

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
IBET

HENRIQUE SANTOS RAUPP

**CONFLITO DE INCIDÊNCIA IPI X ICMS X ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR  
ENCOMENDA**

SÃO PAULO  
2015

HENRIQUE SANTOS RAUPP

**CONFLITO DE INCIDÊNCIA IPI X ICMS X ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR  
ENCOMENDA**

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

SÃO PAULO  
2015

## RESUMO

RAUPP, Henrique Santos. Conflitos de incidência IPI x ICMS x ISS na Industrialização Por Encomenda. São Paulo, 2015. 40p. Monografia de Especialização em Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Este trabalho detém o escopo de investigar os conflitos de incidência existentes nas atividades de industrialização por encomenda, entre os impostos IPI, ICMS e ISS, analisando as soluções porventura já apresentadas pela doutrina, e, ao final, apresentando uma solução juridicamente possível. Para este fim, fez-se necessária a fixação de categorias preambulares básicas de Teoria Geral do Direito. Demonstrou-se, assim, a relação existente entre direito e linguagem, sob a ótica de uma perspectiva comunicacional, formando as sólidas bases necessárias ao enfrentamento da temática. Em um segundo momento, fixado nesta metodologia de análise do discurso jurídico, passou-se a analisar a estrutura das normas jurídicas que conferem poderes para tributar em um modelo de estado federativo, as chamadas normas de competência tributária. Apresentou-se a técnica eleitas para distribuição da competência tributária relativa aos impostos e uma ideia de conflitos de incidência normativa. Com isto, partiu-se para uma aproximação efetiva com o objeto proposto, apresentando e depurando conceitos adstritos aos impostos envolvidos na situação de conflito, necessários para a fluidez do discurso científico, evitando confusões terminológicas. Reservou-se, assim, o final, para realização do fechamento metodológico do tema, analisando a insuficiência da posição doutrinária atual para resolução da questão e apresentando, dentro das premissas estabelecidas para a análise do discurso jurídico, uma solução possível e constitucionalmente adequada.

Palavras-chave: Direito Tributário; Competência Tributária; Conflito de Incidência Normativa; Industrialização por Encomenda.

## ABSTRACT

RAUPP, Henrique Santos. Conflitos de incidência IPI x ICMS x ISS na Industrialização Por Encomenda. São Paulo, 2015. 40p. Monografia de Especialização em Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

This work has the scope to investigate the normative incidence conflict existing in industrialization on demand activity, between the IPI tax, ICMS tax and ISS tax, analyzing the solutions perhaps already submitted by the doctrine, and, at the end, introducing a possible juridical solution. To this finality, was necessary the fixation of basic categories of Law General Theory. Showed, therefore, the relationship between law and language, from the view of a communicational perspective, forming a solid basis required to face the issue. In a second step, fixed on an analysis methodology of the legal discourse, was started to analyze the structure of the tax power rules in a federal state model, the so-called taxing competence rules. Was presented the elected techniques used to distribute the tax competence related to taxes and an idea of normative incidence conflict. With this, was followed to an effective approach with the proposed object, presenting and depurating concepts related to the taxes involved on the conflict situation, necessary to the fluidity of scientific discourse, avoiding terminological confusion. Was reserved, so, the end, for the achievement of methodological closing theme, analyzing the insufficiency of the current law literature position to resolve the question and presenting, within the premises established for the analysis of legal discourse, a possible and constitutionally adequate solution.

Keywords: Tax Law; Tax Competence; Normative Incidence Conflict; Industrialization on demand.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	06
<b>CAPÍTULO 1. DIREITO E LINGUAGEM: FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA COMUNICACIONAL DO DIREITO</b> .....	08
1. DIREITO E REALIDADE: O GIRO-LINGUÍSTICO.....	08
1.1. FILOSOFIA ANALÍTICA E FILOSOFIA DA LINGUAGEM: SUA IMPORTÂNCIA PARA O ESTUDO DO DIREITO .....	10
2. DIREITO E LINGUAGEM.....	11
3. DIREITO COMO FENÔMENO COMUNICACIONAL: O FENÔMENO DA INCIDÊNCIA NORMATIVA.....	12
4. HERMENÊUTICA JURÍDICA: DIREITO E INTERPRETAÇÃO .....	13
4.1. INTERPRETAR, O QUE É? INCIDÊNCIA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO: TRÊS MOMENTOS DISTINTOS DE UMA MESMA REALIDADE JURÍDICA .....	13
4.2. CRÍTICA AO MODELO TRADICIONAL .....	14
4.3. TEORIA SEMIÓTICA: A CONSTRUÇÃO DO SENTIDO DA NORMA, UM NOVO MODELO.....	15
4.3.1. SIGNO: SUPORTE FÍSICO, SIGNIFICADO, SIGNIFICAÇÃO.....	15
4.4. O NOVO MODELO.....	16
4. DIVIDIR, CONCEITUAR, DEFINIR, CLASSIFICAR.....	17
<b>CAPÍTULO 2. REGRAS CONSTITUCIONAIS DE DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO</b> .	18
1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	19
2. DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA DOS IMPOSTOS: TÉCNICA CONSTITUCIONAL DE ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA PELA MATERIALIDADE .....	19
2.1. NOÇÃO DE REGRA MATRIZ: DEFININDO A MATERIALIDADE.....	21
2.2. REGRAS JURÍDICAS DE ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA COMO REGRAS CLASSIFICATÓRIAS .....	22
3. CONFLITOS DE INCIDÊNCIA (CONFLITOS DE COMPETÊNCIA).....	22
3.1. OPÇÃO TERMINOLÓGICA .....	23

3.2. O PAPEL (LIMITADO) DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA .....	23
<b>CAPÍTULO 3. CONFLITO DE INCIDÊNCIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: DEFININDO CONCEITOS .....</b>	<b>24</b>
1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO: INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA .....	25
2. DEFINIÇÕES DE COMPETÊNCIA DOS IMPOSTOS ENVOLVIDOS .....	26
2.1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS .....	27
2.1.1. DEFININDO O CONCEITO: O PRODUTO INDUSTRIALIZADO .....	27
2.2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS .....	28
2.2.1. DEFININDO O CONCEITO: A MERCADORIA .....	28
2.3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA .....	29
2.3.1. DEFININDO O CONCEITO: O SERVIÇO .....	29
<b>CAPÍTULO 4. CONFLITO DE INCIDÊNCIA IPI X ICMS X ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: UMA SOLUÇÃO POSSÍVEL .....</b>	<b>31</b>
1. POSIÇÃO ATUAL DA DOUTRINA: OBRIGAÇÃO DE DAR X OBRIGAÇÃO DE FAZER E A PREPONDERÂNCIA DA ATIVIDADE .....	31
2. CRÍTICA AO MODELO ATUAL .....	32
3. INSUFICIÊNCIA DO MODELO ATUAL: UMA PROPOSTA DE SUPERAÇÃO ..	33
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>35</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>37</b>

## INTRODUÇÃO

“Onde cabe ISS, não cabe ICM; onde cabe ICM não cabe ISS; onde cabe ISS, não cabe IPI; onde cabe IPI, não cabe ISS”<sup>1</sup>.

