

# O LUGAR E O TRIBUTO

*Ensaio sobre competência e definição do  
critério espacial na regra-matriz de  
incidência tributária*



LUCAS GALVÃO DE BRITTO

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP.  
Professor dos Cursos de Especialização em Direito Tributário  
da COGEAE/PUC-SP e do IBET Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários. Advogado.

## O LUGAR E O TRIBUTO

*Ensaio sobre competência e definição  
do critério espacial na regra-matriz  
de incidência tributária*

2014

Copyright © 2014 By Editora Noeses  
Fundador e Editor-chefe: Paulo de Barros Carvalho  
Editora Assistente: Semíramis Oliveira  
Gerente de Produção Editorial: Alessandra Arruda  
Arte e Diagramação: Denise Dearo  
Designer de Capa: Ney Faustini  
Revisão: Semíramis Oliveira

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE  
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

---

B86293 Britto, Lucas Galvão de. / O Lugar e o Tributo - São Paulo : Noeses,  
2014.  
220 p.  
1. Direito. 2. Regra-matriz. 3. Incidência Tributária. I. Título.

CDU - 340

---

Setembro de 2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.  
Tel/fax: 55 11 3666 6055  
[www.editoranoeses.com.br](http://www.editoranoeses.com.br)

*Não me aborrecia caminhar assim num mapa, talvez porque sempre  
tive a vaga sensação de ser eu também o mapa de uma pessoa.*

Chico Buarque de Holanda



*A Nossa Senhora da Apresentação, pela graça de aqui estar hoje.*

*A Mariana, meus pais e meus irmãos,  
minha casa que mora em mim onde quer que eu esteja.*





## AGRADECIMENTOS

Há um provérbio africano que diz “*Para se chegar rápido, melhor ir sozinho. Para se chegar longe, é preciso ir junto*”. Chegado o momento de entregar este trabalho, deixo o obrigado àqueles que acompanharam os meus passos, desde os primeiros até este.

Assim, agradeço a Vicente e Andréia, meus primeiros e melhores professores, Igor e Cecília, meus primeiros alunos, que todos os dias me ensinam a construir a vida.

A Mariana, cujo sorriso levo como bandeira pelo caminho.

Ao Professor Paulo de Barros Carvalho, exemplo maior de amor às perguntas e da incessante busca pelo conhecimento.

Ao Professor Robson Maia Lins, companheiro das boas e más horas, o irmão mais velho que eu encontrei nas curvas da vida.

A todos professores e amigos que pacientemente dividiram comigo as angústias das dúvidas e lançaram boas luzes sobre o caminho traçado nesta obra. Faço-o em especial às figuras de Fabiana Del Padre Tomé, Tácio Lacerda Gama, Paulo Ayres Barreto, Clarice von Oertzen de Araujo, Elizabeth Nazar Carrazza, Andréa Medrado Darzé, Marcela Conde Acquaro Maia, Marina Vieira de Figueiredo, Charles William

LUCAS GALVÃO DE BRITTO

McNaughton, Samuel Gaudêncio, Rosana Oleinik, Adilson Gurgel de Castro e Elke Mendes Cunha.

As ideias aqui expostas permanecem as mesmas do trabalho apresentado para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. A exposição de seus fundamentos foi enriquecida com novos exemplos e mais referências à recente jurisprudência – administrativa e judicial. Para que tais acréscimos fossem feitos, contribuíram, sobremaneira, os já referidos professores Paulo de Barros Carvalho, Paulo Ayres Barreto e Robson Maia Lins com sua arguição naquela manhã de 5 de outubro de 2012. Devo também o agradecimento às proveitosas discussões com meus amigos de mestrado e doutorado, em especial Rodrigo Leal Griz, Thiago Barbosa Wanderley, Maria Angela Lopes Paulino Padilha, Henrique Gouveia, Fernando Favacho, Charles William McNaughton, Camila Catunda e Antônio Alcoforado, que muito me ajudaram a amadurecer os argumentos, contribuindo com bons exemplos, dúvidas e oportunidades para entrelaçar a teoria à prática.

