exemplificada com o Imposto de Importação, que considera o local da incidência o da repartição aduaneira. Não há relação de probabilidade entre o fato “entrada da mercadoria no país” e o local da repartição aduaneira.

Portanto, ao atribuir relevância ao local de elementos *relacionados à atividade*, mas sem relação às próprias ações que compõem a conduta constitucional relevante, o legislador estará sempre criando uma presunção ou ficção. Em primeiro grau, a tributação é sempre a relação de uma *conduta humana* com o território físico do ente, de modo que a escolha, por exemplo, de características do próprio sujeito passivo para determinação do local relevante para a incidência decorrerá de um elo de probabilidade, indicando a utilização de presunção.

3.4.2. Presunção e ficção – caráter excepcional

É necessário ressaltar e frisar novamente que reconhecer alguma margem de liberdade criativa ao legislador complementar não significa negar o caráter excepcional de competência para dispor sobre conflitos de competência. É dizer, ao prevenir os conflitos de competência e uniformizar em âmbito nacional dúvidas ou conflitos sobre a interpretação das materialidades e espacialidades dos tributos, o legislador complementar não terá ampla margem de liberdade. Mesmo diante de eventual vagueza do texto constitucional, o legislador complementar deverá observar os princípios constitucionais e buscar estabelecer o critério mais adequado à correta delimitação das competências tributárias.

A esse respeito, Aires F. Barreto, com o comum brilhantismo, assevera que:

---

¹¹⁵ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 708.

Mesmo quando o conteúdo de especial competência da lei complementar (por exemplo, a de dispor sobre conflitos de competência tributária, art. 146, I) consagra certa margem de liberdade legislativa para versar tema fundamentalmente constitucional, ainda assim a disciplina instituída só será regular (e constitucional) se compatível com os vetores, os nortes ou as indicações emergentes do Texto Supremo.¹¹⁶

Outros princípios, como a praticabilidade, por exemplo, não podem justificar a criação de um critério espacial presumido demasiadamente genérico, fundamentado no conflito de apenas algumas hipóteses concretas (por exemplo, no caso do ISS, a possibilidade de conflito pela dificuldade na determinação do critério espacial de um específico tipo de serviço não pode fundamentar uma presunção única e generalizada para toda a lista de serviços). Até porque a Constituição não pode ser interpretada de modo fragmentado, mas sempre em conjugação de enunciados, não podendo prevalecer um em detrimento de outros igualmente relevantes.

Se por um lado a afirmativa parece conter uma obviedade, na experiência nacional trata-se de advertência de grande valia, já que as balizas constitucionais nem sempre são observados na elaboração das leis complementares.¹¹⁷

De todo o modo, ressalte-se que apesar de rigorosamente *excepcionais*, as raras hipóteses abrem um campo fértil para a criação legislativa, surgindo disso um grande universo de minúcias e situações que demandam estudo específico. Ou seja, apesar de excepcional, ainda é rico e fértil para análises, e pode criar uma grande quantidade de conflitos e normas jurídicas (em sentido amplo) sobre o tema, uma vez que o Brasil é um país continental.

3.4.3. Presunções e ficções – fundamentação constitucional

A respeito da necessidade de fundamentação constitucional das presunções e ficções, é possível indagar, inicialmente, a respeito da possibilidade de controle jurídico das presunções e ficções, isto é, se o elo entre fato ocorrido e fato presumido é uma relação

¹¹⁶ BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 315.

¹¹⁷ “...não pode a lei complementar veiculadora da norma geral de Direito Tributário pertinente ser arbitrária ou simplista. Para que se a repute consentânea com a sistemática constitucional, deve ser criteriosa, equilibrando os interesses envolvidos. Esta lei pode atribuir a um ou outro Município envolvido a competência em certos casos, mas não pode essa lei complementar adotar soluções que se afastem dos princípios e cânones constitucionais. (...) Se a lei complementar – editada a título de norma geral de Direito Tributário – dispuser de modo a ampliar a competência do Município, para tributar serviços, três coisas podem acontecer, acarretando consequências jurídicas diversas: a) invade área de competência do Estado; b) invade área de competência da União; c) invade área de competência de outro Município.” (Ibidem, p. 318).

jurídica ou decorre tão-somente de um ato político e decisório do legislador.

A presunção, conforme já demonstrado, envolve uma relação entre fatos jurídicos; e a própria relação é juridicizada. A relação de probabilidade deve ser verdadeira, efetiva, e cumprir a sua finalidade constitucional (no caso da presunção do critério espacial), que é evitar a invasão de competências. Ou seja, o critério presumido deve buscar ao máximo evitar que a lei gere efeitos de materialidade ampla, muito embora já seja possível afirmar que, sendo uma presunção, será impossível evitar desvios e distorções.

A respeito da necessidade de fundamentação jurídica das presunções, pela sua relevância e clareza, transcreve-se trecho da obra de Florence Haret:

Uma vez positivada uma finalidade na lei, este valor originariamente do universo social ganha relevância jurídica, passando a ter sentido de direito, fim este perseguido pelo ordenamento per si. Assim, toda norma tem seu fim juridicizado que lhe confere sua razão de ser dentro do sistema normativo.

As presunções são exceções, justificam-se apenas e tão-somente em face dos fins juridicamente previstos e que autorizam o uso dessas técnicas excepcionais de direito. Nenhuma presunção é criada pelo direito sem que se volte à realização de um fim. (...) Ao relacionar meio e fim em face das presunções tributárias, tanto os meios quanto os fins devem trazer em si sentido deontológico tributário, isto é, devem pertencer ao sistema jurídico como *meios* admitidos pelo ordenamento e *fim* concernente aos direitos e deveres de direito tributário submetidos aos valores constitucionais.¹¹⁸

Apesar de prescindirem, por sua própria natureza, do juízo de probabilidade, as ficções também não fogem ao controle de juridicidade e constitucionalidade, pois ela só se justificarão em casos de manifesta excepcionalidade, nas hipóteses em que estiverem de acordo com a *ratio legis*:

Nas ficções, os fins mais do que nunca compõem e justificam a norma. Ela é introduzida no sistema, tendo em vista os efeitos jurídicos que com ela se pretende criar; por isso mesmo, é proposital, é orientada segundo uma finalidade axiológica. Há que ponderar, contudo, que o fundamento da ficção deve estar albergado pelo sistema constitucional. Mais uma vez, estão no plano do Texto Supremo os limites da atividade legislativa. As vedações no direito posto, portanto, não estão nas ficções, como linguagem com poder criativo ilimitado, mas fora delas, no sistema, isto é, na finalidade que se almeja com o preceito fictício.¹¹⁹

Seguindo nessa linha de raciocínio, é possível inclusive afirmar que, sempre que possível, as presunções e ficções devem ser estabelecidas somente para os casos

¹¹⁸ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 710.

¹¹⁹ Ibidem, p. 256.

específicos de conflito de competência, adentrando nas espécies das condutas constitucionalmente previstas, o que pode ser exemplificado no caso do ISS. Neste imposto, a criação de um critério presumido geral, e não apenas aos casos conflituosos, já é indícios de indevida generalização.

Ademais, o legislador deverá observar todos os limites já apresentados no Capítulo 2, entre eles: o princípio da territorialidade, o princípio federativo, princípio da autonomia municipal, princípio da capacidade contributiva, princípio da segurança jurídica e tipicidade tributária, os conceitos pré-constitucionais e conceitos de direito privado, entre outros enunciados aplicáveis a cada espécie tributária.

De todo o modo, é necessário analisar com maior atenção a relação da fundamentação constitucional das presunções com o princípio da territorialidade no plano intrafederativo, uma vez que a tomada de posição sobre este assunto reflete diretamente na interpretação das presunções e ficções.

3.4.4. O princípio da territorialidade como limite constitucional para a criação de presunções e ficções: reavaliação crítica de um fundamento óbvio

Conforme já assentado diversas vezes ao longo deste estudo, o sistema tributário constitucional determinou minuciosamente as materialidades dos tributos ao dividir as competências tributárias, limitando e muitas vezes suprimindo a liberdade do legislador infraconstitucional de criar a regra-matriz de incidência tributária. Optou-se por um sistema constitucional rígido para, entre outros objetivos, evitar e prevenir conflitos de competência e a tributação sobreposta de dois entes.¹²⁰

Nesse contexto federativo, é corolário lógico e regra geral que cada ente só possa tributar dentro do seu território, sob pena de conflito de competência. É possível afirmar, diante disso, que no plano interno a regra geral é a territorialidade estrita. Aires Fernandino Barreto, neste sentido, adverte que

Tirante as situações excepcionais previstas expressamente no próprio texto constitucional, nossa Carta Magna não abriga, antes proíbe, a extraterritorialidade das leis; vige entre nós o princípio da territorialidade:

---

¹²⁰ Aires Fernandino Barreto, a esse respeito, afirma que: “A evitação da pluralidade de incidência se dá porque a Constituição, pelo prestígio de critério territorial, circunscreve o perímetro da eficácia das leis ao território de cada um dos entes que receberam idêntica competência tributária. É o critério do situs, que consiste em limitar a irradiação da eficácia da lei ao território do ente considerado (Estado-membro, Distrito Federal, Município)” (BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 258).

a jurisdição dos entes políticos circunscreve-se aos seus limites territoriais; fora deles suas leis não têm aptidão para produzir efeitos, não têm eficácia jurídica.¹²¹

Renato Nunes, igualmente, afirma com convicção a aplicação do princípio da territorialidade no plano interno:

...podemos concluir de imediato que, ao menos quanto a Estados e Municípios, a territorialidade material é princípio dos mais caros. Estados e Municípios somente podem instituir impostos sobre os fatos que lhes foram indicados pela Carta Magna e que guardem relação com seus respectivos territórios. Como um dado fato pode guardar relação com o território de mais de uma pessoa política, cumpre à lei complementar determinar que atributo do fato o tornará passível de tributação por esta ou aquela.¹²²

Ocorre que, talvez por ocupar um lugar fundamental na estrutura do Estado Brasileiro, o princípio da territorialidade é pouco debatido, razão de eloquente crítica de Alfredo Augusto Becker (no contexto internacional):

O Direito Tributário está em desgraça e a razão deve buscar-se não na superestrutura mas precisamente naqueles seus fundamentos que costumam ser aceitos como demasiado ‘óbvios’ para merecerem análise crítica.

(...)

A doutrina tradicional costuma aceitar como fundamento ‘óbvio’ a tese da territorialidade da lei tributária, isto é, a lei tributária teria sua eficácia jurídica limitada a um determinado território.¹²³

Apesar de não ser recente a crítica, é possível afirmar que a territorialidade ainda é um fundamento óbvio, na acepção de Becker. E tão óbvio, que é possível ver discussões avançadas sobre a criação de ficções e standards de critério espacial no plano interno, como no caso do ISS, sem que haja sequer uma menção aos eventuais efeitos de territorialidade ampla e a de que modo tais soluções normativas seriam compatíveis com o princípio da territorialidade.

Por exemplo, é fato que o ordenamento possui legislação complementar que estabelece presunção no critério espacial (v.g. Lei Complementar nº 116/2003), o que torna necessário indagar acerca da constitucionalidade destas soluções legislativas também em face do princípio da territorialidade. Não se nega aqui que tais soluções legislativas são

¹²¹ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS – Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 200, São Paulo, Dialética, 2012, pp. 7-23.

¹²² NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 46.