Iniciamos este trabalho monográfico, em tom de advertência, com este importante asserto retirado de escrito científico do saudoso mestre Geraldo Ataliba, nos idos de 1979.

O referido trecho demonstra, claramente, que o problema do conflito de incidências destes impostos é antigo, e suas tentativas de solução pela doutrina também. Contudo, já se vão mais de 35 anos, dos quais mais de 25 só de Constituição Democrática, e ainda não se há uma resolução efetiva para esta temática.

O tema do conflito de incidências entre IPI, ICMS e ISS é árduo, complexo e de variadas ordens. No presente trabalho se despenderá atenções a apenas uma delas, àquela apresentada no que convencionou chamar de atividade de “industrialização por encomenda”.

A presente temática se apresenta relevante em razão das enormes complicações ocasionadas a contribuintes que se veem duplamente tributados pelo mesmo fato realizado. Observa-se, portanto, em razão do impasse, verdadeiro desestímulo a prestação destas atividades, o que não se revela saudável ao ambiente de negócios.

Espera-se, assim, com este trabalho, poder contribuir para a apresentação de uma solução possível, dentro da ótica constitucional, melhorando este quadro.

Comprometido com este desígnio, adotou-se uma opção metodológica de análise do discurso jurídico pautada em uma metódica hermenêutico-analítica de cunho semiótico e sistemático. Com ela, buscou-se depurar e destrinchar o sistema, estudando isoladamente suas partes, a fim de, posteriormente, poder (re)construí-lo de um modo que fizesse sentido, evitando contradições, sempre com o olhar direcionado a partir da Constituição. Afinal, dizemos com PONTES, “viver é recortar o mundo”<sup>2</sup>. É buscando uma desconstrução que se pode (re)construir.

A partir disto, se irá dividir o presente estudo em quatro capítulos, objetivando responder à seguinte pergunta-problema: qual(is) imposto(s) deve(m) incidir sobre a atividade de “industrialização por encomenda”?

Como hipótese, se irá trabalhar com incidência apenas do IPI e do ICMS.

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. **Conflito entre ICMS, ISS e IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 7/8. São Paulo: RT, jan./jun., 1979. p.119.

<sup>2</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O Problema Fundamental do Conhecimento**. Porto Alegre: Globo, 1937. p. 27.

Para a confrontação desta hipótese, será necessária a adoção de um caminho.

Em um primeiro momento, se optará por fixar as premissas básicas das quais se irá partir para a construção de um discurso científico.

Com base nisto, analisar-se-á as regras de definição de competência tributária estabelecidas na Constituição. A finalidade será não somente a de descobrir a fatia que ficou reservada a cada ente público, mas, também, a de situar o impasse relacionado aos conflitos de incidências normativas existentes em nosso sistema tributário.

Após a realização desta investigação, que envolverá o estudo das técnicas constitucionalmente utilizadas para definição das competências, passar-se-á a depurar alguns conceitos, que dizem respeito aos impostos envolvidos na situação conflituosa das incidências normativas e que se apresentam relevantes à construção de um discurso possível ao fechamento metodológico que se propõe com este trabalho monográfico.

Afinal, o mundo é dialógico e, nas palavras de JOSÉ LUIZ FIORIN, o “real se apresenta para nós semioticamente, o que implica que nosso discurso não se relaciona diretamente com as coisas, mas com outros discursos, que semiotizam o mundo”<sup>3</sup>.

Ao fim, se irá efetuar uma análise da posição doutrinária atual e, a partir de uma crítica, se intencionará apresentar a construção de uma solução que se faça possível dentro de nosso sistema constitucional, eliminando o impasse.

---

<sup>3</sup> FIORIN, José Luiz. **Interdiscursividade e intertextualidade**. In Bakhtin – outros conceitos-chave. Org. por Brait Beth. São Paulo: Contexto, 2010. p. 167.



## **CAPÍTULO 1. DIREITO E LINGUAGEM: FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA COMUNICACIONAL DO DIREITO**

Todo trabalho, que se prese científico, deve fixar satisfatoriamente seus pontos de partida. Vale dizer, as premissas a partir das quais se irá rumar para a elaboração da pesquisa no intento de buscar o atingimento dos objetivos propostos e obtenção dos resultados antepostos.

Traçaremos nossa jornada, a todo tempo, vincados em uma concepção teórica que trata o Direito como fenômeno linguístico criador de sua própria realidade, estabelecida no paradigma filosófico do Constructivismo Lógico-semântico<sup>4</sup>.

Deste modo, a iniciaremos apresentando algumas lições propedêuticas, revisitando conceitos de Teoria Geral do Direito que se apresentam relevantíssimos para que possamos conferir maior fluidez ao discurso que se nos propomos a formular.

### **1. DIREITO E REALIDADE: O GIRO-LINGUÍSTICO**

Provocando uma mudança na concepção de como o conhecimento pode ser apreendido o fenômeno do giro-linguístico ascendeu verdadeira revolução no pensamento filosófico ocidental. Saltou-se de uma perspectiva utilitarista, para uma visão constructivista da linguagem, na qual esta passou a assumir condição de primazia. Por conta disto é que, na elaboração deste trabalho, se irá tomar como referencial o marco teórico do giro-linguístico (*linguistic turn*).

A virada linguística originou-se basicamente em meados do século passado (XX), ao fim do segundo pós-guerra e tem sua causa propulsora atribuída à obra do pensador austríaco, LUDWIG WITTGENSTEIN, *Tractatus logico-philosophicus*. Ostenta este nome justamente porque provocou uma intensa mudança na concepção da linguagem como forma de manifestação e apreensão do conhecimento.

Anteriormente a ele a Teoria do Conhecimento (Epistemologia) estava sob os domínios da Filosofia da Consciência de IMMANUEL KANT e seu *Critica da Razão Pura*,

---

<sup>4</sup> O Constructivismo Lógico-Semântico, terminologia atribuída pelo Professor da Universidade Federal de Recife Lourival Vilanova, é uma escola de concepção filosófica que, fundada em uma metódica hermenêutico-analítica, utilizando-se de categorias da Lógica, trata o Direito como linguagem. Tem, no Professor Paulo De Barros Carvalho o seu principal precursor e sistematizador.

para o qual conhecer é um ato de consciência<sup>5</sup>. A linguagem era vista como meramente representativa do real e um instrumento para a transmissão de um conhecimento, pelo qual um sujeito (gnosiologia), que buscasse conhecer a algo – em uma busca pela essência das coisas –, primeiro travava contato com o seu objeto (ontologia) e dele *extraía* todo o seu sentido e o aprisionava em sua consciência, para só então, em um segundo momento, representá-lo em uma linguagem e transmiti-lo a terceiros.

É a visão utilitarista (instrumentalista) da linguagem, formalizada em uma relação *sujeito-objeto*. Esta concepção partia do pressuposto que o sentido das coisas estava ali, pronto e acabado, materializado em seu objeto, apto a ser desvelado pelo ato de consciência do estudioso.

Posteriormente, com a publicação da obra de WITTGENSTEIN, embora ainda arraigada na figura representativista da linguagem, esta concepção cedeu espaço, definitivamente, à Filosofia da Linguagem, preconizada por HEIDEGGER, em seu *Ser e o Tempo* (1927) e GADAMER, em seu *Verdade e Método* (1960)<sup>6</sup>.