Dou graças, ainda, à criteriosa e paciente revisão do texto original, que contou com a colaboração oportuna e meticulosa de Daniele Souto Rodrigues Amadio, Raquel Soufen e Semíramis Oliveira.

Quero, por fim, registrar o meu muito obrigado a todos da Editora Noeses, pelo diligente e minucioso cuidado que me foi dirigido ao longo da feitura deste livro.

# SUMÁRIO

<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>IX</b>
<b>PREFÁCIO.....</b>	<b>XVII</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>XXV</b>
Por que estudar o critério espacial? .....	XXV
Da insuficiência dos modelos teóricos atuais.....	XXVII
Do plano da obra.....	XXIX
Do propósito do livro.....	XXX
<b>CAPÍTULO PRIMEIRO – O CORTE.....</b>	<b>1</b>
1. Da necessidade do corte .....	1
2. Sobre o ato de definir.....	3
2.1. Funções e tipos de definição .....	5
2.1.1. Definições estipulativas .....	7
2.1.2. Definições lexicográficas .....	8
2.1.3. Definições aclaradoras.....	9
2.1.4. Definições teóricas.....	10
2.1.5. Definições persuasivas.....	11
	<b>XI</b>

2.2. Conotação, denotação e técnicas para construir definições .....	12
2.2.1. Definições operacionais .....	13
2.2.2. Definições por gênero e diferença .....	14
3. Teoria das classes.....	15
3.1. Sobre o ato de classificar e as regras que presidem esse processo lógico.....	17
3.2. Classe, subclasse e limites lógicos à operação de inclusão de classes .....	20
4. Que se entende por <i>direito</i> e por <i>Direito</i> neste <i>texto</i> ....	22
4.1. Direito e linguagem .....	23
4.2. O direito como linguagem prescritiva de condutas	25
4.3. Do remate e sobre a importância desse corte .....	27
5. Fórmulas e conhecimento .....	29
6. Fórmulas e compreensão do direito .....	34
7. Norma jurídica .....	36
7.1. Normas jurídicas em sentido lato e sentido estrito.	36
7.2. O ato de construir sentido .....	38
8. Mais algumas palavras sobre o texto do direito, seu sentido e a necessidade de base empírica .....	40
9. Norma jurídica tributária.....	44
10. Regra-Matriz de Incidência Tributária .....	45
10.1. “Expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico” .....	45
10.2. Da escola da “glorificação do fato gerador” ao estudo da norma jurídica tributária .....	47
10.3. A fórmula da regra-matriz de incidência tributária	49

O LUGAR E O TRIBUTO

10.4. A hipótese tributária.....	52
10.5. A consequência tributária.....	56
11. Para isolar o critério espacial da regra-matriz .....	59
<b>Capítulo Segundo – O espaço no Direito.....</b>	<b>61</b>
1. Filosofia <i>do</i> direito e filosofia <i>no</i> direito .....	61
2. Noções elementares de semiótica – o signo.....	63
3. Movimento, ação e conduta e os signos da gestualidade humana.....	65
4. Espaço, cosmos e lugar .....	70
5. Kant: o problema do espaço experimentado e experimentável.....	75
6. Merleau-Ponty e a passagem do espaço espacializado ao espaço espacializante.....	79
7. Definições e medidas.....	81
7.1. Medidas e o objeto medido.....	84
7.2. Dos problemas para medir condutas.....	85
8. A respeito dos conceitos, no Direito Penal, de <i>território e lugar do crime</i> .....	88
8.1. Os quatro princípios.....	89
8.2. As definições dadas ao termo território .....	92
8.3. O lugar do crime .....	95
8.4. As duas categorias espaciais fundamentais .....	99
9. Espaço físico e normas jurídicas .....	104
10. O lugar da conduta jurídica .....	109