¹²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 11 e 299.

analisadas sob diversos ângulos na doutrina, inclusive sendo recorrente a denúncia de inconstitucionalidades. Contudo, raras são as análises das possibilidades do legislador complementar à luz do princípio da territorialidade.

Fugindo da noção superficial exaustivamente repetida na doutrina, Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho abriram uma clareira no direito tributário, no tocante ao princípio da territorialidade, ao elencar possibilidades concretas de “*redução ou expansão do âmbito de validade territorial*” inclusive em âmbito interno, entendimento que irradia efeitos sobre as possibilidades de elaboração do critério espacial:

São diversos os fundamentos legais da redução ou expansão do âmbito de validade territorial, acima mencionadas. Podem estar centradas em causas e políticas diversificadas, como na similaridade de tratamento tributário nas relações internacionais; na proteção do mercado interno; na isonomia garantia aos produtos, bens e serviços no país de origem; na emergência de contraste com a exoneração dos mesmos importados no país de origem; na emergência de arrecadação; na necessidade de se evitar a bitributação; de se afastar a insegurança dos contribuintes; e de se dirimirem os conflitos entre os entes políticos internos, por meio das normas gerais de Direito Tributário ou entre países diferentes (papel a ser exercido pelos tratados e convenções internacionais)¹²⁴.

A posição dos autores é ousada ao admitir a possibilidade de *extraterritorialidade* para dirimir conflitos entre os entes políticos internos, por meio das normas gerais de Direito Tributário.

E com efeito, na experiência nacional, é possível afirmar que *efeitos de territorialidade ampla* estão presente na aplicação de leis complementares com o intuito de prevenção de conflitos de competência.¹²⁵

No entanto, entende-se que a utilização de presunções e ficções na legislação complementar não representa diretamente a *territorialidade ampla* em âmbito interno, muito embora mantenha relação íntima.

Isso porque a utilização da presunção e a ficção só são admissíveis na medida em que *consideram o fato jurídico ocorrido dentro do território do ente tributante*. É dizer, em razão de um critério espacial estabelecido com utilização de presunção, não se pode afirmar que um determinado município estará a tributar um serviço ocorrido fora de seu território de vigência. Ele estará tributando os serviços que são considerados pelo direito

---

¹²⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 88, São Paulo: Dialética, 2003, p. 126-145.

¹²⁵ Atualmente, portanto, os conflitos internos de maior complexidade decorrem da falta de regulamentação e das dúvidas surgidas na interpretação das normas gerais expedidas pela União.

ocorridos em seu território; e que somente são assim considerados por uma relação de probabilidade de argumentação controlável.

Tal situação é diferente dos elementos de conexão no plano internacional, que prescindem da figura da presunção e ficção para ganharem validade no ordenamento; em relação à prevenção de conflitos de competência, o que será melhor explicitado adiante.

O que aproxima ambas as realidades – elementos de conexão e critério espacial presumido – é a necessidade de legitimação do critério eleito. Uma vez que está fundada em um juízo de probabilidade, o qual sempre manterá uma margem de falibilidade, o critério espacial presumido estará sempre sujeito à verificação da correção do juízo de probabilidade que é condição de sua validade. É na análise desse vínculo necessário que a análise do direito deve se aproximar da conduta humana, também juridicizada.

A relação juridicamente relevante que se estabelece entre um fato e o território de um Estado não deve ser colhida no mundo do “ser”, nos limites físicos perceptíveis ao ser humano, mas sim no plano do “dever-ser”, por meio dos recortes produzidos em conformidade com as regras próprias daquele domínio de linguagem, no caso, das regras de direito positivo. As situações da vida são regradas por um ordenamento jurídico não porque ocorrem sobre uma porção de espaço físico “A” ou “B”, mas porque algum de seus elementos foi eleito, por meio de normas, para compor as prescrições daquele específico ordenamento.

Quero com isso afirmar que a ligação de uma conduta para com um território é, também, uma questão de direito: uma ocorrência pode ser juridicamente tratada por uma ordem Estatal apenas quando os critérios relevantes para esse sistema encontrem correspondência com o domínio de vigência espacial demarcado pelos diplomas constitutivos do ordenamento.¹²⁶

Ou seja, mesmo sem caracterizar a territorialidade ampla, o critério espacial presumido ou ficto criado em lei complementar só será juridicamente válido se houver uma conexão legítima entre a relação do fato ocorrido e do fato presumido com o território. Isso porque, ao criar sua própria realidade, o legislador complementar precisa observar o que já está estabelecido na Constituição: a divisão de competências tributárias por meio de condutas humanas. Qualquer desvio legislativo da conduta humana para outro critério só será possível nas hipóteses justificadas (conflito de competência) e com o estabelecimento do critério mais legítimo possível; isto é, a presunção que faticamente possa garantir a relação de probabilidade mais eficaz. No caso das ficções, a criação pelo legislador terá de demonstrar o mínimo de impacto possível sobre a divisão de competências e a

---

¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, p. 272

impossibilidade de utilização da presunção.

Portanto, a presunção e a ficção tem por objetivo cumprir com o máximo de precisão a finalidade da lei, que é localizar com precisão a conduta humana nos territórios, estabelecendo a relação de probabilidade mais eficaz possível, sob pena de ser inconstitucional.

Ocorre que, em relação à presunção, a realidade poderá contrariar os juízos de probabilidade, fazendo surgir casos em que a conduta humana não ocorre no local do critério estabelecido. Diante dessa possibilidade, cabe indagar se as presunções estabelecidas em lei complementar, na função de dispor sobre conflitos de competência, serão relativas e/ou absolutas.

3.4.5. Presunção e os desvios factuais

Como a presunção também envolve relações com a linguagem das provas, cabe indagar: como o direito deve tratar das situações em que o juízo de probabilidade não se confirma? Cabe a prova em contrário ou a presunção deve prevalecer em todos os casos? É possível aceitar os *efeitos* de territorialidade ampla da norma tributária como um “efeito colateral” das presunções em âmbito tributário, ou toda e qualquer manifestação de territorialidade ampla poderá ser revertida com produção de prova em sentido contrário?

Conforme já assentado, a lei complementar somente poderá estabelecer o critério espacial nas hipóteses autorizadas, para prevenir conflitos de competência. Nesse mister, é fundamental que a presunção, quando fundamentada e necessária no caso concreto, possa prevalecer sobre a prova em contrário. A própria legislação complementar somente será constitucional se for antecedida de uma dificuldade e ou pluralidade de possibilidades interpretativas. Nestes casos, a possibilidade de prova em contrário eternizaria o conflito de competência e a necessidade de definição, em Juízo, do local relevante para a incidência. Nesse contexto, o princípio da segurança jurídica, cumulado com o princípio federativo e da autonomia dos municípios, autoriza que a solução da lei complementar seja efetiva e eficaz, no sentido de pacificar os conflitos existentes.

A aceitação da presunção absoluta no exercício de competência por parte do legislador complementar não ofende o princípio da territorialidade. Apenas transfere-o para o juízo de constitucionalidade do critério escolhido legislativamente. A positivação do critério precisa ser justificado, como aplicação do princípio da territorialidade, em sua máxima medida, com a ponderação dos demais princípios, no percurso de formação de

sentido do critério espacial.

A possibilidade de desvios factuais pontuais e da aceitação de tais *efeitos* no direito brasileiro também é reflexo do que Alberto Xavier bem pontua a respeito da experiência no Direito Internacional Tributário, em afirmativa que aproxima as duas realidades:

Com efeito, a territorialidade no seu sentido restrito, ou seja, a territorialidade assente numa conexão real, pode, quando muito, funcionar em sistemas tributários pouco evoluídos, assentes em impostos reais, cujos tipos legais sejam constituídos por objetos materiais ou por relações concretas facilmente localizáveis. De um modo geral, as hipóteses de incidência dos tributos fundiários, dos impostos de consumo, dos impostos aduaneiros, isto é, a existência de um prédio, o consumo de bens, a passagem pela linha de fronteira, não só não oferecem dificuldades de localização, como se verificam exclusivamente no território de um só Estado. E, sendo assim, o princípio da territorialidade fundamenta de modo bastante a delimitação da competência tributária dos Estados.¹²⁷

Em outras palavras, tais *efeitos* de territorialidade ampla são consequências naturais da evolução e sofisticação da realidade e do próprio Direito Tributário. No plano internacional, o autor inclusive aponta a superação da noção de territorialidade para a noção da conexão legítima, que se desenvolveu e hoje está desenvolvida nos princípios da fonte (real) e da residência (com toque mais pessoal), no plano do imposto da renda. Essa noção de conexão legítima, jurídica, e que garante eficácia é interessante para uma interpretação mais realista, dinâmica e adequada do sistema tributário nacional.

Transferindo o raciocínio para o Direito Tributário no plano da Federação, é possível afirmar que o intérprete deve buscar a interpretação constitucional até a máxima medida; mas quando a interpretação se mostra confusa, duvidosa ou insuficiente, deve ele, com ajuda dos elementos constitucionais, encontrar uma *conexão legítima* do território com a conduta constitucionalmente prevista. Como se pode notar, a conclusão é a mesma do presente trabalho, no sentido de que nas hipóteses excepcionais em que o legislador complementar poderá ter alguma margem de liberdade, ele terá de estabelecer vínculos legítimos, superando o dogma da territorialidade estrita.

Saliente-se, contudo, que a mesma conclusão não é admissível para presunções criadas no exercício regular da competência constitucional pelos próprios entes. A presunção absoluta em lei complementar é admitida por ser resultado de uma competência excepcional e com finalidade definida, que é prevenir conflitos de competência. No caso

---

¹²⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. p. 28-29.

do exercício das competências, é obrigatória a observância estrita da territorialidade, razão pela qual as presunções devem ser vistas apenas como manifestação do princípio da praticabilidade, sucumbindo diante da prova em sentido contrário.

Por exemplo, quando a lei Estadual estabelece que o critério espacial do IPVA é o local do registro do veículo (que, por sua vez, deve ser feito no local do domicílio ou residência do proprietário), ela estabelece uma presunção. De todo o modo, comprovado que o automóvel é utilizado em outro Estado, a presunção contida na Lei Ordinária não pode prevalecer sobre a realidade do fato jurídico tributário.

3.4.6. Presunções, ficções e elementos de conexão: aproximações e distanciamentos

Conforme já dito, as presunções e ficções devem ser juridicamente fundamentadas à luz dos princípios constitucionais e das competências tributárias. Só podem ser admitidas em casos excepcionais, nas hipóteses em que o legislador complementar assume competência para prevenir conflitos de competência e não encontra meios seguros de indicar um elemento não presuntivo.

Conforme já abordado, a fundamentação das presunções e das ficções são diferentes, mas com pontos de contato. A ficção é admissível apenas em casos extremos, onde a abstração da conduta é de tal nível que não seja possível sequer construir um fato presumido. De todo o modo, a sua construção deverá guardar relação com a materialidade e a finalidade legal no contexto em que é permitida, que é atender no máximo possível a discriminação das competências tributárias, prevenindo conflitos entre os entes subnacionais. Já as presunções, por exigirem um juízo de probabilidade entre fato ocorrido e fato presumido, depende de uma fundamentação ainda mais apurada.

O critério espacial presumido tem como premissa a existência de uma conduta, vários territórios de contato e a necessidade de um critério que vincule esta conduta a um dos territórios. O enfoque é evitar a bitributação dentro do Estado Brasileiro.