Sob este novo paradigma filosófico a linguagem passou a ser concebida não mais como mero instrumento, mas como a própria condição de possibilidade tanto do ser e quanto do conhecer<sup>7</sup>. Dentro desta perspectiva, a linguagem assumiu posição de primazia no contato cognoscitivo entre os seres e constitutiva da própria realidade. A linguagem passa, portanto, a uma condição de constituição da própria realidade na e pela comunicação entre sujeitos (inter-relação *sujeito-sujeito*), haja vista sua impossibilidade de representar fielmente o mundo em toda sua inteireza. Nos dizeres de DARDO SCAVINO ela “deixa de ser [portanto] um meio, algo que estaria entre o sujeito e a realidade, para se converter num léxico capaz de criar tanto o sujeito como a realidade”<sup>8</sup>. E o sentido de algo somente pode ser *construído* pelo intérprete a partir de suas perspectivas no contato com outras palavras, jamais extraído ou descoberto<sup>9</sup>. É formado por uma relação entre linguagens, portanto.

---

<sup>5</sup> KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Coleção: Os pensadores, Vol. I e II. São Paulo: Nova Cultural, 1987. p. 23-45.

<sup>6</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m): crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 261.

<sup>7</sup> LINS, Robson Maia. **Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In *Constructivismo lógico-semântico*. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014. p. 177.

<sup>8</sup> SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Trad. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noseses, 2014. p. 12.

<sup>9</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini De. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noseses, 2013. p. 13-19.

A linguagem cria a realidade. A linguagem “é, forma, cria, e propaga a realidade<sup>10</sup>”, de modo que “*os limites da minha linguagem* denotam os limites do meu mundo<sup>11</sup>” (grifos no original). O mundo “em si” não cabe nas palavras, ele é recortado por ela. O que “existe” fora dela é “dado bruto” que só “existe”, enquanto realidade cognoscível, quando formalizado em uma proposição linguística que o relate. “Nada aconteceu antes da invenção da escrita, tudo apenas ocorria”<sup>12</sup>. Não conhecemos a coisa “em si”, mas apenas as proposições (construções linguísticas) que se formulam sobre ela. Isto não significa dizer, tal como adverte TAREK MOYSÉS MOUSSALLEM<sup>13</sup>, que não exista o “real”, mas apenas que ele não pode ser compreendido sem uma linguagem que o formalize. É por isto que nunca travamos contato com o “real”, mas apenas com “partes deste real”, que são partes linguísticas.

É na e pela linguagem que se constitui o mundo. De modo que não se há falar em essência das coisas, havendo a desconstrução da chamada verdade absoluta. Verdade só há aquela construída em um discurso que respeite certos limites. No campo do direito, estes limites são os limites jurídicos.

### 1.1. FILOSOFIA ANALÍTICA E FILOSOFIA DA LINGUAGEM: SUA IMPORTÂNCIA PARA O ESTUDO DO DIREITO

Dentro desta ótica do giro-linguístico, dois marcos teóricos filosóficos devem, portanto, permear toda a análise do discurso jurídico. São eles: a Filosofia Analítica e a Filosofia da Linguagem.

Embora de formulações distintas sua sistematização para a Teoria Geral do Conhecimento (Epistemologia) se confunde e se encontra no âmbito do Neopositivismo Lógico do Ciclo de Viena da segunda década do século passado; um grupo de cientistas que tinha por suposto analisar as bases do conhecimento científico em geral. Preocupados com a construção de uma linguagem sólida e unívoca – método científico por excelência –, utilizaram-se de expedientes da Lógica, da Semiótica para a construção de uma Ciência Epistemológica Geral.

<sup>10</sup> FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004. p 33.

<sup>11</sup> WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Biblioteca Universitária (USP), 1968. p. 111.

<sup>12</sup> FLUSSER, Vilém. *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 151.

<sup>13</sup> MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 105-110.

Para a primeira, conhecer é recortar o mundo e, para isto, necessário o recurso a uma série de expedientes que reduzissem os fenômenos analisados a formulações lógicas (proposições, classificações e conceitos)<sup>14</sup>. A segunda, já mencionada anteriormente, surgiu, justamente, como contraponto à Filosofia da Consciência.

Para a Filosofia da Linguagem, o conhecer é travar contato com as proposições. É uma relação entre linguagens. Portanto, conhecer é formular proposições sobre<sup>15</sup> e a verdade sobre estas proposições somente podem ser obtida mediante o contraponto com outras proposições, dentro de um sistema de referência. De modo a não se apresentar correto falar em verdade por correspondência com o real, que almeje a essência, mas tão somente, tal como FABIANA DEL PADRE TOMÉ<sup>16</sup>, em verdade lógica: a verdade em nome da qual se fala.

O direito, como fenômeno complexo que é, necessita de uma metodologia de estudo analítico (lógico), que o recorte e o estude minuciosamente em todos os seus aspectos, estrutural (sintático), significativo (semântico) e prático (pragmático/aplicacional) para o fim de depois remontá-lo, construindo uma unidade sólida. Necessita, também, de uma ótica filosófico-linguística, fundada na metódica hermenêutica, cujo objeto é travar contato com o seu objeto, em âmbito histórico-cultural e dinâmico.

## 2. DIREITO E LINGUAGEM

De acordo com as formulações da teoria estruturalista do linguista genebrino FERDINAND DE SAUSSURE, lançadas em seu *Curso de Linguística Geral*, a linguagem poderia ser concebida como um sistema ordenado que permitiria a comunicação entre os seres; compondo-se da língua (*langue*) e da fala (*parole*)<sup>17</sup>.

Direito é linguagem<sup>18</sup>; e se expressa por meio da comunicação. Linguagem e direito são aspectos diferentes de uma mesma realidade, a realidade jurídica, que se descola do universo da realidade social, criando um mundo distinto, com conteúdos de sentido igualmente distintos.

<sup>14</sup> FERRAZ, Tercio Sampaio. **Fundamentos e limites constitucionais da intervenção do Estado no domínio econômico**. In Revista de Direito Público. São Paulo: RT, n. 47-48. p. 262.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 109.

<sup>16</sup> TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 28.

<sup>17</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. Trad. Antonio Chelini. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006. p. 19-23. A língua (*langue*), entendida em um viés estático – sincrônico –, seria o conjunto de signos arbitrários adotados convencionalmente por certa comunidade, e a fala (*parole*), compreenderia a articulação dinâmica – diacrônica – da língua por determinado indivíduo na sociedade (a língua em movimento)

<sup>18</sup> ROBLES, Gregorio. **Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho**. v. I. Madrid: Civitas, 1998. p. 140.

É justamente por conta disto que nem sempre o sentido jurídico de algo será aquele que se lhe conceda a realidade social. O direito, como objeto cultural, cria suas próprias realidades (filosofia da linguagem) e o faz por intermédio de uma linguagem específica, seu campo de expressão: a linguagem das normas.

Afinal, “estamos mergulhados em um mundo que somente aparece (como mundo) na e pela linguagem. Algo só é algo se podemos dizer que é algo”<sup>19</sup>. A realidade só é na e pela linguagem e o direito somente se revela como tal dentro desta e nesta linguagem. Por esta razão é que se é possível afirmar, dentro de uma visão culturalista, que direito é linguagem, e deve ser estudado enquanto tal.