<b>Capítulo Terceiro – Competência, território e lugar no Direito Tributário .....</b>	<b>113</b>
1. Sobre os itens que integram este capítulo.....	113
2. Retomando as categorias: competência e incidência ...	114
2.1. Competência tributária.....	114
2.2. Incidência tributária .....	118
3. Precisando as definições: critério espacial e domínio espacial de vigência.....	121
3.1. Critério espacial .....	124
3.1.1. É possível a pluralidade de critérios espaciais numa só norma? Esclarecimentos sobre a aplicação da teoria penal da ubiquidade no direito tributário .....	125
3.2. Domínio espacial de vigência .....	129
4. Lugar <i>do tributo</i> , lugar <i>do fato</i> e lugar <i>no fato</i> .....	132
5. Cinco constrangimentos à liberdade de escolha do <i>lugar do tributo</i> .....	134
5.1. Primeiro: Distribuição de competências na Constituição da República .....	136
5.1.1. Os constrangimentos à escolha do critério espacial no ICMS das operações interestaduais com consumidor final.....	138
5.2. Segundo: Territorialidade .....	140
5.2.1. Princípio da territorialidade .....	141
5.2.2. Das eficácias positiva e negativa do princípio da territorialidade.....	144
5.2.3. Extraterritorialidade e os chamados “elementos de conexão”.....	147

## O LUGAR E O TRIBUTO

5.3. Terceiro: Conceitos de Direito Privado .....	150
5.3.1. Breve nota sobre os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional .....	152
5.4. Quarto: Normas gerais de direito tributário .....	157
5.4.1. Sobre a função reservada à Lei Complementar na definição do lugar do tributo .....	159
5.4.2. Convênios e a competência para tributar no ICMS .....	162
5.5. Quinto: Tratados Internacionais .....	165
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>169</b>
<b>Capítulo Primeiro – O corte .....</b>	<b>169</b>
<b>Capítulo Segundo – O espaço no Direito.....</b>	<b>172</b>
<b>Capítulo Terceiro – Competência, território e lugar no Direito Tributário .....</b>	<b>175</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>181</b>





## PREFÁCIO

Manifestar-me sobre texto que ostente o nome de “O LUGAR E O TRIBUTO” é, no mínimo, inusitado. Há construções linguísticas sobre os critérios de vigência espacial, temporal, material e pessoal, tanto das normas jurídicas, quanto dos instrumentos introdutórios que as põem no sistema. Por outras perspectivas epistemológicas, esse tópico costuma ser observado também pelo ângulo da validade e da eficácia, compondo a trilogia sobre a qual Pontes de Miranda tão bem desenvolveu suas sofisticadas construções doutrinárias. Mas o título sugere algo mais específico, apresentando modo de aproximação cognoscitiva que surpreende o leitor interessado, ao conduzir sua consciência por caminhos diferentes, oscilando entre as categorias fundamentais do intelecto humano, em ascese temporária, para projetar-se no plano da realidade tangível, com inesperado sentido de praticidade. Aquilo que Edmund Husserl chamou de o “mundo da vida”, expressão eloquente para exprimir o campo das relações intersubjetivas, revela-se uma dimensão favorável, território fecundo em que o Autor testa suas meditações e aprofunda seus enunciados proposicionais para ilustrar o pensamento, exibindo, com isso, a procedência das asserções emitidas. Atinge, por esse caminho, aquele nível de elaboração que congrega a teoria e a prática, a ciência e a experiência, tudo organizado no âmbito do mesmo universo de discurso.

A multiplicidade de aspectos em que se apresenta o tecido social, na sua riqueza inesgotável, sugeriu ao jovem professor um dilema: ou tratar a matéria na singeleza do encontro inicial, em que a pragmática da comunicação humana ofereceria maneiras atrativas de propor enunciados práticos e direitos para a solução de problemas; ou considerá-lo nos horizontes de uma visão mais ousada, mais atrevida, conferindo as significações usuais com as estruturas de uma concepção filosófica ampla, abrangente, que partisse de premissas expressamente declaradas e se locomovesse num plano consistente, ainda que tal movimentação viesse a lhe custar o esforço da mente e os desgastes naturais de quem se decide lidar com tais atos de consciência. Nesta segunda opção incidiu sua escolha, comedida e determinada. Lembrou-se, certamente, do que pensou Lourival Vilanova (*As Estrutura Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, Noeses, 4ª edição, p. 149): *Se a Ciência do Direito aspira a ser ciência, e não um agregado de proposições sem fim cognoscitivo, mas com propósito ideológico; se pretende ser um sistema de proposições teóricas sobre o direito positivo, e não um amálgama de enunciados psicológicos, sociológicos, históricos, filosóficos, descritivos uns, prescritivos outros, tudo em impuro contubérnio metodológico, precisa: i) delimitação de seu campo de conhecimento; ii) unidade metodológica; iii) teoriticidade em sua finalidade; e iv) sistema ou estrutura formal, articulando as proposições constitutivas desse setor do conhecimento.*