Na presunção relativa, cabe prova da não ocorrência da conduta no local presumido. Nas presunções absolutas, toma-se um fato em relação de probabilidade, mas não se permite a prova em contrário. Já nas ficções, abdica-se da relação de probabilidade, mediante a criação de um critério outro.

Já no elemento de conexão, existe a conduta, vários territórios de contato e a necessidade de um critério que vincule a conduta a um território – critério que não precisa guardar relação de probabilidade, mas observa outros limites. A bitributação não é

necessariamente proibida, mas pode ser indesejada por questões econômicas. Além disso, os elementos de conexão têm relação com a eficácia e também com questões éticas.

Em cada caso, a fundamentação do vínculo é diversa, mas todas exigem fundamentação do vínculo. Em outras palavras: *a conexão sempre precisa ser legítima*.

Apesar das diferenças, são muitos os pontos de contato e a experiência internacional, por sua maior liberdade, utiliza diversos critérios de conexão de acordo com a conduta humana a ser tributada. Como as materialidades se repetem internacionalmente (auferir renda, doações, propriedade, circulação de mercadorias), e a relação dessas ações com o espaço apresentam grande similitude, percebe-se que as soluções do direito internacional oferecem um leque de possibilidades para o legislador nacional, no tratamento dos casos de difícil delimitação espacial.

A semelhança dos fenômenos pode ser extraída da seguinte passagem do livro de Florence Haret, em que a autora trata das semelhanças entre o fato ocorrido e o fato presumido:

O *genus* comum aos fatos, portanto, não é qualquer um. Somente aquele juridicamente relevante, seguindo modelos semânticos estabelecidos pelo próprio direito posto, é significado apto a fazer associar um fato a outro, atribuindo àquele efeitos jurídicos deste. Por isso mesmo que se tomam em nota razões e efeitos jurídicos, e não meras similitudes de ordens diversas. A *ratio legis*, portanto, deve guardar conexão com o subdomínio em que a regra se insere e onde quer ver implementados os direitos. Se no campo dos tributos, deve-se buscar elemento de conexão relevante para o direito tributário; se de direito civil, argumento civilista, e assim por diante. Dessa forma, as presunções em direito tributário devem trazer na lei nexos associativos com relevância jurídica e tributária.¹²⁸

Conforme já tratado, em âmbito interno, a solução do legislador complementar, análoga a um elemento de conexão, será uma presunção ou uma ficção. Por exemplo, tratando-se de um imposto sobre a prestação de serviços, o critério espacial *domicílio do prestador* criará a presunção de que todo e qualquer serviço prestado, independentemente do local real e concreto, será o do domicílio. Em suma, sempre que o legislador não utilizar o local relacionado com a conduta prevista na competência tributária, mas algum critério externo ou característica relacionada indiretamente à conduta, haverá uma presunção, no sentido de se criar um critério para que a conduta seja considerada ocorrida em determinado local (diverso da hipótese de incidência).

---

¹²⁸ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 727.

Coerentemente, sendo uma presunção, o fato jurídico tributário é considerado ocorrido no local indicado na lei, não sendo possível falar necessariamente em territorialidade ampla.

Diferentemente, no direito tributário internacional não há ficção ou presunção necessária nos elementos de conexão, no sentido de se considerar o fato ocorrido dentro do território nacional. Por exemplo, a adoção do critério da residência não estabelece presunção no sentido de que o rendimento fora auferido no Brasil. Não há essa necessidade, visto que é possível a eleição de fatos ocorridos fora do país, desde que seja respeitada, em sua cobrança, os limites da territorialidade formal. No caso citado, o elemento de conexão apenas apontará qual o conceito que permitirá conectar um fato (rendimento) ocorrido fora do território ao sistema nacional tributário. De todo o modo, ressalte-se que é possível a utilização de presunções e ficções também no plano internacional, na própria determinação dos conceitos de conexão.¹²⁹

Outra diferença é o percurso de legitimação de ambas os instrumentos legislativos. Lançar mão da presunção, no plano interno, para a determinação de um critério da regra-matriz de incidência exige justificação à luz de outros princípios, em razão da discriminação de competências e o princípio federativo.

De qualquer forma, nota-se que, apesar de suas diferenças, a estrutura e a legitimação de ambas as soluções (elementos de conexão e presunções) podem ser aproximadas, para extração das semelhanças úteis. Percebe-se por exemplo que, em relação ao exercício da competência para evitar conflitos de natureza espacial, o esforço do legislador complementar para encontrar critérios válidos se aproxima do esforço em direito internacional para a eleição de elementos de conexões genuínos, que realmente alcancem os fatos que possuam alguma relação com os territórios.

Por exemplo, os elementos de conexão podem ser encontrados no plano internacional em pluralidade, com diferentes formas de elaboração. O desenvolvimento e o

---

¹²⁹ São frequentes os casos em que a lei se utiliza da técnica das presunções ou ficções para definir elementos de conexão caracterizados pelo recurso a um conceito mais amplo. São exemplos, as normas segundo as quais um serviço se considera prestado no território do domicílio do prestador ou do domicílio do beneficiário; um tripulante de navio ou aeronave, se considera residente no território em que se localiza a direcção efectiva da empresa que os explora; um membro do agregado familiar, se considera residente no território em que reside o chefe de família; um juro, se considera proveniente do território em que se localizam os bens dados em garantia do crédito. Em todos estes casos, o verdadeiro elemento de conexão não é constituído pelo conceito do lugar da prestação do serviço, da residência do titular do rendimento ou da fonte do rendimento, mas pelos conceitos que serviram de base à presunção ou à ficção: o domicílio do prestador do serviço ou do seu adquirente, a direcção efectiva da empresa, a residência do chefe de família ou o lugar da situação dos bens dados em garantia” (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 226.)

enfrentamento de questões de difícil localização no plano internacional já forjou critérios mais complexos e desenvolvidos de localização espacial.

Alberto Xavier, nesse passo, relata a existência de elementos de conexão complexos ou múltiplos, que podem ser subdivididos em subsidiários, alternativos e cumulativos¹³⁰. A existência dos elementos de conexão múltiplos já demonstra que as realidades selecionadas para comporem os fatos jurídicos tributários muitas vezes apresentam mais de um elemento relevante, que podem sofrer alternâncias em situações específicas. A residência, por exemplo, pode ser múltipla ou itinerante. Para esses casos, encontra-se no plano internacional soluções interessantes e bem construídas, em aproveitamento da maior flexibilidade existente.

Na conexão subsidiária, haveria uma norma que *“prevê duas ou mais conexões, estabelecendo que uma delas (secundária) só se aplicará na falta ou impossibilidade da conexão primária.”*¹³¹ Na alternativa, *“a norma prevê duas conexões como igualmente aptas para produzir o mesmo efeito.”*¹³² A cumulativa seria a norma que *“prevê dois ou mais elementos de conexão cuja ocorrência se deve verificar simultaneamente para que certo efeito se produza.”*¹³³

Outra classificação é a que divide os critérios de conexão entre variáveis (nacionalidade, residência, sede) e os invariáveis (lugar de imóveis). Os elementos de conexão que podem se alterar ao longo do tempo tem maior necessidade de conjugação com o critério temporal para a sua determinação.¹³⁴ É necessário observar, sobretudo, qual o momento relevante para a separar situações jurídicas distintas, que se alteraram ao longo do tempo, e, por conta disso, podem apontar para mais de um território.

Outra forma de classificar os elementos de conexão é separando-o conforme as materialidades dos tributos. Nos impostos sobre rendimento e o capital, os elementos de

---

¹³⁰ “Nem sempre, porém, a lei ou as convenções utilizam uma única conexão nas suas previsões normativas, sendo frequentes os casos de pluralidade de conexões. Fala-se então de conexão complexa ou múltipla, por contraposição à conexão simples ou única.” “A conexão complexa ou múltipla, pode revestir três modalidades: subsidiária, alternativa e cumulativa.” (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 224).

¹³¹ Ibidem, p. 224.

¹³² Ibidem, p. 225.

¹³³ Ibidem, p. 225.

¹³⁴ “Os primeiros são susceptíveis de mudar no tempo e no espaço (como a nacionalidade, a residência, a sede), ao contrário dos últimos (lugar de celebração de um contrato, lugar de situações de imóveis). E daí que a possibilidade de existência de uma ‘sucessão de estatutos no tempo’ envolva a necessidade de fixação do momento temporal relevante: pense-se, por exemplo, numa sociedade que transferiu a sua sede de um país abrangido por tratado, contra a dupla tributação para outro país dele excluído.” (XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009, p. 225).

conexão são classificados conforme o princípios da fonte e da residência¹³⁵. Ademais, em transferências internacionais de capitais, a conexão com o ordenamento pode ser pela fonte¹³⁶ do recurso ou pelo destino. Nos impostos sobre transmissões a título gratuito, são invocados o princípio do domicílio e o princípio expresso pelo brocardo *locus rei sitae*.¹³⁷ Conforme relata Alberto Xavier, na época atual há uma mescla dos dois princípios e adoção de sistemas complexos, com aplicações subsidiárias, alternadas ou cumulativas¹³⁸. Nos impostos sobre o consumo, os critérios da origem e destino.¹³⁹ Por fim, nos impostos sobre serviços, o local da atividade ou o local do domicílio das partes.

Nota-se que os critérios utilizados para a determinação dos elementos de conexão no plano internacional, forjados a partir de limites consensuais e fáticos (no plano da eficácia), não muito diferem dos critérios adotados no plano interno, muitas vezes extraídos do próprio texto constitucional.

O que no plano internacional é uma escolha consentida, de acordo com o que é mais eficaz e justo na relação entre Estados soberanos, no plano interno é manifestação da positivação realizada no texto constitucional. De qualquer forma, como demonstrado, existem hipóteses em que o legislador complementar se vê autorizado a legislar sobre conflitos de competências e constituir novos enunciados legislativos para fornecer segurança jurídica. Ao exercer tal competência, não poderá deixar de observar os limites constitucionais, mas também suas possibilidades em vista da própria materialidade dos tributos e da legitimação com o território, razão pela qual a experiência do Direito

---

¹³⁵ Alberto Xavier esclarecer que, salvo Estados Unidos e Filipinas, o critério da nacionalidade não se firmou no contexto internacional (Ibidem, p. 229)

¹³⁶ A respeito do critério da fonte, Alberto Xavier faz interessante consideração a respeito da dificuldade de localização, em razão do que ele chama de *desmaterialização* de fatos tributários: “*Perante a desmaterialização dos principais factos tributários e a interdependências econômica e jurídica que os liga -, não é fácil determinar qual a localização da fonte dos diversos tipos de rendimentos. Este é um problema que surge com grande acuidade nas transacções efectuadas por via electrónica.*” (Ibidem, p. 299).

¹³⁷ “*em matéria de impostos sobre transmissões a título gratuito (sucessões e doações), defrontam-se dois princípios fundamentais, consoante a relevância do elemento de conexão adoptado: o princípio do domicílio, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar a totalidade das transmissões patrimoniais efectuadas por pessoas nele residentes (domicílio do de cujus ou do doador) ou efectuadas em favor de beneficiários nele residentes (domicílio do beneficiário), independentemente do território em que se localizam os bens ou direitos, objeto da transmissão; e o princípio do locus rei sitae, segundo o qual o Estado teria o poder de tributar exclusivamente as transmissões patrimoniais relativa a bens e direitos localizados no seu território, sendo irrelevante o domicílio do transmitente ou do beneficiário.*” (Ibidem, p. 233).