### 3. DIREITO (POSITIVO) COMO FENÔMENO COMUNICACIONAL

O direito positivo, corpo estratificado de linguagem prescritiva que é, visa regular as condutas sociais e assim o faz por intermédio das normas jurídicas.

Afirmar que o direito é um fenômeno comunicacional, significa dizer que ele, para “tocar” a realidade social, deve se encontrar imbricado em um complexo que compreenda não só uma linguagem, mas uma *mensagem*, um *código*, um *canal*, um *contexto*, um *emissor*, um *receptor* e um elemento psicológico de conexão entre eles<sup>20</sup>.

Como corpo de uma linguagem distinta, nunca “toca”, diretamente, a realidade social. Somente em uma forma metafórica e indireta é que se pode falar em “toque”. Realidade jurídica e realidade social são duas linguagens distintas que, por se situarem em níveis diferentes de elaboração, nunca se encontram.

Contudo, para atender à sua finalidade primeira – de alterar comportamentos da realidade social – necessita o direito de ter com ela um elemento de ligação. Este elo somente se faz possível por intermédio do fenômeno da comunicação jurídica, com a incidência.

É por intermédio da Incidência Normativa que a comunicação jurídica se apresenta e os mundos conversam. É ela o elo entre a realidade social e a realidade jurídica. Afinal, nas palavras de LOURIVAL VILANOVA, “altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a

<sup>19</sup> STRECK, LENIO LUIZ. **Hermenêutica jurídica e(m): crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 178.

<sup>20</sup> JAKOBSON, Roman. **Linguística e Comunicação**. Trad. Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1974. p. 123. Para este linguista, comunicação é “a transmissão, por um agente emissor, de uma mensagem, veiculada por um canal, para um agente receptor, segundo um código comum e dentro de um contexto”.

linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”<sup>21</sup>. É a comunicação, portanto, fenômeno dialógico (BAKHTIN<sup>22</sup>) de emissão e recepção de uma mensagem, que permite a perfeita interação entre a realidade jurídica e a realidade social, de modo que a primeira possa influir na segunda.

#### 4. HERMENÊUTICA JURÍDICA: DIREITO E INTERPRETAÇÃO

A comunicação só é possível onde haja compreensão. Tal compreensão, somente pode ser obtida por intermédio da interpretação de uma mensagem codificada (a linguagem jurídica). O estudo da interpretação é dado pelo direito por meio da Teoria Hermenêutica. E é a partir dela que se irá traçar nossas considerações acerca deste fenômeno.

A interpretação se dá a partir de textos. Neste sentido, como menciona PAULO DE BARROS CARVALHO, citando respectivamente HEIDEGGER e GADAMAR, “a palavra é a morada do ser” e “tudo aquilo que puder ser interpretado é texto”, de modo que, neste quadro, a hermenêutica assumiria função decisiva, passando a ser o modo por excelência de compreender-se o mundo<sup>23</sup>.

##### 4.1. INTERPRETAR, O QUE É? INCIDÊNCIA, INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO: TRÊS MOMENTOS DISTINTOS DE UMA MESMA REALIDADE JURÍDICA

É de NIETZCHE a afirmação de que “não existem fatos, somente interpretações”<sup>24</sup>. O mundo o é na interpretação. Este labor é imprescindível para a atividade de conhecer e compreender o mundo, que não existe antes da interpretação.

Interpretar, pois, é construir sentidos e mundos e a interpretação é formulada a partir de textos. “Interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos”<sup>25</sup>. Estes textos, como linguagem que são, não refletem a realidade; mas, por intermédio dos signos, possibilitam a sua criação. Os sentidos não vêm

<sup>21</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 34.

<sup>22</sup> FARACO, Carlos Alberto. **Diálogos com Bakhtin**. 4. ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007. p. 25-37. Para Bakhtin o dialogismo é o fenômeno de interação intersubjetiva entre interlocutores e entre discursos.

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Algo sobre o constructivismo lógico-semântico**. In *Constructivismo lógico-semântico*. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014. p. 7.

<sup>24</sup> NIETZCHE, Friedrich. *apud* LINS, Robson Maia. **Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In *Constructivismo lógico-semântico*. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014. p. 179.

<sup>25</sup> VILANOVA, Lourival. **O universo das formas lógicas e o direito**. In *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. São Paulo: IBET, 2003. p. 15.

colados às coisas. Pensar de forma contrária seria imaginar que na relação palavras-coisas, estas últimas encontrar-se-iam representadas fielmente naquelas, tal qual o modelo paradigmático superado da Filosofia da Consciência. No fundo, “seria como se conseguíssemos fazer um mapa que se configurasse perfeitamente com o globo terrestre”. Só que aí, como adverte o ilustre Prof. LENIO STRECK, “já não seria mais um mapa...!”<sup>26</sup>, mas a própria coisa. O desconcerto deste modo de pensar conduziria ao absurdo de tornar dispensável o processo interpretativo.

Outro equívoco é supor que onde não há obscuridade descabem interpretações. Ora, todo o texto/termo é vago e potencialmente ambíguo<sup>27</sup>, de modo que carecedor de uma interpretação. Somente podemos conhecer o mundo na e pela linguagem, com a interpretação desta linguagem que nos é comunicada por intermédio de um texto. Sendo assim, na linha do mesmo Prof. LENIO STRECK<sup>28</sup>, estamos condenados a interpretar. Compreender o mundo somente é possível por intermédio da interpretação. E interpretar se dá a partir dos textos e não existe texto sem contexto<sup>29</sup>. Todo o texto, para que faça sentido, necessita ser compreendido em um dado contexto em que apresentado.

#### 4.2. CRÍTICA AO MODELO TRADICIONAL

A partir destas ideias, deve-se refutar o método hermenêutico tradicional, firmado na premissa da interpretação como modelo estanque de análise literal, teleológica, histórica e sistemática. Ora, direito positivo, tomado como objeto cultural de camada linguística, deve ser interpretado, nas palavras do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO, com base nos métodos empregados para análise em sistemas de linguagem<sup>30</sup>. De modo que todos estes modelos devem convergir para a construção do sentido constitucional adequado. O plano da literalidade dos textos jurídicos é, portanto, apenas o começo de um longo e inesgotável processo interpretativo.

---

<sup>26</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Conhecimento fast food, Homer Simpson e o Direito**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mai-24/senso-incomum-conhecimento-fast-food-homer-simpson-direito>>. Acesso em: 19 de out. 2015.

<sup>27</sup> GUIBOURG, Ricardo; GHIAGLIANI, Alejandro. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1985. p. 51.

<sup>28</sup> STRECK, Lenio Luiz. *op. cit.*, p. 277.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 189-192.

<sup>30</sup> *ibidem*. p. 202.

### 4.3. TEORIA SEMIÓTICA: A CONSTRUÇÃO DO SENTIDO DA NORMA, UM NOVO MODELO

Semiótica é a teoria que estuda os signos linguísticos. Sua importância para o estudo do direito se dá na medida em que este é também formulado, como visto, em uma linguagem; e toda linguagem, para ser formulada, estabelecendo comunicação, necessita de uma disposição sgnica, vale dizer, um código comum que a permita sua transmissão a terceiros.