Começa por aí o valor inestimável que atribuo ao presente texto, pois, como protoformas lógicas, os conceitos puros ou categoriais, assim o espaço, o tempo, a causalidade, a imputabilidade, em que se inserem os dados de fato da experiência, o real mesmo em sua concreção existencial, estão por reclamar, incessantemente, a criação de novas ideias, de diferentes modos de associação, que só uma atitude atenta e introvertida do observador poderia propiciar. E foi assim que Lucas Galvão de Britto, mencionando sua insatisfação com as doutrinas existentes sobre os aspectos espaciais que a linguagem jurídica

## O LUGAR E O TRIBUTO

costuma utilizar, enfrentou o desafio de dissertar acerca de assunto tão relevante para a análise do fenômeno jurídico.

Esse tipo de trabalho cobra do autor uma postura definida: exige dele o compromisso sério de declarar sua cosmovisão jurídica, oferecendo a amplitude das concepções que adota, montadas na forma superior de sistema. Dito de outro modo, reivindica uma tomada de posição firme, que não se compadeça com a produção de enunciados quaisquer, emitidos para superar dificuldades episódicas e ocasionais.

Considerações dessa ordem permitem compreender, desde logo, o porquê da estrutura sumarial que apresenta no início de sua obra, dividida em três capítulos e seguida de resumo conclusivo. Há, contudo, linhas de introdução, intervalo reservado aos questionamentos inaugurais: a) por que estudar o critério espacial? b) da insuficiência dos modelos teóricos atuais; c) do plano da obra; e d) do propósito do trabalho.

Chamou-me a atenção a ausência referida no item “b” e a ela me referi com as seguintes palavras: *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 dobre o locus delicti em termos 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 setor do Direito Tributário carente de reflexões e paupérrimo de alternativas.* (*Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 26ª edição, p. 267).

No primeiro capítulo, faz a apologia do corte, a inevitável providência do espírito para a compreensão do mundo circunposto ao sujeito transcendental, em linguagem kantiana, aquele

que se põe em função cognoscente perante o objeto. Eis o grande instrumento de aproximação! A própria natureza do ser humano, assinalando os padrões de sua finitude existencial, já põe os limites inexoráveis do homem no curso da trajetória possível pelo mundo. Também aqui, acudiu à mente do Autor a incisiva afirmação de Pontes, no seu *O Problema Fundamental do Conhecimento: o cindir é desde o início*. O âmbito dos nossos sentidos, marcado por fronteiras intransponíveis, é, por si só, um convite irrecusável à redução das complexidades. É cortando para simplificar, para reduzir, que o agente do conhecimento avança e pretende dominar a realidade em que está imerso. Mas, discorrer sobre o corte é falar acerca de categorias e procedimentos lógicos que não poderiam estar à margem deste discurso, pois, se o cindir é tão importante, como empreendê-lo para dar sequência ao conhecimento? Ingressam, portanto, com o caráter de necessidade, os estudos sobre o ato de definir, as funções e tipos de definição, bem como os conceitos de conotação, de denotação e outras técnicas para construir definições. Além disso, noções básicas sobre a teoria das classes enriquecem esse momento preambular.

Em continuidade ao desenvolvimento do primeiro capítulo, Lucas Galvão de Britto toca, com propriedade, numa premissa decisiva para dar a conhecer a fisionomia efetiva da vertente filosófica e jurídica pela qual optou: direito e linguagem; a prescritividade das condutas e a importância dessas notas para a incisão metodológica que vai orientar o seguimento de seu texto. Os fatos e as condutas, sempre expressos em linguagem competente, são, para ele, o contradomínio do sistema de normas. Linguagem e sobrelinguagem, prescritiva uma, crítico-descritiva a outra.