¹³⁸ “*A verdade, porém, é que na época atual a generalidade dos Estados adopta complexos sistemas em que se incorporam regras inspiradas em ambos os princípios.*” (Ibidem, p. 233).

¹³⁹ “*Os impostos de consumo sobre as transacções são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidor os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e, por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a coloca-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais.*” (Ibidem, p. 238/239).

Tributário Internacional é rica e valiosa.

CAPÍTULO 4 - ESPAÇO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Após a análise do critério espacial possível nos enunciados constitucionais e as possibilidades e liberdades do legislador complementar, é o objeto do presente capítulo analisar o critério espacial na estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

Isto é, seguindo a estrutura proposta para o desenvolvimento do presente estudo, que é acompanhar o fluxo do ciclo de positivação da norma jurídica, com início nos enunciados constitucionais, passando à análise das possibilidades do legislador complementar, já é possível tratar no presente capítulo o critério espacial na formação da regra-matriz de incidência tributária (como norma geral e abstrata e individual e concreta), já assumindo como premissa a existência de todos os enunciados normativos necessários para a sua formação completa.

4.1 Panorama geral: a regra matriz de incidência tributária

No presente capítulo, portanto, o foco será o critério espacial na estrutura sintática proposta por Paulo de Barros Carvalho, denominada por ele de regra-matriz de incidência tributária, que constitui o conteúdo mínimo do deôntico para a correta identificação do fato jurídico tributário e do suposto das normas, estando dividida em duas partes, antecedente e consequente, conforme já exposto no capítulo inicial do presente trabalho.

Deve ser recapitulado que a regra-matriz de incidência pode ser compreendida, ao menos, em duas acepções. No plano abstrato, pode ser compreendida como um esquema lógico-formal que busca extrair o mínimo de conteúdo sintático deôntico da norma jurídica (formalização), com o intuito de explicá-la (a forma geral). Nessa acepção, sua aplicação é vasta, i.e., toda e qualquer unidade normativa do sistema jurídico (partindo-se da premissa da homogeneidade do sistema) pode ser reduzida a uma regra-matriz de incidência. Numa segunda acepção, pode ser considerada uma norma jurídica em sentido estrito; isto é, norma construída pela substituição dos símbolos sintáticos formais por expressões equivalentes com maior conteúdo semântico (desformalização), substituição que deve respeitar o contexto normativo e a hierarquia do sistema.

As duas acepções podem ser trabalhadas em qualquer ramo do direito, inclusive o tributário. No entanto, no Direito Tributário costuma-se adotar classificação das normas

jurídicas pelo seu grupo institucional em (i) normas que estabelecem princípios, (ii) normas que estabelecem a incidência de tributos e (c) normas que fixam providências administrativas para operacionalizar a instituição e cobrança dos tributos.¹⁴⁰

E atribui-se o nome de regra-matriz de incidência *tributária* ao grupo de normas que estabelecem a incidência de tributos (norma jurídica tributária em sentido estrito). Muito embora as outras normas tenham relação direta com o Direito Tributário e também possam ser construídas no mesmo esquema formal, regra-matriz de incidência tributária será, sob esta classificação, apenas aquela que estabelecerá a incidência de um tributo.

Essa classificação é operacional na medida em que as normas jurídicas tributárias em sentido estrito que caracterizam o cerne do tributo são poucas, geralmente uma para cada exação. Sendo assim, permite uma aproximação metodológica profunda e minuciosa do núcleo de um determinado tributo, com análise científica de sua estrutura lógica deôntica, ao mesmo tempo em que reduz a complexidade do objeto, pois são abundantes o número de enunciados existentes para cada uma das figuras tributárias.

Pois bem, alinhado aos objetivos propostos, o presente estudo aprofundará adiante somente o conceito do antecedente da norma jurídica tributária, naquilo que possa aproveitar à melhor compreensão do objeto (critério espacial).

4.2. O antecedente da regra-matriz de incidência tributária

Conforme já delineado nas premissas gerais, o antecedente da regra-matriz de incidência tributária tem por objetivo descrever o evento que, ocorrido no plano dos fatos, fará desencadear os efeitos jurídicos contidos no consequente da norma jurídica tributária. Evidentemente que o legislador, ao identificar e dispor sobre os fatos, acaba por selecionar partes da realidade e generalizar, pela própria limitação da linguagem em face da riqueza do real. A hipótese de incidência, portanto, será sempre e necessariamente uma seleção de alguns critérios que permitirão a subsunção de uma grande quantidade de fatos no plano da realidade.

Dependendo do trabalho do legislador (da densidade da positivação), a hipótese poderá ter critérios mais ou menos genéricos para a identificação dos fatos. E dependendo do caso, alguns critérios podem ser mais relevantes que outros para a identificação do evento.

---

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 532.

A regra-matriz de incidência é construção que separa a norma em antecedente e consequente; e cada um deles em critérios. O antecedente é composto dos critérios material, espacial e temporal. Já o consequente, dos critérios pessoal e quantitativo, estes divididos, respectivamente, em sujeito ativo e passivo, e em base de cálculo e alíquota.

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, exclusivamente para fins cognoscitivos, pressupõe a abstração das condições do lugar e de momento estipuladas para a realização do evento. O critério temporal, por sua vez, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito.¹⁴¹

O critério espacial, objeto do presente estudo, é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer. Portanto, o mínimo que se pode reduzir a hipótese da regra-matriz sem perda de conteúdo, deve contar critério material, critério temporal e critério espacial.

4.3. O critério espacial

4.3.1. Considerações preliminares: o estado da arte

Apesar da importância do critério espacial¹⁴², poucas obras se voltaram a estudá-lo em profundidade. Outros critérios da regra-matriz de incidência tributária já foram eleitos como objeto de estudos específicos, como, por exemplo, o critério pessoal e o quantitativo, mas não se tem notícia de um estudo particularizado do critério espacial da regra-matriz.

De um modo geral, é possível afirmar que o *estado da arte* da pesquisa abrange estudos que tem como pano de fundo alguma determinada hipótese de incidência ou um caso concreto de conflito de competência, pouco ou nada tratando sobre aspectos gerais, salvo raríssimas exceções. O pouco tratado limita-se à indicação das consagradas construções de Paulo de Barros Carvalho sobre o assunto, com ênfase em duas assertivas: (i) o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da

¹⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 257.

¹⁴² A importância do critério espacial foi ressaltada expressamente por Alfredo Augusto Becker: “*Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica.*” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed., São Paulo: Noeses, 2007, p. 352)

lei; (ii) o critério espacial pode ser encontrado nas leis brasileiras em três níveis de elaboração¹⁴³.

Ainda em análise geral da doutrina sobre o tema, nota-se que os autores que se dedicam mais são os que lidam com questões espaciais relacionadas com o Direito Tributário Internacional, como, por exemplo, o princípio da universalidade no imposto sobre a renda. Contribuições relevantes também podem ser encontradas nos artigos produzidos sobre o critério espacial dos impostos sobre serviços.

4.3.2. Conceito e definição

Conforme já demonstrado, enquanto o descritor, ou antecedente, tem por função descrever as situações que serão responsáveis pelo desencadeamento de efeitos jurídicos, selecionando propriedades do real¹⁴⁴, o prescriptor, ou consequente, estabelece a prescrição jurídica, i.e., os efeitos que deverão decorrer do acontecimento descrito no antecedente. O critério espacial - o objeto do presente estudo - é a expressão, ou enunciado, que determina as coordenadas de espaço que o evento deverá ostentar para se tornar jurídico.¹⁴⁵

A definição de critério espacial não encontra divergência entre os autores. Por exemplo, para Paulo de Barros Carvalho, critério espacial é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que assinalam o lugar preciso em que a ação contida no núcleo do antecedente há de acontecer.¹⁴⁶ Nesse mesmo sentido, para Aurora Tomazini de Carvalho, critério espacial é a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento deve ocorrer para se tornar um fato jurídico tributário.¹⁴⁷

4.3.3. Critério espacial x critério temporal

Deve estar sempre presente a ressalva de que a separação do critério espacial para estudo é apenas para fins didáticos. Não é possível dissociar a materialidade das coordenadas de tempo e espaço. Trata-se de um recurso metodológico de grande utilidade; no entanto, jamais deve ser olvidado que a separação não é absoluta, surgindo

¹⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 326.

¹⁴⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005, p. 85.

¹⁴⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 293.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 232.

¹⁴⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 293.

entrelaçamentos conceituais importantes entre tempo, espaço e ação, exigindo do intérprete o conhecimento do todo para a determinação da derradeira norma jurídica.

Feito o recorte metodológico, é necessário observar tudo o que se pode falar a respeito do objeto, mesmo que o conteúdo projetado não seja extenso, o que é comum a formulações que pretendem pinçar considerações mais universais.

O espaço e o tempo são abstrações construídas pelo homem e integram a linguagem e a compreensão da realidade. Ambos são figuras complementares e só podem ser abstraídas no plano lógico, sendo impossível dissociarmos por completo um do outro. O mesmo ocorre, portanto, com os critérios espacial e temporal da regra-matriz de incidência tributária. A análise de ambos os critérios pode ser feita para fins didáticos, sob as mesmas razões pelas quais a estrutura da norma jurídica é decomposta em diversos critérios, ou seja, para facilitar a sua compreensão e auxiliar na resolução de questões de ordem prática.

O critério temporal e o critério espacial se implicam mutuamente, de modo que a análise do critério espacial antes ou depois do temporal poderá gerar resultados diferentes. É fundamental que o intérprete execute interpretações indo e vindo dos critérios temporal e espacial para determinar com precisão o antecedente da regra-matriz de incidência.

À primeira vista, por exemplo, o critério espacial do verbo industrializar poderia ser todo o território nacional, coincidindo com o território de vigência da lei. No entanto, após a leitura do critério temporal, saída da indústria, pode-se afirmar com maior precisão que o tributo só será devido naquela coordenada de espaço e de tempo, na indústria, no preciso instante da saída do produto industrializado. Esse exemplo reforça a implicação mútua desses dois critérios e a necessidade de uma interpretação conjunta de ambos.

4.3.4. Os dois aspectos do critério espacial

O critério espacial apresenta dois diferentes aspectos. Ele pode delimitar um determinado espaço (campo) onde o fato jurídico *poderá* acontecer para ser tributado e o local preciso em que a ação núcleo do antecedente *deverá* ocorrer para ser tributável.

Não descuida dessa dupla função Aires Fernandino Barreto:

Aspecto espacial desse imposto comporta duas vertentes. Uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito de validade da lei o qual não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal, embora possa ser reduzido. A segunda, específica, diz respeito ao compromisso que a lei estabelece entre o fato imponible e uma determinada circunstância de

lugar.¹⁴⁸

Marcelo Caron Baptista, aborda esses dois aspectos designando-os de “*fato no espaço*” e “*espaço para o fato*”. Em primeiro lugar, o critério espacial situa o fato no espaço: “*O critério espacial é um dos componentes lógicos da hipótese de incidência normativa porque ele contempla os atributos que permitem identificar o exato ponto do espaço em que a realizado o fato jurídico tributário*”.¹⁴⁹ Em sua outra função, o critério

...pode limitar a incidência da norma jurídica a fatos ocorridos em determinados locais. Assim, nem sempre serão alcançados pela norma todas as materialidades adequadas à hipótese de incidência, ainda que realizadas dentro do âmbito territorial de validade da lei tributária.¹⁵⁰

Note-se que não há, aqui, confusão entre critério espacial e território de vigência. É que o ente dotado de competência pode (em tese, se almejar motivos compatíveis com os princípios constitucionais) limitar a incidência de um determinado tributo para determinadas áreas do seu território, criando novos limites dentro da área de vigência territorial de suas leis.¹⁵¹ De todo o modo, interessa delimitar esses conceitos (critério espacial e território de vigência) de forma mais precisa.