#### 4.3.1. SIGNO: SUPORTE FÍSICO, SIGNIFICADO, SIGNIFICAÇÃO

De acordo com o linguista FERDINAND DE SAUSSURE, os signos são arbitrários e convencionados socialmente<sup>31</sup>. São formulados por intermédio de um intenso processo histórico de seleção e atualização da língua: a fala; e visam a possibilitar o processo de comunicação.

O signo nada mais é do que a união de um suporte físico<sup>32</sup>, de que nos fala PAULO DE BARROS CARVALHO utilizando-se da terminologia de HUSSERL, um significado e uma significação. O signo linguístico, nas palavras de SAUSSURE, “*une não uma coisa e uma palavra, mas um conceito e uma imagem acústica*”<sup>33</sup>. Esta ideia de imagem acústica, apresentada por ele, é justamente a significação de algo, que é particular, fruto da formação de um processo mental individual e cultural. O suporte físico, as marcas de tinta no papel, em linguagem idiomática. À meio caminho – entre o suporte e sua significação –, o significado, a convenção social do sentido de algo.

Além disto, é necessário atentar aos diversos níveis analíticos de toda linguagem, o *sintático*, o *semântico* e o *pragmático*<sup>34</sup>.

Em um ângulo sintático de análise, estuda-se a relação de um signo com outro (estrutura). Na perspectiva semântica, analisa-se a relação dos signos com aquilo à que denominam (conteúdo – seu significado e significação). Na ótica pragmática, investigação se dá a partir da relação dos signos com usuários de uma linguagem (uso). É uma relação

<sup>31</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. Trad. Antonio Chelini. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006. p. 81-84.

<sup>32</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 33.

<sup>33</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. *op. cit.*, p. 80.

<sup>34</sup> WARAT, Luiz Alberto. **O direito e sua linguagem**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1984. p. 39-45. Trazendo uma visão de Rudolf Carnap; ARAUJO, Clarice Von Oertzen. **Semiótica e investigação do direito**. In Constructivismo lógico-semântico. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2014. p. 7. No mesmo sentido, trazendo uma visão de Charles Morris Pierce.



triádica na qual, sob o ângulo sintático, o direito se apresenta como os textos jurídicos (Constituição, Códigos, artigos, incisos, enunciados); sob o ângulo semântico, como proposições normativas sobre condutas intersubjetivas prescritas (significado) e as normas jurídicas (significação); e em uma ótica pragmática, como a conduta normada, vale dizer, como os comportamentos sociais regulados.

#### 4.4. O NOVO MODELO

Como novo modelo Hermenêutico (aqui entendido como Teoria Hermenêutica), apresentaremos uma metódica interpretativa analítico-hermenêutica, que favorece uma análise dita sistemática, promovendo dois cortes metodológicos sobre o objeto normativo-textual.

Será analítica, porque, fundada em aspectos da Filosofia Analítica com a utilização de expedientes da Lógica, promoverá uma análise do texto sob o ângulo sintático, que irá recair sobre sua estrutura, isto é, sobre seus signos e a relação de coordenação e subordinação entre eles. E será também hermenêutica, porque fundada em aspectos de outra Filosofia, a da Linguagem pós-giro-linguístico, sob a ótica da qual, utilizando-se de expedientes historiográficos, potencializará uma análise interpretativa aberta do texto, enquanto fenômeno comunicacional, tomando-o como objeto cultural inserto em um processo histórico-social. Afinal, de acordo com a linguista ELIANE SANTOS RAUPP<sup>35</sup> “nenhuma língua existe em função de si mesma, desvinculada do espaço físico e cultural em que vivem seus usuários”.

É por isto que, como PAULO DE BARROS CARVALHO:

“fala-se, portanto, numa análise interna, recaindo sobre os procedimentos e mecanismos que armam sua estrutura, e numa análise externa, envolvendo as circunstâncias histórica e sociológica em que o texto foi produzido”<sup>36</sup>.

A primeira, fundada em uma análise textual sintática, em uma ótica estrutural, e a segunda, sob uma análise contextual, eminentemente semântica e pragmática, dentro de uma ótica histórica e social. Por esta razão, o modelo sistemático analítico e hermenêutico é o modelo por excelência.

<sup>35</sup> RAUPP, Eliane Santos; LAARBERG, Patrícia Moreli Teixeira. **Língua portuguesa VII**. UEPG/NUTEAD: Ponta Grossa, 2012. p. 19.

<sup>36</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. vol. I. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 9.

Além disto, faz-se necessária a superação, tal qual LÊNIO STRECK<sup>37</sup>, em seu *Hermenêutica Jurídica e(m) crise*, dos paradigmas objetivistas e subjetivistas da interpretação. O primeiro, baseado na Filosofia Clássica, a Filosofia do Ser de PLATÃO e ARISTÓTELES; o segundo, na já mencionada Filosofia da Consciência de I. KANT. Ora, na linha do mesmo autor, os textos devem ser compreendidos não mais como objetos de sentidos latentes, já pré-construídos, apenas à espera que o jurista-hermeneuta lhes confira vida, mas como textos que, permanentemente, (re)clamam sentidos.

Dentro desta nova perspectiva, deve-se admitir que nem a lei, sentido lato, contém todas as suas hipóteses fáticas de sua aplicação – o direito não está contido objetivamente nos textos –, muito menos os sentidos estão à livre disposição do intérprete, que não os “produz” de acordo com a sua mais íntima subjetividade<sup>38</sup>. Este último, conquanto efetivamente os produza – posto ser o intérprete que, mediante atos de interpretação, aplicação, incide a norma, criando-a ao caso concreto –, não pode ser visto, conforme advertido por LENIO STRECK, como o “proprietário dos sentidos da lei”, devendo obediência a limites<sup>39</sup>.

A interpretação é – no sentido de dever-ser – formada em meio aos discursos jurídicos que, situados em um intenso processo comunicacional entre sujeitos, provoca a constituição dos sentidos. O signo é a forma, pela qual surge um conteúdo.

E o sentido de algo é construído pelo próprio intérprete, firmado em suas pré-compreensões oriundas da tradição. É a partir dela (de suas pré-compreensões) que o intérprete partirá para realização do processo hermenêutico, eliminando possíveis ruídos em busca da construção de uma resposta interpretativa aliada ao *topos* hermenêutico fixado na Constituição<sup>40</sup>. Interpretar é conferir efetividade constitucional, é concretizá-la, portanto.

## 5. DIVIDIR, CONCEITUAR, DEFINIR, CLASSIFICAR

Nunca conhecemos o todo, mas apenas as partes do todo. O conhecer é em partes, realizando recortes sob o objeto em que se deposita nossa intenção e conhecimento. É por isto

---

<sup>37</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m): crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 338.

<sup>38</sup> *idem*.

<sup>39</sup> *idem*.

<sup>40</sup> *ibidem*. p. 345-369.

que, na célebre frase de PONTES DE MIRANDA, “viver é recortar o mundo”<sup>41</sup>. Viver é, portanto, dividir e é também classificar, para que se possa, de fato, conhecer.