Ainda no capítulo primeiro, o Autor ingressa nos domínios do direito positivo para opinar sobre as normas jurídicas, em sentido amplo e em sentido estrito, sua necessária base empírica, sua organização lógico-sintática, salientando a dualidade suporte físico e plano das significações. Mostra-se convicto:

## O LUGAR E O TRIBUTO

somos nós que atribuímos sentido aos enunciados prescritivos do direito posto, mediante o processo da interpretação, compondo, por assim dizer, o conteúdo das normas jurídicas que, articuladas segundo as regras de formação e de transformação, atingem o mais elevado nível lógico que é o de “ser sistema”. Agora, do reconhecimento das estruturas normativas para alcançar o tópico da regra-matriz de incidência tributária é uma passagem rápida, sem recursos estratégicos especiais, algo para que o raciocínio evolui sem atropelos e sem aqueles expedientes que encontram na (má) retórica seu lugar-comum. Transita do arcabouço das normas jurídicas em sentido estrito, no seu perfil de expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, para a regra-matriz dos tributos, com o passo decidido de quem se locomove com serenidade e leveza de raciocínio, dispensando qualquer esforço digno de nota.

Confesso que li com redobrada atenção e enorme interesse o escrito do Autor, na integridade de sua extensão, mas o capítulo primeiro, mesmo para uma análise solitária e independente, aparece como base de sustentação muito bem tecida e elaborada com noções preciosas de Filosofia e de Teoria Geral do Direito. Acredito que poderia descolar-se do trabalho total para aspirar à condição de texto individualizado, feixe de proposições com unidade de sentido.

No capítulo segundo, Lucas se ocupa do espaço no Direito. Afinal de contas, se o livro é sobre o Lugar e o Tributo, nada mais óbvio do que saber como o legislador lida com os condicionantes de tempo e de espaço. Legislador, entendido aqui como todo aquele que insere normas no ordenamento positivo, como o poeta da linguagem jurídica, aquele que cria, que concebe, o responsável, enfim, pela palavra inesperada, pelo gesto inusitado. Não basta dizer que o direito é o senhor do espaço e do tempo. Na verdade, como é ele quem cria a linguagem jurídica, é o senhor de tudo, não somente daquelas condições *a priori* da sensibilidade, na terminologia de Kant. É nesta repartição do trabalho que o Autor, percorrendo o pensamento

de filósofos importantes, empreende paralelo sugestivo com o Direito Penal, ao traçar os contornos materiais do fato delituoso e as indicações espaço-temporais do crime. O capítulo segundo é a grande plataforma de reflexão que vai permitir ao Autor, servindo-se dos pressupostos discutidos e estabelecidos no capítulo inaugural, projetar-se no território dos tributos, para concluir sua pesquisa. Quem quiser testar a congruência de seu raciocínio, ao versar este assunto, que deposite a atenção nesses laços de ligação que conectam o capítulo primeiro ao segundo, tendo em vista pousar no terceiro. Penso que nessa combinatória estão os elementos que garantem a coesão e a consistência da obra.

O capítulo terceiro é dedicado à competência, território e lugar no direito tributário. E a incidência recebe tratamento minucioso por parte de Lucas. Aliás, transmite a convicção de que rejeita o incidir automático e infalível das normas jurídicas, com o simples verificar-se, no plano da realidade físico-social, dos acontecimentos hipoteticamente descritos nos antecedentes normativos, proposta que vigorou, e ainda vigora, em função da euforia que o Código de Napoleão proporcionou, gerando mais certeza e segurança para os destinatários dos preceitos jurídicos. O Autor está convencido da necessidade da presença do ser humano, numa posição intercalar, movimentando as estruturas prescritivas, para que as normas gerais e abstratas cheguem ao nível das condutas intersubjetivas. Daí avante, o agora mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo examina o critério espacial em face do domínio espacial de vigência, extraindo ponderações sutis, quase todas elas elucidadas por exemplos, recurso enunciativo que apoia o conhecimento, iluminando a compreensão do objeto. Refere-se, também, à dicotomia *lugar do fato e lugar no fato*, tão útil para direcionar o raciocínio de quem especula. E encerra essa parte enunciando os cinco constrangimentos à liberdade de escolha do lugar do tributo, para tecer sugestivas observações a respeito de cada qual: i) a distribuição de competências na Constituição da República; ii) a territorialidade; iii) conceitos

## O LUGAR E O TRIBUTO

de Direito Privado; iv) normas gerais de direito tributário; e v) tratados internacionais.