4.3.5. Critério espacial x vigência territorial da lei

Se por um lado, conforme clássico ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, é verdade afirmar que o critério espacial não se confunde com o território de vigência¹⁵², é também necessário afirmar que eles se relacionam no plano jurídico, de modo que o estudo do critério espacial não pode ignorar o território de vigência das leis, estabelecendo suas

¹⁴⁸ BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 321.

¹⁴⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência: da EC n. 18/65 à LC n. 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 131-132.

¹⁵⁰ Ibidem, pp. 132.

¹⁵¹ Aires Fernandino Barreto exemplifica os dois aspectos da seguinte forma: “*Como os fatos tributários, sem exceção, só podem ocorrer no tempo e no espaço, sobrepõem as consequências do critério territorial e do âmbito de validade da lei respectiva. De um lado, tenha-se em conta a) as situações em que a lei qualificou o âmbito físico de sua incidência, distinguindo-as daquelas outras em que b) a lei foi omissa. No primeiro caso, (a) a irradiação dos efeitos dar-se-á nos estritos limites postos expressamente pela lei, ainda que abrangendo área inferior àquela que delimita o Município ou o Distrito Federal (suponha-se, por exemplo, que, em dado Município, a lei diga que o ISS só incide em relação aos serviços prestados nos limites da zona urbana). Diante da hipótese (b) a lei alcançará todo e qualquer serviço prestado no âmbito do território do Município (ou do Distrito Federal, se o caso). De outra perspectiva, o local de ocorrência da prestação de serviço deve permitir se saiba qual a lei aplicável e que se identifique, também, qual o ente político-constitucional que, validamente, pode exigir o tributo.*” (BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 316).

¹⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed., rev. e amp., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 191-196.

relações e diferenças conceituais.

Pois bem, em reforço do que já foi exposto nos capítulos anteriores, o critério espacial da hipótese tributária está para a vigência territorial da lei assim como o critério temporal está para a vigência da lei no tempo. Muito embora sejam conceitos que travem relação no plano jurídico, não podem ser confundidos entre si.

A vigência territorial da lei determina o âmbito espacial de validade de um determinado diploma. Já o critério espacial, como parte do antecedente, é parte de um recorte da realidade, seleciona alguma coordenada de espaço para que determinados fatos sejam considerados jurídicos. Nessa sua função, pode até coincidir com a vigência territorial da lei instituidora. Mas poderá também ultrapassar os limites territoriais de vigência da norma, o que é feito geralmente com base em elementos de conexão com o território, como a nacionalidade, a residência, entre outros.

O mesmo raciocínio pode ser aplicado em relação ao critério temporal e à vigência da lei no tempo. A vigência da lei no tempo estabelece quando um determinado diploma passa a surtir os seus efeitos e quando deixará de surtí-los; enquanto o critério temporal terá por objetivo indicar qual o preciso instante que um determinado acontecimento será relevante para o direito, fazendo desencadear uma relação jurídica.

Exemplo disso é a tributação da renda produzida fora do Brasil. Deste que haja algum elemento de conexão com o território nacional, a regra-matriz de incidência poderá abranger rendimentos produzidos no exterior. Nota-se que a lei tributária não surte efeitos fora do território do ente tributante; mas nada impede que as normas tributárias selecionem fatos jurídicos ocorridos fora de seu território para desencadear, dentro do seu território, os efeitos previstos no descritor. A possibilidade ou não de isso ocorrer, em verdade, deverá ser confirmada no texto constitucional, e como não existem óbices, mas a expressa previsão do princípio da universalidade para o referido imposto, entende-se que as rendas produzidas fora do país, seguindo determinados critérios, podem ser tributadas pela União.

4.3.6. Critério espacial tácito ou implícito

Como as materialidades que dão ensejo ao nascimento de obrigações tributárias devem necessariamente fazer referência a um agir humano (verbo mais complemento), as coordenadas de espaço e de tempo são intrínsecas. Não é possível cogitar de tributo sem uma localização espaço-temporal. Por conta disso, a própria interpretação da situação jurídica subjacente pode ser suficiente para a identificação do espaço da incidência,

flexibilizando a necessidade de indicação expressa das coordenadas (v.g., no caso do IPTU). Assim, muito embora em muitos casos o critério espacial tenha que ser explícito – como no ITCMD, que possui inclusive critério espacial expresso constitucional para algumas hipóteses –, de forma geral é possível conceber hipóteses em que o critério espacial pode ser determinado por interpretação, tornando prescindível a formulação explícita.

Não há óbice, portanto, para a existência de critério espacial implícito, desde que seja possível construí-lo a partir de outros enunciados. No entanto, o que não pode haver é a falta de determinação do critério ou a existência de enunciados que não permitam a construção completa das coordenadas de espaço para a determinação dos fatos tributáveis – o que difere da implicitude e torna impossível a construção da regra-padrão de incidência tributária.

4.3.7. Modos de elaboração do critério espacial

Em formulação que já pode ser considerada clássica no Direito Tributário, pelo número de adesões e citações em textos doutrinários, Paulo de Barros Carvalho ensina que na legislação nacional o critério espacial aparece em *três níveis de elaboração*:

nas leis brasileiras podemos divisar três níveis de elaboração, no que toca às coordenadas de espaço dos antecedentes da regras tributárias (...) (a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; (b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; (c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.¹⁵³

Além dos três níveis de elaboração indicados por Paulo de Barros Carvalho, Aurora Tomazini de Carvalho defende uma quarta hipótese: *(iv) o critério espacial universal, que alude a qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que a regra está apta a produzir efeitos jurídicos*¹⁵⁴

Com efeito, o quarto nível elaborado é correto e existe na experiência brasileira, pois o critério espacial pode também abranger fatos que sucedam fora do manto da vigência territorial da lei instituidora, como é o caso do Imposto de Renda sob o influxo do

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 262.

¹⁵⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, p. 295/296.

princípio da universalidade.¹⁵⁵

Este novo nível de elaboração é o que demanda a utilização de elementos de conexão, pois a eleição de fatos ocorridos fora do âmbito territorial não é arbitrária e livre, mas depende de um vínculo genuíno. Tal obrigatoriedade de legítima conexão decorre das regras e princípios consuetudinários, mas também por um imperativo de ordem prática, já que de nada adiantaria a previsão de tributação de fatos totalmente alheios ao território, sem que houvesse qualquer possibilidade de surtir efeitos no âmbito da territorialidade formal.

Por coerência às conclusões já obtidas no presente estudo, ainda é necessário indagar se não é necessário incluir uma quinta forma de elaboração: o critério espacial presumido ou ficto. A rigor, em razão da redação do primeiro nível de elaboração: *“hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico”*, entendemos que a lista inicial proposta também contempla os fatos presumidos e fictos, já que tais fenômenos jurídicos também indiciam um determinado local para a ocorrência do fato típico, embora não seja necessariamente o da ocorrência do fato típico.

De todo o modo, apesar de a lista não pecar pela ausência desse nível de elaboração, entende-se que a especificação desta categoria projeta luzes sobre o tema, facilitando o manejo das diversas categorias de critério espacial. Deste modo, propõe-se a cisão desse nível em dois: (i) hipótese cujo critério espacial faz menção ao local da ocorrência do fato típico (v.g., ICMS, IPI); (ii) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local como sendo da ocorrência do fato típico (ISS).

Os níveis de elaboração podem ser sintetizados da seguinte forma: (i) hipótese cujo critério espacial faz menção ao local da ocorrência do fato típico (v.g., ICMS, IPI); (ii) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local como sendo o da ocorrência do fato típico (presunção/ficção - ISS); (iii) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido (Paulo de Barros Carvalho); (iv) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares (Paulo de Barros Carvalho); (v) o critério espacial universal, que alude a qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que a regra está apta a produzir efeitos jurídicos (Aurora Tomazini de Carvalho).

Nesta proposta, inicia-se com a elaboração que mantém maior relação de proximidade com a ocorrência do fato típico, ganhando em generalidade e afastamento, até a hipótese universal e de territorialidade ampla.

4.3.8. Critério espacial, presunções e ficções

As coordenadas de tempo e espaço (respectivamente, critério temporal e espacial) têm relação direta com a materialidade dos impostos. As ações previstas como centro das hipóteses tributárias muitas vezes não deixam muita margem para a eleição de diversos critérios temporais ou espaciais, devendo ser curvar à própria factibilidade do verbo. Diante das dificuldades existentes na determinação do tempo e do espaço, é plenamente possível que o legislador utilize a presunção ou a ficção, conforme exposto no Capítulo 3.

Nesse sentido, interessante ressaltar novamente que a criação de presunções no exercício regular da competência tributária, pelo próprio ente tributante, sempre estará sujeita à prova em sentido contrário, sob pena de violação do princípio federativo. Só será admissível a criação de ficções e presunções absolutas em casos de grande excepcionalidade, como, por exemplo, em tributos da União, sem possibilidade de manifestarem conflitos de competência com os demais entes subnacionais, como acontece no caso do Imposto de Importação.

Florence Haret, em estudo sobre as presunções no Direito Tributário, analisa dois exemplos práticos da utilização de presunção no critério espacial da regra-matriz de incidência, fazendo considerações sobre os limites constitucionais: a entrada simbólica de mercadorias no estabelecimento e a caracterização legal de operação interna para fins de incidência de ICMS.¹⁵⁶ Cristiano Carvalho, por sua vez, fornece um exemplo de ficção: o critério espacial do imposto de importação como sendo o local da repartição aduaneira.¹⁵⁷

4.3.9. Critério espacial e elemento de conexão na estrutura da norma

A presunção e a ficção no plano interno, conforme tratado no presente estudo, se

¹⁵⁶ HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 645.

¹⁵⁷ Nas palavras do autor: “A entrada no território nacional do bem ou mercadoria estrangeira é considerada como sendo na repartição aduaneira. Trata-se de uma ficção de terceiro grau, visto que o direito internacional é responsável pela demarcação de fronteiras territoriais, que não causa qualquer ônus indevido ao contribuinte.” (CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 284).

aproximam do instituto do elemento de conexão, mas constituem fenômenos diversos. De todo o modo, a própria Constituição criou tributos com efeitos de territorialidade ampla, de modo que os elementos de conexão também estão presentes no Sistema Tributário Constitucional, cabendo avaliar o seu papel na regra-matriz de incidência tributária.

A questão que se coloca é: o elemento de conexão é um enunciado utilizado para compor o critério espacial ou constitui uma estrutura normativa autônoma?