Dividir nada mais é que uma forma de classificar. É o ato de repartir, um todo, em uma ou mais partes. Divide-se algo logicamente estabelecendo classificações. Classificar é separar em classes<sup>42</sup> objetos que apresentem alguma semelhança comum. Ao construir conjuntos de acordo com critérios pré-estabelecidos, classificamos, dividindo o mundo. Toda a classificação deverá, conforme anota PAULO AYRES BARRETO, obedecer aos primados básicos no quais se assenta a teoria das classes. Para isto, necessário que se eleja apenas um critério para divisão (*fundamentum divisionis*). Nas palavras do mesmo Autor, quando partimos da parte para o todo, classificamos. Quando o caminho é do todo para a parte, dividimos.

Conceituar é apresentar a ideia ou noção de algo. Já definir é apresentar os contornos, os seus fins e confins. De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>43</sup>, definir é a operação lógica demarcatória dos limites que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito.

Esta definição, pode, ainda, ser conotativa ou denotativa. A primeira delas ocorre quando se apresenta as condições/características de pertinência da classe o que abrange determinados objetos. Já a segunda, aparece quando se enumeram objetos que pertencem a uma dada classe. Conotar é predizer o sentido de algo, denotar é indicar quais elementos atendem a este sentido.

## **CAPÍTULO 2. REGRAS CONSTITUCIONAIS DE DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA: DERIVAÇÃO E POSITIVAÇÃO**

É da natureza própria das normas jurídicas buscar fundamento em outras que de superior hierarquia. É o encontrar, ou não, tal fundamento que dirá se determinada norma jurídica pode, ou não, continuar a pertencer (existir/valer<sup>44</sup>) para o sistema. Tal análise, intra-

---

<sup>41</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco. *apud* BRITTO, Lucas Galvão de. **Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo**. In Constructivismo lógico-semântico. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014. p. 207.

<sup>42</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. 2. ed. São Paulo: Noseses, 2011. p. 46.

<sup>43</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noseses, 2013, p. 120.

<sup>44</sup> Neste trabalho tomar-se-á a noção de validade jurídica como sinônimo de existência ou pertinencialidade da norma jurídica ao sistema de direito, trabalhada pelo Prof Paulo de Barros Carvalho, abandonando a clássica distinção entre validade e existência traçada por Pontes de Miranda.

sistêmica, é realizada pelos controles de legalidade ou constitucionalidade das normas. Como fundamento de todas as demais normas jurídicas, no topo do sistema de direito positivo, a Constituição da República.

Por esta lógica, normas criam normas (Positivção) e estas, derivam fundamentalmente de outras (Derivação), buscando seu fundamento último em seu *topos*, a Constituição. Este é o especial modo de autorregulação do direito. Desta noção exsurge a ideia de norma introdutora e norma introduzida de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>45</sup>. A Positivção do direito diz respeito ao aspecto formal (procedimental) de sua produção normativa, para o qual, a partir de uma norma (norma introdutora) que prevê determinado procedimento, outra é criada (norma introduzida); já a Derivação do direito diz respeito ao aspecto substancial (material) de suas normas jurídicas possuírem ou não fundamento de validade legal e, sobretudo, constitucional.

O direito, como sistema jurídico autopoietico – na teoria de NICKLAS LUHMAN<sup>46</sup> – que se autorregula, estabelece, ele mesmo, o especial método de sua produção e controle. E assim o faz outorgando competências, poder-limitado – parcela de poder, nas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>47</sup> – de atuação normativa.

## **1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO: COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Competência tributária é competência legislativa para expedir normas jurídicas *lato sensu*, isto é, qualquer enunciado em matéria de direito tributário. Como instituto de direito positivo, é a atribuição de que são dotas as pessoas políticas para a expedição de enunciados prescritivos, inovando, conforme conceitua PAULO DE BARROS CARVALHO, no sistema jurídico<sup>48</sup>. Como norma jurídica, a estrutura lógico-condicional que estabelece a previsão hipotética das condicionantes de criação normativa (procedimento legislativo), e a consequência jurídica de uma relação vinculativa de dois sujeitos à instituição de um tributo.

## **2. DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA DOS IMPOSTOS: TÉCNICA CONSTITUCIONAL DE ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA PELA MATERIALIDADE**

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 423.

<sup>46</sup> TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 50-52.

<sup>47</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 226-228.

<sup>48</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 269.

Nossa Constituição Federal, em matéria tributária, preocupou-se, em enorme escala, em dividir precisamente os quadros da competência legislativa para instituição de tributos, haja vista seu eminente caráter concorrencial (CF, art. 24, I) e a necessidade de promoção da autonomia financeira dos entes federativos, incluindo municípios. Conferiu “disciplina completa e exaustiva da matéria”<sup>49</sup>, conforme apontado por GERALDO ATALIBA.

É da própria espécie do modelo federativo estatal a existência de uma autonomia política e a financeira, que efetiva a primeira. De acordo com ANTÔNIO SAMPAIO DÓRIA<sup>50</sup>, a autonomia política somente existe efetivamente com a autonomia financeira dos entes federativos, e esta última somente ocorre com a repartição do poder de tributar.

Como critério de fixação e delimitação desta competência legislativa tributária, portanto, elegeu a Constituição, três diferentes técnicas de atribuição de competência, segundo TÁCIO LACERDA GAMA<sup>51</sup>: i) vinculando o sujeito competente a uma materialidade possível; ii) ou a uma finalidade possível; iii) ou a ambos, a uma materialidade e a uma finalidade.

No que tange aos Impostos (tributos ditos não-vinculados), lançou-se mão o constituinte da eleição da primeira técnica, estabelecendo as materialidades possíveis – mais especificamente complemento do verbo possível. Deste modo, restou um, apenas um evento a ser tributado por cada um dos impostos circunscritos no texto constitucional. No caso específico dos impostos envolvidos neste debate monográfico, respectivamente IPI, ICMS e ISS aos (CF, arts. 153, IV; 155, II; e 156, III), ficou cada um deles sob a responsabilidade de um dos entes federados que compõe nossa República (CF, art. 1º). O primeiro, competindo à União, o segundo, aos Estados-membros e Distrito Federal, e o último, aos Municípios.

Deste modo, ao mesmo tempo em que outorgou-lhes poderes tributários, delimitou o campo de seu atuar. Ai, justamente, a constatação da natureza dúplce (uma positiva e outra negativa) das normas de competência: de um lado concedem poderes (função positiva) e, de outro, (de)limitam-no (função negativa). Nesta importante função, portanto, reservou, à União, a prerrogativa de tributação sobre o processo industrialização de produtos industrializados; aos Estados e ao Distrito Federal, apontou como tributáveis as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte (interestadual e

---

<sup>49</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968. p. 109.

<sup>50</sup> DÓRIA, Antônio Sampaio. *apud* GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 213-214.

<sup>51</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 235-240.

intermunicipal) e de comunicação; aos Municípios, por fim, resguardou a fatia dos serviços de qualquer natureza, desde não aquelas previstas no campo de competência dos Estados.

## 2.1. NOÇÃO DE REGRA MATRIZ: DEFININDO A MATERIALIDADE

A Materialidade constitui-se de um dos elementos compositivos da norma jurídica *strictu sensu*. Esta inserida no contexto da Regra-Matriz Tributária.