Quero crer que o livro que a Editora Noeses faz publicar situa-se no altiplano da teoria geral do direito tributário, como texto científico que é, porque fala sobre o direito positivo, mencionando leis de hierarquias diversas, mas não se esquecendo da contribuição sempre relevante da jurisprudência. O caráter de ciência, contudo, vem penetrado por oportunas anotações de teoria geral e acompanhado, intensamente, por meditações de ordem filosófica. Esse tripé, equilibrado e bem distribuído, dá estabilidade à obra, afastando-se do tratamento meramente técnico que caracteriza os trabalhos existentes sobre a matéria. A despeito disso, porém, a preocupação com os modelos da experiência, refletidos na presença de numerosos e adequados exemplos, dá um sentido de praticidade objetiva que facilita a leitura e contribui para aumentar o interesse pelo assunto.

Lucas Galvão de Britto vem cumprindo uma trajetória que poderia dizer-se auspiciosa na carreira acadêmica. Já desponta como autor de artigos doutrinários importantes e seu talento de professor e conferencista chama a atenção dos mais credenciados representantes da comunidade jurídica. A par dessa habilidade voltada à reflexão sobre temas filosóficos e jurídicos, sua eficiência retórica, imprescindível no exercício da advocacia, favorece uma atuação profissional do mais alto nível.

É com grande prazer, portanto, e com entusiasmo, que aceitei o convite para prefaciar esta obra, certo do seu valor e da utilidade que o presente livro pode ter no contexto dos altos estudos de direito tributário no Brasil.

São Paulo, 14 de agosto de 2.014

**Paulo de Barros Carvalho**

*Professor Emérito e Titular da PUC/SP e da USP*





# INTRODUÇÃO

## Por que estudar o critério espacial?

Era o final da manhã de um sábado, 12 de maio, quando o voo G3 1902 partia de Guarulhos com destino a Natal. Já sobrevoávamos algum lugar do espaço aéreo sobre o Estado de Minas Gerais – ou seria da Bahia? – quando uma comissária de voo, com o sorriso que lhe serve de uniforme, ofereceu-me *menu* para que escolhesse o lanche da viagem. Ao lado da pequena relação dos sanduíches, doces, bebidas quentes e frias, havia a indicação do preço da mercadoria. Escolhida a “sugestão do chef”, paguei a atendente e recebi, além do alimento, um “Documento Auxiliar de Venda” cuja redação logo denunciava que transações como essa estariam sujeitas à incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Sabendo-se que a referida exação compete aos Estados em cujos territórios sejam praticadas as operações de circulação de mercadorias, restava a pergunta: a qual Secretaria da Fazenda competiria a cobrança do tributo devido em razão dessa operação? Seria aquele da partida da aeronave, São Paulo? O destino, Rio Grande do Norte? Aquele sobre o qual sobrevoávamos no preciso instante, Minas Gerais (ou talvez Bahia)? O do registro da aeronave? Seria essa uma operação interestadual?<sup>1</sup>

---

1. Para satisfazer a curiosidade do leitor: as normas que regem o assunto

Ao mesmo tempo em que fico a me perguntar, uma sociedade empresarial sediada em Oak Brook, Illinois, Estados Unidos da América, com estabelecimentos espalhados em vários países, dentre eles o Brasil, continua sua incessante atividade cujo faturamento anual é estimado em 27 bilhões de dólares norte-americanos. Sua renda decorre de milhões de operações perpetradas ao redor do globo terrestre e seus departamentos jurídico e contábil têm, nesse instante, a mesma dúvida que tenho: onde é devido o tributo?<sup>2</sup>

Seria possível multiplicar indefinidamente os exemplos trocando os agentes envolvidos, inserindo um ou outro elemento novo na operação, mas a dúvida central permaneceria a mesma: qual é o lugar de incidência do tributo?