Sintaticamente, o elemento de conexão manifesta-se como enunciado, ou norma jurídica em sentido amplo, que ao longo do percurso de geração de sentido, precisamente no plano S3 (conforme premissas já adotadas), integra a regra-matriz de incidência tributária, acrescentando conteúdos aos seus critérios, não necessariamente apenas ao critério espacial. Nesse sentido, Heleno Taveira Torres:

...a norma identifica os rendimentos externos (*foreign income*), cujos efeitos são próprios de uma norma de estrutura, posta para compor a regra-matriz de incidência suficiente e, com isso, permitir a incidência da(s) norma(s) impositiva(s) dotada(s) de elemento(s) de estraneidade, internamente, sobre os respectivos residentes.¹⁵⁸

E Aristóteles Moreira Filho:

Quando se trata do núcleo semântico tributário, particularmente nas normas dotadas de elementos de estraneidade, quer-se dizer que os critérios de conexão, enunciados de localização e de qualificação, vêm todos a compor a regra-matriz de incidência, informando um outro critério desta, como se verá.¹⁵⁹

Partindo de outra definição de elemento de conexão, qual seja, “*notas informadoras do conteúdo da norma geral e abstrata que, quando configuradas concretamente, localizam um dado fato no espaço e deflagram relação deste com o território de um dado ordenamento*”, Renato Nunes¹⁶⁰ manifesta posição divergente:

Essa definição, a nosso ver, por já tomar em conta o processo de construção de sentido pronto e acabado, isto é, a norma jurídica, é mais precisa do que a adotada por alguns autores que identificam o critério de conexão com enunciado prescritivo, assim considerado anteriormente à articulação com outros enunciados, processo final da construção da norma. É pouco preciso dizer que de enunciado prescritivo cuida-se o

¹⁵⁸ TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. São Paulo: RT, 2001, p. 82.

¹⁵⁹ MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 346.

¹⁶⁰ NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 62.

critério de conexão. Dado que este último é elemento da norma, não há mais como identificá-lo como enunciado prescritivo. As notas que formam a norma decorrem da articulação de enunciados prescritivos devidamente saturados de conteúdo de significação, mas com estes não se confundem.¹⁶¹

O elemento de conexão, isoladamente considerado, é um enunciado prescritivo que influi na construção da derradeira norma de incidência, a regra-matriz de incidência tributária, que, por essência, é formada pela conjunção de inúmeros enunciados prescritivos de diversas ordens, inclusive princípios (valores e limites objetivos). De todo o modo, ao analisar cada um dos enunciados prescritivos, em sua natureza de norma jurídica em sentido amplo, não se vê razão para não considerá-los especificamente, na sua exata função da construção da norma. Ou seja, por tratar-se de um exercício de didática, de secção lógica da realidade apenas para facilitar a compreensão, a crítica de Renato Nunes não se mostra pertinente.

Pois bem. Ao fazer a conexão do fato jurídico ocorrido com um determinado ordenamento, o elemento de conexão pode alterar o sujeito passivo do tributo, a materialidade e o critério espacial. Ou seja, o elemento de conexão não guarda relação exclusiva com o critério espacial, podendo alterar outros critérios da regra-matriz.

4.3.10. Os tratados internacionais como introdutores de enunciados relevantes para a construção do critério espacial

Após tratar dos elementos de conexão, importa destacar que a formação do critério espacial, sobretudo nos casos em que existe possibilidade de concurso de pretensões impositivas em âmbito internacional, devem observar o que está presente nos Tratados e Convenções internacionais assinados pelo país, nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Ou seja, além dos limites constitucionais e eventualmente presentes na legislação complementar e ordinária, o aplicador deverá observar os Tratados e sua relação de hierarquia em relação às leis ordinárias.

---

¹⁶¹ Ibidem, p. 62.

4.3.11. Critério espacial e o consequente da norma jurídica tributária

Uma questão relevante a investigar é se o prescriptor também não necessitaria de um critério que indicasse as coordenadas de espaço e de tempo. Conforme já dito e ressalvado, o antecedente e o consequente não são duas entidades isoladas. A divisão é feita pra fins didáticos e para expor o conteúdo mínimo do deôntico. Por exemplo, o sujeito passivo e ativo deverão ter relação direta com o critério material; a base de cálculo deverá confirmar, afirmar ou informar o critério material; do mesmo modo que a relação jurídica não pode abstrair o critério temporal e espacial do descritor. Entende-se, portanto, que repetir os critérios temporal e espacial no descritor e no prescriptor seria desnecessário para descrever o conteúdo mínimo, irreduzível, do deôntico.

De todo o modo, é necessário distinguir o tempo e o espaço da prestação das coordenadas de tempo e espaço exigidas para a realização da hipótese de incidência. As coordenadas de tempo e de espaço para a realização da prestação, no entendimento de Paulo de Barros Carvalho, não integram a regra-matriz de incidência (em interpretação *a contrario sensu*¹⁶²); sendo possível deduzir que não compõem o mínimo do deôntico. Para os fins da teoria da regra-matriz de incidência, tais enunciados não seriam fundamentais para a construção da norma padrão de incidência; o que, a toda evidência, não significa a sua irrelevância para o Direito Tributário.

4.3.12. Critério espacial e a norma individual e concreta: lugar no fato e o lugar do fato

Em razão da premissa já adotada, de que o fato jurídico apenas passa a existir após a sua formalização por meio de linguagem, convém estabelecer a diferença entre o lugar no fato e o lugar do fato. Do mesmo modo que é possível separar o tempo no fato do tempo do fato, a localização do agente competente ao formalizar em linguagem o ato, por meio do ato de lançamento ou auto-lançamento, não será necessariamente o mesmo local do fato, que corresponde ao local em que o evento efetivamente ocorreu, antes de ser vertido em linguagem. Destarte, surge a diferença entre lugar do fato e lugar no fato: o primeiro referindo o local em que o evento foi vertido em linguagem competente, constituindo o fato; o segundo referindo o local do próprio evento, também vertido em linguagem no

---

¹⁶² Como as coordenadas de tempo e espaço da prestação não integram o modelo de regra-padrão do referido autor, deduz-se que não são fundamentais, nesta teoria, para integrar o conteúdo *mínimo* do deôntico.

documento que constituiu o fato.

O lugar do fato tem relação direta com a territorialidade formal, pois o agente apenas poderá constituir o fato e iniciar os procedimentos de cobrança dentro do território em que o Estado manifesta soberania tributária. Já o lugar no fato tem relação com a territorialidade material, já que o critério espacial pode abranger fatos ocorridos fora do território.

Outro aspecto do critério espacial é que o local exato onde ocorre o fato jurídico tributário não representa necessariamente o *critério* espacial.¹⁶³ Na medida em que o legislador seleciona propriedades do real para construir as hipóteses e atribuir os correspondentes efeitos jurídicos, o critério espacial será uma seleção de propriedades e, portanto, será sempre menos rico do que a realidade. A descrição do local presente no ato constitutivo poderá, portanto, apresentar maior riqueza de detalhes do que o exigido pela norma jurídica.

---

¹⁶³ “Assim como ocorre com a coordenada de tempo, o local da ocorrência do evento pode não manter absoluta identidade com o local da ocorrência do processo de positivação, como pode ser, ainda, diverso do próprio local em que a norma abstrata estipula como ocorrido o evento”. (JUREIDINI, Karem. **Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2011, p. 137).

CONCLUSÃO

Inicialmente, listar-se-á os principais raciocínios e conclusões específicas de cada capítulo para, somente após, ser feita a abordagem do trabalho como um todo, em análise geral das conclusões mais importantes. Como o Capítulo 1 teve por objeto considerações propedêuticas, as conclusões serão resumidas a partir do Capítulo 2.

I. Síntese conclusiva do Capítulo 2 - Espaço e competências constitucionais tributárias

As conclusões e premissas firmadas no Capítulo 2 podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

- (i) Todo o estudo sério não pode prescindir de iniciar o seu estudo no texto constitucional; além disso, toda interpretação que tenha a pretensão de ser sistemática e coerente à Constituição não pode prescindir de analisar os princípios constitucionais, os alicerces do sistema jurídico;
- (ii) As normas constitucionais, como quaisquer outras do sistema, são construídas no percurso de construção, partindo a literalidade dos conceitos, passando pela conjugação de enunciados prescritivos (entre eles princípios), cálculo de normas em sentido estrito e, finalmente, a norma jurídica completa;
- (iii) A construção do critério espacial possível demanda observação das indicações de espaço presentes (explícita ou implicitamente) no texto e também na interpretação do contexto constitucional, sobretudo de valores e princípios;
- (iv) Os enunciados de maior relevância para a interpretação constitucional do critério espacial são os que tratam da divisão de competências tributárias;
- (v) O estado da arte do direito tributário manifesta divergência sobre a forma de positivação das competências tributárias, alguns autores entendendo pela opção constitucional pelo tipo e a maioria adotando a noção de conceito fechado, posição esta que é mais acertada e se coaduna melhor com o sistema constitucional tributário;
- (vi) As competências constitucionais foram distribuídas de forma rigorosa e rígida, por meio de conceitos fechados (não tipos), permitindo a construção do sentido, com maior ou menor generalidade e abstração, de todos os critérios da norma padrão de incidência

tributária;

(vii) Muito embora a Constituição tenha discriminado em minúcias as materialidades tributárias possíveis, distribuindo-as aos entes de direito público interno, a interpretação das materialidades e a precisa definição das coordenadas de tempo e espaço nem sempre são inequívocas, o que é natural dado à natureza linguística do direito e a característica de vagueza e pluralidade de sentido das palavras, que inclusive tem o seu sentido alterado com o tempo e de acordo com o contexto social e histórico;

(viii) Nas hipóteses onde a localização da conduta não é fácil, o intérprete deve fazer maior esforço interpretativo, mediante a conjugação de princípios e institutos contidos na própria Constituição;

(ix) Na interpretação das competências tributárias constitucionais, o intérprete será confrontado com uma conduta humana (conjunto de ações). É possível fazer cisão metodológica da conduta em ação/espaço/tempo, para melhor compreensão do fenômeno. Em verdade, na medida em que o direito opera com esses elementos de forma destacada, e com certa liberdade, a compreensão de cada elemento é importante para a construção de um conhecimento mais complexo e abrangente. De todo o modo, a cisão apresenta limites, pois o tempo e o espaço não podem ser pensados, no plano do dever ser, sem relação com outros elementos; assim como, em outro viés analítico, é possível afirmar que o tempo e o espaço são condições apriorísticas para a concepção da ação;

(x) É necessário uma reavaliação crítica da classificação das hipóteses de incidência em instantâneas, continuadas e complexas, já que é possível trabalhar, regressivamente, com o histórico espacial dos fatos jurídicos tributários, de forma que auxilie na melhor definição dos espaços juridicamente relevantes, principalmente no casos de difícil trato;

(xi) A pluralidade de interpretação pode decorrer de equívocos interpretativos, mas também da existência de múltiplas interpretações juridicamente plausíveis, a demandar uma derradeira norma de decisão;

(xii) As teorias do *locus delicti* podem contribuir para o estudo do critério espacial dos tributos na medida em que demonstram trabalhar, com resultados práticos e teóricos relevantes, com a secção dos comportamentos humanos presentes na hipótese de incidência;

(xiii) Além da interpretação da conduta, o princípio da territorialidade é de grande relevância para a interpretação do critério espacial;

(xiv) Território não é o mesmo que territorialidade. O território é espaço juridicamente qualificado. Já territorialidade é princípio que rege o âmbito de eficácia e incidência das

normas jurídica; e que possui o território como elemento central, mas pode ultrapassá-lo, a fim de alcançar fatos ocorridos em outros territórios, desde que mantenham vínculos legítimos com o território nacional;

(xv) Há que se diferenciar territorialidade formal de territorialidade material. A primeira possui relação direta com a soberania, já que se trata do âmbito em que o Estado pode exercer coação e fazer cumprir as suas leis. Já a territorialidade material não encontra limites na soberania e diz respeito ao âmbito de incidência; isto é, ao espaço em que o ordenamento pode se utilizar para selecionar propriedades do real para compor as hipóteses de incidência. Para os fins do presente trabalho, apenas a territorialidade material é relevante;