Regra matriz é justamente a norma jurídica *strictu sensu* de direito tributário. Sua construção se deve à Teoria da Regra Matriz do Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO. Categoria de Teoria Geral do Direito, iniciada em sua obra *Teoria da Norma Tributária*<sup>52</sup>, por seu intermédio realizou-se uma decomposição da norma jurídica tributária, a fim de categorizar e apresentar seus elementos compositivos estruturais mínimos de formação.

Como metodologia de aproximação e estudo de seu objeto, o direito positivo, serve para organizar em termos lógicos e científicos esta linguagem de modo à melhor compreender o sistema jurídico. Além disto, é útil também para a realização do ato aplicação do direito positivo, na composição da norma jurídica que deve incidir no caso concreto.

A Regra-matriz apresenta uma estrutura lógico-proposicional de previsão hipotética de um fato jurídico (de uma classe de fatos jurídicos) ao qual se liga, por causalidade jurídica (implicação normativa), uma previsão hipotética de uma relação jurídica intersubjetiva (de uma classe de relações jurídicas). Compõe-se de uma Hipótese de Incidência e um Consequente Normativo.

É em sua Hipótese de Incidência que ostenta uma classe de fatos jurídicos, que o legislador seleciona as notas características (materiais, espaciais e temporais) que os eventos sociais necessitam apresentar<sup>53</sup> para ingressar, via comunicação normativa (incidência), no mundo do direito. Três são os seus critérios compositivos: Critério Material; Critério Espacial; e Critério Temporal.

O Consequente (prescritor) é o critério da Regra-matriz em que se estabelece o enlace (vínculo jurídico) intersubjetivo, ligando dois ou mais sujeitos. Em seu enunciado há a previsão de uma classe de relações jurídicas. É a partir da proposição consequencial que, com o preenchimento das notas características da relação jurídica, tem-se estabelecida a obrigação jurídica ou dever instrumental. Dois são os seus critérios compositivos. O Critério Pessoal

<sup>52</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Quartien Latin, 1974.

<sup>53</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 86.

(c.p.), um Sujeito Ativo (credor) e um Sujeito Passivo (devedor); e o Critério Prestacional (c.pr.) ou Quantitativo (c.q.).

No que nos interessa, o Critério Material da Hipótese (c.m.) é marcado pela descrição objetiva (hipotética) de um fato (ato) de possível ocorrência, abstraído de suas condições espaço-temporais.

A este “fato” optar-se-á por designar “ato”, levando-se em conta que a ideia de “fato” encontra-se sempre ligada àquelas de tempo e espaço. O “fato” já o é (porque) em condições de tempo e espaço. Abstraídos tempo e espaço temos apenas o “ato”, em sua pureza.

O ato (sua previsão hipotética) é o núcleo do conceito de hipótese à que alude PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>54</sup>. É o ato na hipótese; ou ato no fato jurídico, representado necessariamente, como bem esclarece o mencionado Professor, por um verbo (v) e seu complemento (c).

## 2.2. REGRAS JURÍDICAS DE ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA COMO REGRAS CLASSIFICATÓRIAS

Toda regra jurídica é classificatória. Ora, por intermédio dela, classificam-se fatos que atendidos determinados pressupostos passarão à categoria de jurídicos; e classificam-se também relações, que atendidos determinados pressupostos fáticos e relacionais, deterão a condição de jurídicas.

Não é diferente com as regras de atribuição de competência. Ao atribuir poder-limite, a regra de competência classifica determinados fatos que, somente poderão ser utilizados pelo destinatário desta norma para fins de produção de uma linguagem jurídica, se atendidas as exigências denotativas de pertinencialidade ao conceito classificatório conotativo.

Sendo assim, no campo específico do direito tributário, é possível afirmar que existe na Constituição da República, a classe “renda”, a classe “receita”, a classe “faturamento”, a classe “produto”, a classe “serviço”, e a classe “mercadoria”, inauguradas pelo constituinte.

## 3. CONFLITOS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA (CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA)

---

<sup>54</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 149.

O tema “conflitos de competência tributária” é ocupação da doutrina de há muito, em razão de sua relevância para a depuração e a boa compreensão do sistema jurídico. Como conflitos que se formam em torno da incidência de duas ou mais normas jurídicas, realizadas por dois ou mais entes tributantes distintos que se julgam competentes na tributação de um fato, podem vir marcados por toda a sorte de ingerências.

Tais ingerências, como apontado por TÁCIO LACERDA GAMA pode-se dar entre os diversos âmbitos de vigência apresentados pela norma jurídica: pessoal, material, espacial, temporal<sup>55</sup>. Sobre o “quem”, o “o quê”, o “onde” e o “quando” se pode tributar.

São, portanto, conflitos marcados pelo equívoco na interpretação da norma de competência tributária, realizados ora pelo agente tributante, na expedição do lançamento, ora pelo agente legiferante, na edição dos enunciados de tributação. De modo que é certo dizer: revolvem-se pelo contato com a norma de outorga de competência.

### 3.1. OPÇÃO TERMINOLÓGICA

Os conflitos de competência (legislativa) nunca são reais, são sempre aparentes<sup>56</sup>. Em razão da rígida distribuição de competências apontada, suas regras abstratamente construídas nunca conflitam de fato, mas apenas de modo aparente.

O que pode ocorrer são possíveis conflitos – estes sim reais – de incidências normativas, na medida em que dois entes tributantes distintos possam realizar aplicações normativas de tributos igualmente distintos, tomando como objeto (fato jurídico) um mesmo fato social para o qual apenas um deles encontra-se legitimamente habilitado a tributar (bitributação não constitucionalmente autorizada). Por esta razão, optou-se, para a confecção deste trabalho, pela conjunção sígnica “conflitos de incidência tributária”, em lugar de conflito de competência.

### 3.2. O PAPEL (LIMITADO) DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA

A Lei Complementar Tributária possui papel fundamental na resolução de conflitos de competência, mais propriamente de incidência normativa. Com previsão normativa

---

<sup>55</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 64.

<sup>56</sup> Neste sentido: GAMA, Tácio Lacerda. *op. cit.*, p. 244.; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed.. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 884.



constitucional atual ao art. 149 da Constituição da República, detém papel fundamental na resolução de conflitos aparentes de competência.

Entretanto, este “deter papel fundamental” não quer significar que não encontre limites. Como limite, justamente, o de respeitar limites semânticos do texto constitucional, das regras do jogo – do jogo constitucional. A lei complementar tributária não pode, a pretexto de dispor sobre conflitos, extrapolar os próprios sentidos dos termos (signos) utilizados pela constituição, modificando-os. Não pode chamar de “serviço”, o que “serviço” não é, do ponto de vista do que atribui a este signo o sistema Constitucional.

É preciso respeitar os limites semânticos do texto, do texto Constitucional. Afinal, não se haveria sentido em estabelecer toda uma rígida discriminação de competência tributária, se os conceitos dos signos constitucionalmente estabelecidos pudessem ser livremente alterados pelo legislador complementar. Não se pode ter uma Constituição em leis.