A importância da pergunta faz-se sentir na mesma medida em que cresce a complexidade geográfica da ação humana. Com enorme frequência, as interações pessoais expandem-se para além dos marcos territoriais de um município, estado ou país. O progresso tecnológico, que se fez sentir com mais intensidade no século passado e se apressa a cada novo dia, é o grande responsável por mudanças radicais na forma como o

---

estipulam ser o local *de partida da aeronave*, aquele no qual se dará a incidência do tributo, independentemente de outras marcas espaciais envolvidas no acontecimento econômico, como o território do estado sobre o qual esteja a aeronave ou a ele se destine. Confira-se o dispositivo do Ajuste SINIEF 07/2011, Cláusula Segunda, §3º: “*A base de cálculo do ICMS será o preço final de venda da mercadoria e o imposto será devido à unidade federada de origem do voo.*” Observe-se que tal decisão quanto ao lugar da incidência dá-se em harmonia com o disposto nos arts. 11, I, “a” e 12, I e II, da Lei Complementar n. 87/96. A propósito da função da lei complementar e do uso de convênios e ajustes para regulamentar o local de incidência do tributo, ver item 5.4.2. do Capítulo Terceiro.

2. A resposta precisa a esse problema dependeria da coleta de mais informações sobre o caso e, também, do cotejo das legislações dos países nos quais estão situados os diferentes estabelecimentos. O propósito deste livro não é o de responder direta e objetivamente a esse tipo de pergunta, mas sugerir itinerário seguro ao intérprete para que ele possa organizar os textos jurídicos em respostas bem urdidas para esse tipo de problema.

homem contemporâneo relaciona-se com as distâncias, encurtando-as, em seu contato com o próximo. Com toda a potencialidade de interações trazidas pelos novos canais de contato, o outro nunca esteve tão perto.

É chegada então a hora de lançar as perguntas em torno das quais correrá o raciocínio e que conduzirão à propositura de um modelo interpretativo para o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária. Um esquema que seja mais preciso e condizente aos reclames de uma realidade social cada vez mais difusa em sua geografia e complexa em seus fatores organizacionais.

### **Da insuficiência dos modelos teóricos atuais**

Em certo sentido, pode-se afirmar que a maior parte dos estudiosos que versaram sobre a teoria da norma tributária também trataram deste assunto. Seja chamando-o de *aspecto espacial*,<sup>3</sup> *critério espacial*,<sup>4</sup> inserindo-o em meio à noção de *territorialidade*,<sup>5</sup> ou mesmo para criticá-la, falando de sua *falsa obviedade*.<sup>6</sup>

Entretanto, o trato dedicado à matéria é raso, raramente ultrapassando o intervalo de um par de páginas em meio a livros que empregam maior atenção a outras variáveis da norma tributária. Admite-o PAULO DE BARROS CARVALHO, referindo-se à confusão entre *domínio espacial de vigência* e *critério espacial*: “São pobres as pesquisas científicas

3. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, *passim*.

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, *passim*.

5. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2013, *passim*.

6. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, *passim*.

LUCAS GALVÃO DE BRITTO

*atinentes ao critério espacial das hipóteses tributárias. Esbarra a doutrina, ainda, em problemas elementares, como o que ventilamos.”<sup>7</sup>*

Como resultado disso, um grande número de trabalhos sobre as várias espécies tributárias aponta como critério espacial a coincidência de extensão com o território da pessoa tributante. Trata-se de proposição que não resiste ao crivo da experiência, como mostram bem os exemplos acima arrolados. Se o critério espacial do ICMS fosse simplesmente “território do estado” e estivermos diante de venda e compra de alimentos a bordo de aeronave em voo interestadual, rapidamente sobreviria nova pergunta *qual território?* Reflexo de outra, mais elementar, *qual o lugar do tributo?*

Avanços interessantes foram registrados pelos estudos encarregados do exame da tributação em operações internacionais, por meio dos *elementos de conexão*. Este progresso, no entanto, é feito muitas vezes à revelia das premissas que dão consistência a uma teoria da norma, imiscuindo no exame do momento elementos alheios ao corte metodológico proposto na construção de uma teoria jurídica sólida, como o recurso a noções econômicas e políticas sem a correspondente referência ao direito positivo. São ideias atraentes, mas com fracos fundamentos epistemológicos. Tal circunstância dificulta o sustento dessas teses em meio a um debate rigoroso, como deve ser o da teoria jurídica.