(xvi) Não há oposição entre territorialidade material e a tributação de fatos ocorridos fora do território (universalidade). É que a exigência de vínculo com o território demonstra que a relação com o espaço juridicamente delimitado nunca é afastada. Por esta razão optou-se, no presente trabalho, na utilização da terminologia territorialidade estrita ou pura (com referência ao território fisicamente considerado) em contraste com a territorialidade ampla ou com elementos de conexão (admitindo vínculos legítimos com o território);

(xvii) Na escolha do âmbito de incidência de suas normas (territorialidade material), o Estado soberano pode encontrar limites. No plano internacional, encontrará limitações autônomas decorrentes de autolimitações consensuais (convenções e tratados internacionais) e das normas incorporadas ao direito constitucional (v.g. direitos humanos). Limitações heterônomas não há, apesar de reconhecido o dever de buscar um mínimo de eficácia, sob pena de não ser aplicável;

(xviii) Os limites autônomos e também a exigência de racionalidade do sistema apontam para a necessidade das conexões escolhidas para a territorialidade ampla serem *legítimas*. A legitimidade, portanto, envolve tanto um aspecto pragmático (permitir a aplicação da norma jurídica) como um aspecto ético/jurídico (não tributar situações que não possuam verdadeiro elo com o território nacional). Nota-se que ambos os aspectos se implicam, afinal, quando menor o elo com o território (ponto de vista ético/jurídico), menor serão, consequentemente, as possibilidades de cobrança;

(xix) Muito embora não se possa confundir o território de incidência (campo onde o legislador poderá situar o fato jurígeno - critério espacial) com o território de vigência, ambos os institutos mantêm relação direta e necessária, pois a determinação da abrangência do espaço de incidência para além do território de vigência exige *conexão legítima* com o território nacional. Em outras palavras, a exigência de conexão do fato

como território nacional aproxima o tema do âmbito de incidência ao âmbito de vigência e eficácia;

(xx) A territorialidade com elementos de conexão deve ser estudada não apenas no direito internacional, mas também no contexto federativo, na repartição das competências tributárias, sobretudo na interpretação das leis que tem por objetivo resolver conflitos de competência. É que a busca de conexão legítima entre o evento tributário constitucional e o território dos entes em conflito se aproxima (e, talvez, se iguale, conforme será tratado adiante) ao esforço empreendido em âmbito internacional;

(xxi) Indo além da territorialidade, outras normas jurídicas são de grande relevância para a correta interpretação do critério espacial, como o princípio federativo, o princípio da autonomia municipal, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da segurança jurídica, o princípio da tipicidade tributária, o princípio da incorporação de conceitos pré-constitucionais e de direito privado;

(xxii) Não existe critério espacial constitucional pronto e definido para todos os tributos. Existirá sempre alguma referência espacial para cada tributo na própria Constituição, desde uma referência apriorística de espaço (implícita na conduta), até a definição mais precisa e concreta do critério espacial (ITCMD), análise que deverá ser feita caso a caso.

II. Síntese conclusiva do Capítulo 3 – Critério espacial e a lei complementar tributária na função de dispor sobre conflitos de competências

As conclusões e premissas firmadas no Capítulo 3 podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

(i) A Lei Complementar somente pode editar as normas gerais previstas no artigo 146, III, da Constituição para o fim de tratar das matérias elencadas nos incisos I e II do mesmo artigo; isto é, adota-se a corrente dicotômica no presente estudo, por ser a que mais se adequa à interpretação sistemática do texto constitucional;

(ii) A competência prevista no artigo 146, I, da Constituição tem como condição de possibilidade a existência concreta ou potencial de conflito de competências, motivo pelo qual é importante definir e classificar os conflitos de competência de possível ocorrência;

(iii) Conflitos de competências homogêneas ocorrem entre entes de direito público de igual natureza e em relação aos mesmos tributos. Os conflitos de competências heterogêneas ocorrem entre entes e tributos diferentes. Já o concurso de pretensão impositiva ocorre entre dois estados soberanos, não sendo possível falar em conflito;

- (iv) São três as espécies de conflitos de competências: material, espacial e mistos. Aquele decorre da dificuldade em traçar os limites de uma determinada materialidade. O outro em razão da determinação da espacialidade de cada tributo. A terceira é a que mescla as duas situações, como no caso do IPTU e ITR;
- (v) Os conflitos espaciais podem ocorrer (a) por conflitos de leis, com determinações espaciais divergentes ou (b) por erro na determinação do lugar no fato. Tais conflitos são mais comuns entre competências homogêneas; não obstante, apesar de menos comum, também é possível conflito espacial entre competências heterogêneas (v.g. IPTU x ITR);
- (vi) Avançando sobre os limites do legislador complementar ao se deparar com um conflito de competência, o estudo inicialmente concluiu que a lei complementar pode ter natureza declaratória e interpretativa em alguns casos, e constitutiva e inovadora em outros casos, o que deve ser verificado caso a caso;
- (vii) Havendo o permissivo constitucional para atuar (conflito de competência), o legislador poderá, em ordem sucessiva, verificar se há a necessidade de apenas declarar a interpretação correta ou se deve decidir dentre as interpretações plausíveis existentes. Não sendo possível, em razão da abstração das condutas e da ausência de interpretações constitucionais definidas, poderá instituir uma presunção, com vínculo legítimo entre a conduta e o território do ente, e só na impossibilidade desse recurso, poderá cogitar de criar ficções;
- (viii) A presunção e a ficção interessam ao presente estudo na acepção de construções normativas que, a partir da ocorrência de um determinado fato concluem pela ocorrência de outro fato. Nas presunções, deve existir um elo de probabilidade entre o fato ocorrido e o presumido, o que não ocorre nas ficções;
- (ix) A presunção e a ficção só são admissíveis em casos de grande excepcionalidade e, ainda assim, devem estar em plena adequação com a Constituição e o fim que almeja (prevenir conflito de competência);
- (x) A presunção e a ficção não violam o princípio da territorialidade estrita, na medida em que consideram os fatos ocorridos no território físico do ente dotado de competência tributária. De todo o modo, há que se reconhecer que nos desvios fáticos decorrentes da própria natureza e características destes institutos, é possível acontecer *efeitos* de territorialidade ampla, cabendo indagar se eles são admissíveis no direito pátrio;
- (xi) Entende-se que tais efeitos são admissíveis, inclusive como superação da noção de territorialidade estrita, mas apenas no exercício da função (legítima) de prevenir conflitos de competência, quando eles justificarem medidas unificadoras, por influxo de outros

princípios constitucionais, tais como a segurança jurídica. Por esta razão, admite-se que a presunção criada por legislação complementar seja absoluta.

(xii) Na medida em que necessitam de uma conexão legítima entre uma conduta e um território, nota-se que há uma aproximação entre as presunções e ficções em legislação complementar para determinação de critério espacial e a experiência dos elementos de conexão no plano do Direito Internacional Tributário;

(xiii) Apesar das diferenças entre os fenômenos, existem pontos de contato importantes, razão pela qual os modos de elaboração e as classificações já empreendidas no campo do Direito Internacional Tributário representam um importante leque de possibilidades ao legislador complementar, principalmente em razão da semelhança (e inclusive repetição) das materialidades na experiência internacional.

III. Síntese conclusiva do Capítulo 4 – Espaço na norma jurídica tributária

As conclusões e premissas firmadas no Capítulo 4 podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

- (i) O critério espacial é o plexo de indicações, tácitas ou expressas, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação descrita no antecedente da norma há de acontecer;
- (ii) A divisão do antecedente em critérios é para fins didáticos. Os efeitos da divisão são sentidos na análise das relações do critério espacial e temporal. Ambos os critérios possuem relação íntima, de modo que a interpretação de cada um deve ser resultados de idas e vindas, do tempo ao espaço e vice-versa, sob pena de o intérprete ter uma visão simplificada e incorreta do elemento;
- (iii) O critério espacial apresenta dois aspectos: a indicação precisa e específica do local onde a conduta deverá ocorrer; e a delimitação de um campo espacial onde o fato poderá ocorrer. Os dois aspectos não se excluem e podem aparecer conjuntamente;
- (iv) O critério espacial não está adstrito ao território de vigência da lei, mas ao âmbito de incidência, como já demonstrado no capítulo 3;
- (v) O critério espacial pode ser tácito ou implícito, desde que seja possível a construção por meio do texto e contexto. A ausência de critério espacial não é permitida, pois a norma precisa de uma indicação de local para ser aplicável;
- (vi) Na experiência nacional, o critério espacial pode ser encontrado em cinco modos de elaboração: (i) hipótese cujo critério espacial faz menção ao local da ocorrência do fato

típico (v.g., ICMS, IPI); (ii) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local como sendo o da ocorrência do fato típico (presunção/ficção - ISS); (iii) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido (Paulo de Barros Carvalho); (iv) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares (Paulo de Barros Carvalho); (v) o critério espacial universal, que alude a qualquer lugar, mesmo que fora do âmbito territorial em que a regra está apta a produzir efeitos jurídicos (Aurora Tomazini de Carvalho);

(vii) O critério espacial pode ser criado através de presunções e ficções, observados os pressupostos constitucionais para a sua implementação, principalmente os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Conforme tratado no Capítulo 3, quando a presunção for criada por Lei Complementar, no exercício da competência para dispor sobre conflitos, poderá ser absoluta ou relativa. Já no exercício regular da competência tributária pelo próprio ente, a presunção deverá ser relativa, salvo nas hipóteses em que não existe qualquer possibilidade de conflito de competência (v.g., competências da União), quando será admissível a presunção absoluta e a ficção (v.g., imposto de importação);

(viii) Na estrutura da norma, o elemento de conexão é um enunciado prescritivo que influi na construção da derradeira norma de incidência, sendo assim uma norma jurídica em sentido amplo;

(ix) Os tratados internacionais devem ser levados em conta para a definição do critério espacial, nos termos do artigo 98 do Código Tributário Nacional;

(x) Assim como a divisão do antecedente é para fins didáticos, em verdade toda a divisão da norma jurídica é uma formalização para facilitar a compreensão do tema. O fenômeno é uno. Deste modo, entende-se não ser necessário a presença de elemento espacial no consequente para expressar o mínimo conteúdo do deontico. De todo o modo, ressalta-se que não é possível confundir o critério espacial do espaço em que deve ser realizada a prestação;

(xi) Na norma individual e concreta, é possível diferenciar lugar do fato e lugar no fato, tal como se diferencia o tempo do fato e tempo no fato. O local do fato é aquele em que o evento é vertido em linguagem competente; já o local no fato é aquele constituído em linguagem no corpo do ato, com referência direta ao fato jurídico tributário.

IV. Conclusão geral – O espaço na norma jurídica tributária: territorialidade, critério espacial e elementos de conexão

É possível destacar, entre todas as indagações e pensamentos construídos ao longo desta pesquisa, algumas conclusões que justificam o percurso trilhado e sugerem novos caminhos para o avanço do estudo do critério espacial.

Em primeiro lugar, com o mesmo espírito que sempre orientou grandes autores do direito público (dentre todos, Geraldo Ataliba), a pesquisa focou em responder se o critério espacial está *sempre e necessariamente* contido na Constituição. Afinal, a partir das materialidades e princípios constitucionais, é possível sempre construir um critério espacial constitucional? É possível negar qualquer liberdade ao legislador infraconstitucional em relação à determinação do critério espacial?