A experiência reclama da teoria maiores avanços neste domínio, a fim de que esta possa contribuir para o desenvolvimento de novos discursos, marcados pela precisão que a prescritividade jurídica exige como condição de sua eficácia. Foi da insatisfação com a precisão analítica dos atuais modelos que surgiu a ideia para o livro.

---

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 265.

## Do plano da obra

Todo o texto subsequente será dividido em três capítulos cuja síntese conclusiva será feita sob a forma de proposições numeradas, apostas no final do texto.

No curso do **Capítulo Primeiro** enunciarei as premissas de que parto, os fundamentos lógicos e algumas categorias fundamentais cuja compreensão torna-se indispensável para o desenvolvimento do raciocínio deste trabalho. Ali dedicarei especial atenção a dois itens: (a) nas regras lógicas que orientam os processos de classificação e definição; e (b) na descrição da regra-matriz de incidência tributária como *técnica* interpretativa. A informação é duplamente útil: se, por um lado, serve de fundação para a tessitura dos parágrafos seguintes, por outro, constitui itinerário para a conferência, pelo leitor, da correção dos avanços e resultados propostos.

O corpo do **Capítulo Segundo** reúne observações hauridas nos campos da filosofia e da semiótica para, conjugados aos avanços da doutrina penalista na investigação do *locus delicti*, apontar quais são as categorias fundamentais à compreensão das relações espaciais envolvidas no processo de subsunção. É um esforço que parte da filosofia *no* direito para, incursionando no campo do direito penal, despojá-lo das peculiaridades ínsitas a esse domínio normativo e, assim, identificar os contornos das categorias espaciais que se repetem na incidência de toda e qualquer norma jurídica.

De posse desse instrumental, será possível transpor esses conceitos para a compreensão da matéria tributária, e identificar, no **Capítulo Terceiro**, os fundamentos de uma *teoria do lugar do tributo*, melhor circunscrevendo o papel desempenhado pelo critério espacial e relacionando-o à categoria de domínio espacial de vigência. Tais esforços mostram-se etapas imprescindíveis para a identificação dos constrangimentos que o sistema jurídico impõe à livre estipulação do lugar atribuído pela lei como o da ocorrência do fato tributado.

## **Do propósito do livro**

Meu propósito com este livro é levar adiante a reflexão sobre a maneira como nos referimos ao espaço para tratar do fenômeno da incidência tributária.

Nesse espírito, as páginas que seguem se dedicam menos à coleção de dispositivos legais e ementas jurisprudenciais que trataram a matéria, preferindo a meditação detida e a derivação lógica do raciocínio a partir de um elenco de premissas bem firmado. A referência a julgados e legislação esparsa, portanto, ocupa o lugar destinado aos exemplos, servindo de teste às categorias construídas no decorrer do livro.

Por isso mesmo, aquele que vier à cata de respostas rápidas a respeito desse ou daquele tributo, possivelmente terminará a leitura frustrado. Já o leitor que pretenda potencializar a precisão de seu discurso jurídico no que diz respeito às relações espaciais, encontrará aqui bons instrumentos e categorias que lhe permitirão tratar, com propriedade, das peculiaridades espaciais de tributos que estejam em qualquer ordenamento e em qualquer tempo.

As categorias aqui propostas auxiliam o trabalho de organização de sentido dos textos já legislados e seu cotejo com as prescrições do ordenamento jurídico brasileiro que dispõem a respeito dos limites espaciais ao exercício da competência.

Nutro a convicção de que tal conhecimento será de boa valia para aqueles que lidam com a técnica legislativa, participando da confecção dos textos que irão compor a legislação fiscal, e especialmente para aqueles que trabalham com a incidência dos tributos: advogados, procuradores, juízes, auditores fiscais, e demais estudiosos do direito tributário.