A conclusão foi no sentido de que o critério espacial, muito embora seja apriorístico à própria compreensão da conduta, nem sempre está suficientemente definido no texto constitucional. A materialidade prevista na competência constitucional em alguns casos pouco diz do local relevante para a incidência. A própria experiência tem demonstrado, por exemplo, que a noção de “local da prestação de serviços” não é suficiente para esclarecer ou prevenir conflitos de competência, havendo a necessidade de novos critérios, mais específicos. A esse respeito, o trabalho convida à reavaliação crítica da classificação dos fatos jurídicos em complexos, instantâneos e continuados, bem como à utilização do método das teorias do *locus delicti*, para que seja feita decomposição regressiva do histórico espacial das ações que compõe as condutas, a fim de possibilitar a construção de novos critérios (pautados, por exemplo, no local da maior quantidade de ações, ou do local das ações mais relevantes para a materialidade). O critério do local da derradeira ação, em verdade, ao contrário do que ocorre para os fins do critério temporal e da incidência, se mostra arbitrário e nem sempre é o mais adequado.

Outra questão relevante e nuclear do estudo foi analisar o papel da legislação complementar na tarefa de prevenir conflitos de competência e a eventual possibilidade de criar critérios espaciais presuntivos e fictos. Indo além, o trabalho tentou estabelecer relações entre o vínculo legítimo de probabilidade exigido pelas presunções e a legitimidade dos elementos de conexão, tal como exigida no Direito Tributário Internacional.

Em conclusão, a pesquisa considerou a possibilidade da utilização de presunções e ficções pela lei complementar, inclusive sem possibilidade de prova em sentido contrário,

ressaltando, porém, a excepcionalidade e a necessidade de observar limites constitucionais. Ademais, o estudo concluiu que a relação entre a fundamentação das presunções e dos elementos de conexão é real e abre novas possibilidades para a análise do critério espacial no âmbito intrafederativo. Igualmente, as espécies e formas de elaboração dos elementos de conexão na experiência internacional também podem contribuir para o direito interno.

Avançando para a análise do critério espacial na estrutura da norma, ressaltou-se que ele decorrerá da interpretação de um ou mais enunciados, podendo ser construído também da implicitude dos textos normativos, desde que haja conteúdo suficiente para a determinação precisa e clara da localização.

O critério espacial apresenta relevância ao delimitar o espaço no qual o fato jurídico será considerado tributável, que poderá ser mais ou menos específico, dependendo do seu nível de elaboração. Nesse sentido, o estudo fez nova proposta de classificação dos níveis de elaboração, para dar maior clareza às hipóteses de critério espacial presumido e ficto.

Concluiu-se também pela desnecessidade de indicações de tempo e espaço no consequente, tomando como premissa que a regra-padrão de incidência tem por objetivo tão-somente expressar o conteúdo mínimo para ostentar sentido deôntico completo.

Ressaltou-se a relação íntima que o critério espacial mantém com o critério temporal, exigindo do intérprete a leitura conjugada de ambos para a determinação precisa da regra-matriz de incidência.

Por derradeiro, foi apresentado o conceito geral de elemento de conexão. Como norma jurídica em sentido amplo, conclui-se que o elemento de conexão auxilia na construção da regra-matriz de incidência no plano S3 do percurso de construção do sentido, gerando reflexos no critério espacial. No entanto, foi demonstrado que o elemento de conexão não altera o conteúdo apenas deste critério, exercendo influência também sobre os critérios material e pessoal.

Em síntese, buscou-se o aprofundamento do tema, dentro dos objetivos propostos no início do trabalho: com clareza e simplicidade de linguagem, analisar o critério espacial no ciclo de positivação da norma jurídica, a fim de tentar contribuir com novos questionamentos e propostas de respostas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Anna Emília Cordelli. **Imposto municipal sobre serviços – Lei Complementar – Aspecto espacial**. In: Revista de Direito Tributário, nº 71, São Paulo, Malheiros, p. 108-115.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen. **Fato e evento tributário – uma análise semiótica**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Incidência Jurídica – Teoria Crítica**. São Paulo: Noeses, 2011.

ARZUA, Heron. **O Imposto sobre serviços e o princípio da territorialidade**. In: Revista de Direito Tributário, nº 69, São Paulo, Malheiros, p. 297-305.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

_____; GIARDINO, Cleber. **Territorialidade da lei tributária estadual**. In: Revista de Direito Tributário, nº 40, São Paulo, RT, 1987, p. 44-53.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Imposto sobre a Prestação de serviços de comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 143, São Paulo, Dialética, 2007, p. 116-134.

_____. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

AYALA, Jose Luis Perez de. **Las ficciones en el derecho tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1970.

BACHELARD, Gaston. **A experiência do espaço na física contemporânea**. Rio de Janeiro: contraponto, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. rev. e comp., à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência: da EC n. 18/65 à LC n. 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARBON, Sandra. A. Lopez. **Do IPTU**. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

BARBOSA, Claudia Maria. **Lógica e Direito**. Curitiba: Juruá, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. **Impostos sobre a propriedade imobiliária**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, a. 15, n. 58, p. 227-241, out./dez. 1991.

_____. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. Col. Textos de Direito Tributário, v. 12. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

_____. **ISS – Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 200, São Paulo, Dialética, 2012, pp. 7-23.

_____. **Iss na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4^a Ed., São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. Tradução de Fernando Pava Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo/Bauru: Edipro, 2001.

_____. **O positivismo jurídico**. Lições de filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 2006.

_____. **Teoria Geral do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)**. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

BRITO, Lucas Galvão. **O Lugar e o Tributo**. Disponível em <http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/9/TDE-2012-10-24T08:24:33Z-13002/Publico/Lucas%20Galv%20ao%20de%20Britto.pdf>. Acesso em 20/11/2013, p. 152 e 153.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**. Parte Geral. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed., 10ª reimp., Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Maria Solange Andrade. **ISS – Local da prestação do serviço**. In: Revista de Direito Tributário, nº 37, São Paulo, RT, 1986, p. 159-165.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria Geral do direito (constructivismo lógico-semântico)**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções Jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 5ª. ed., rev. e amp., São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. **Sobre os princípios constitucionais tributários**. In: Revista de Direito Tributário, nº 55, São Paulo, RT, 1991, p. 143-167.

_____. **O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (universalidade)**. In: Revista de Direito Tributário, nº 69, São Paulo, Malheiros, p. 5-14.

_____. **Derivação e Positivização no Direito Tributário**. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador” – Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade.** Disponível em <<http://www.barroscarvalho.com.br/mestri/bancoarquivos//arquivos/PBC%20%20O%20absurdo%20da%20interpretacao%20economica%20do%20fato%20gerador.pdf>> Acesso em 13/01/2014.

_____. **Derivação e Positivação no Direito Tributário.** Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. **Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à Internet.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 73, São Paulo: Dialética, out/01, pp. 97/10.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22ª ed. rev., amp. e atual. até a EC n° 52/2006, São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. **ICMS.** 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense – 1999.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. **O aspecto espacial da regra-matriz do imposto municipal sobre serviços, à luz da Constituição.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, n° 88, São Paulo, Dialética, 2003, p. 126-145.

COSTA, Antônio José da. **Da regra padrão de incidência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.** Rio de Janeiro: Forense, 1985.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária – Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte.** São Paulo: Malheiros, 2007.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de Incidência do ISS.** São Paulo: Noeses, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 2ª ed., rev., atual e amp. São Paulo: RT, 2007.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito Penal – Parte Geral**. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico – Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Editora Método, 2006.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU Texto e Contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo, Atlas, 1993.

_____. **Teoria da norma jurídica**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FIORATI, Jete Jane. **A Disciplina Jurídica dos Espaços Marítimos na Convenção das Nações Unidas sobre o Direito do Mar de 1982 e na Jurisprudência Internacional**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

FISCHER, Octavio Campos. **A Contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 3ª ed., São Paulo: Annablume, 2007.

FOLLONI, André Parmo. **Ciência do Direito Tributário no Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. **Imposto predial e territorial urbano**. São Paulo: Malheiros, 2000.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária – Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros, 2003.

HARET, Florence. **Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

IVO, Gabriel. **Norma Jurídica – produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JARACH, Dino. **O fato imponível**. São Paulo: RT, 1989.

JUREIDINI, Karem. **Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2011.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.

_____. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. São Paulo: Martin Claret, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 4ª ed., São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Critério geográfico e da destinação do imóvel para definir a incidência do IPTU ou do ITR**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 139, São Paulo, n. 139, p. 56-60, abril 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**, 2ª. Ed., São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **ISS – Local da Prestação do Serviço**. In: Revista de Direito Tributário, nº 40, São Paulo, RT, 1987, p. 139-148.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico – Plano da Existência**. 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Local da incidência tributária**. In: Revista de Direito Tributário, nº 67, São Paulo, Malheiros, p. 323-338.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.), **Direito Tributário Internacional aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 336

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **A revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil. O estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. São Paulo: Martins Fontes, 2006

NUNES, Renato. **Imposto Sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil – Regime Analítico e Critérios de Conexão**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Imposto sobre serviços e fato gerador – o local da prestação de serviços**. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 105, São Paulo, Dialética, 2004, p. 69-76.

PAOLA, Leonardo Sperb de. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PONTES DE MIRANDA. **Tratado de direito privado**. São Paulo: RT, 1983. t. 1.

RÃO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 6ª ed., São Paulo: RT, 2005.

RASTELLO, Luigi. **Diritto Tributario**. 4ª ed., Milano: Cedam, 1994.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

ROBLES, Gregorio. **O Direito como texto. Quatro estudos de teoria Comunicacional**

do Direito. São Paulo: Manole, 2005.

ROCHA, João Luiz Coelho da. **A “espacialidade” do ISS e o estabelecimento do prestador.** In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 48, São Paulo, Dialética, 1999, p. 87-95.

RUSSO, Pasquale. **Manuale di diritto tributario.** 2ª ed., Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.

SALOMÃO, Any Cristina dos Santos. **A organização linguística do espaço.** 2004. Dissertação de Mestrado em Língua Portuguesa apresentada à Coordenação dos Cursos de Pós-Graduação da Faculdade de Letras da UERJ. Rio de Janeiro, 2004. 177 fls.

SANTAELLA, Lúcia. **Semiótica Aplicada.** São Paulo: Cengage Learning, 2002.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2011.

STRECK, Lênio Luiz. Análise. **Crítica da Jurisdição constitucional e das possibilidades hermenêuticas de concretização dos direitos fundamentais.** In: SCAFF, Fernando Facury. **Constitucionalizando Direitos – 15 anos da Constituição Brasileira de 1988.** Rio de Janeiro, Renovar, 2003.

TAGLIARI, Carlos Agostinho. **Os Princípios e a Construção da Norma Jurídica Tributária.** Curitiba: Juruá, 2009.

TEIXEIRA, António Braz. **Princípio de Direito Fiscal.** 3ªed., Coimbra: Almedina, 1985.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário.** 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2008.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas.** 2ª ed., São Paulo: RT, 2001.

_____. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica.** São Paulo: RT, 2001.

TRINDADE, Caio de Azevedo. **Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.** Instrumento processuais de impugnação. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, São Paulo, Dialética, 2003, p. 35-48.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto.** Curitiba: Juruá, 1993.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e relação no direito.** 4ª ed., São Paulo: RT, 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional.** 2ª ed., atual. Coimbra: Almedina, 2009.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral.** 5ª ed., São Paulo: RT, 2002.