### **CAPÍTULO 3. CONFLITO DE INCIDÊNCIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: DEFININDO CONCEITOS**

A norma de competência legislativa, consoante apontado, detém dois aspectos indissociáveis: ao mesmo tempo em que confere poder, limita-o. São os aspectos, ditos positivo e negativo, que toda norma jurídica de competência apresenta. Sua natureza é dúplice: ao conceder, limita; ao confiar, restringe.

Mediante tais concessões restritas, inaugura classes; classes estas que se distam conotativamente das demais, inexistindo conflitos reais pela diferença atribuída entre os conceitos. Já se disse, neste trabalho, que todo conceito é seletor de propriedades do real<sup>57</sup>. Ao inaugurar certas classes, conotando a elas sentido, a Constituição Federal, mais especificamente o legislador constituinte originário ou derivado, elege determinadas propriedades da realidade social e as insere ao texto constitucional, estabelecendo a realidade jurídica, com um teor de sentido que se desloca, por suposto, como unidade significativa, de sua matriz da realidade social.

Ao eleger, por exemplo, conceitos que inauguram classes como “renda”, “receita” e “faturamento”, a Constituição selecionou aspectos diferentes de uma mesma realidade, a realidade social “auferir quantia econômica” e a estes aspectos conferiu sentidos igualmente distintos. Para a renda, estabeleceu a necessidade de apresentação de alguns requisitos. O

---

<sup>57</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 89.

mesmo se dá com relação aos signos “produto”, “mercadoria” e “serviço”, que muito importam para a nossa resolução do conflito originário das atividades de “industrialização por encomenda”.

É possível perceber-se, assim, conforme aponta PAULO AYRES BARRETO<sup>58</sup>, a eleição de conceitos em sede constitucional e, sobretudo, a necessidade da (re)construção de seu sentido pelos intérpretes do jogo jurídico-constitucional. Sentidos estes aos quais fica inevitavelmente adstrito não somente o legislador infraconstitucional, mas, também, todos os demais intérpretes do direito, sob pena de, em caso contrário, estabelecer-se uma constituição em leis.

## **1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO: INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA, MAS O QUE É?**

Muito já se falou na expressão “industrialização por encomenda”, atividade pedra de toque para a compreensão de em que ponto se situa o conflito de incidências a que se visa solucionar com este trabalho. Mas o que é “industrialização por encomenda”?

Ora, a resposta a esta pergunta é imprescindível para se evitar a criação de confusões terminológicas, levando-se em conta que a doutrina, ainda que pouca, que se debruça acerca desta temática, não vem se preocupando com a definição deste conceito, trabalhando com sentidos distintos para esta mesma conjunção sígnica. Precisamos, assim, não só apresentar o conceito, mas, também, depurá-lo, evitando ambiguidades.

Para isto, inicialmente, necessário adotar uma proposta classificatória e, assim, diferenciar o que denominaremos “industrialização por encomenda” (“serviço/atividade *de* industrialização”) de seu similar, o “serviço *mediante* industrialização”.

Na industrialização por encomenda há relação jurídica entre industriais, na qual um deles realiza uma encomenda, consistente na industrialização de um produto, a outro que irá atendê-la sob certas condições. Esta industrialização pode se dar tanto sobre bens pertencentes ao encomendante quanto ao industrializador. O que importa é que haja transformação de um produto a partir do emprego de ferramentas industriais e que esta transformação se configure como uma mera etapa do processo industrial de confecção de um produto final. É, portanto, o ato de cooperação entre industriais para a formação de um produto final a ser destinado, posteriormente, à venda pelo encomendante. Contrata-se, aqui, um processo de

---

<sup>58</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 31.

industrialização, que é realizado mediante a prestação de um “serviço” ou a compra de um produto. Por conta disto: serviço/atividade *de* industrialização. Exemplo disto é a contratação de uma atividade de beneficiamento (polimento) em uma peça metálica.

Já no serviço de industrialização a relação pode até ser entre industriais, mas um deles agirá na condição de consumidor final do produto. Contrata-se, aqui, a prestação de um serviço, que pode se dar das mais variadas formas. Neste caso, por intermédio de atos de industrialização. Por conta disto: serviço *mediante* industrialização. Para o serviço *mediante* industrialização, há efetiva prestação de um serviço a terceiros, só que (o que é indiferente para o objeto da contratação) com o emprego de ferramentas industriais, e que gera utilidade diretamente auferível. Aqui a industrialização é meio, na atividade de industrialização por encomenda ela é fim. Exemplo disto é o contrato de prestação de serviço firmado entre o Advogado e o industrial para a confecção física (corte; impressão) de cartões de visita.

Por conta disto, industrialização por encomenda pode ser definida como o processo, ou a atividade industrial de transformação de um produto, cujo resultado não é diretamente auferível, realizada por um industrial (produtor) a pedido de outro (encomendante), seja mediante compra e venda ou contrato de prestação de serviço, e visando à formação do produto final que será, posteriormente, destinado à venda no comércio.

## **2. DEFINIÇÕES DE COMPETÊNCIA DOS IMPOSTOS ENVOLVIDOS**

Tendo em vista que, como demonstrado anteriormente, a escolha por excelência de nossa Constituição Republicana, para a realização da repartição de competência tributária em relação aos tributos não-vinculados (Impostos), fora a de eleger as materialidades possíveis (especificamente o complemento do verbo) a servir a uma posterior tributação, importa-nos, neste momento, definir precisamente o campo de competência outorgado por este documento normativo à União, Estados-membros e Municípios, para o exercício de tributação mediante Imposto Sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Para tanto, se é necessário travar contato com os signos constitucionalmente elegidos, e seus sentidos jurídicos possíveis. Os signos são unidades de representação de sentidos. Não representam o mundo, conforme já disposto por este trabalho, mas representam palavras, outros signos. Como o sentido de algo somente pode ser expressado por intermédio de novos signos, em um processo circular infinito de interpretação, como igualmente já

apontado, tais signos representam, nunca o mundo, mas sempre outros signos e, por sua vez, o sentido que a partir deles podem ser construídos.

## 2.1. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

Para a tributação pelo IPI, elegeu o constituinte originário, como materialidade possível de tributação pela União, a junção de um verbo ao complemento “produto industrializado”.

### 2.1.1. DEFININDO O CONCEITO: O PRODUTO INDUSTRIALIZADO

O vocábulo produto é palavra substantiva, utilizada para designar nomes de certos objetos. Já o termo industrializado é adjetivo que, aliado ao vocábulo produto, forma a ideia de algo que fora submetido a processo artificial e mecânico de industrialização/transformação.

Produto é, pois, o substantivo que designa o objeto resultante de atividade de uma produção artificial ou natural. É o resultado de atividade de fabricação humana (ainda que por intermédio de máquinas) realizada dentro da cadeia de produção, ou de produção natural (ainda que com o auxílio do homem, como na germinação de sementes). E será qualificado<sup>59</sup> como industrializado quando, e somente quando, submetido a processo artificial de produção fabril, realizado dentro da cadeia de produção de um produto final a ser destinado ao comércio.

Eis a noção de produto industrializado, que pode ser definido como o objeto (bem móvel material) resultante de atividade de fabricação artificial transformadora de suas características iniciais, dentro de uma cadeia produtiva, com vistas a uma posterior comercialização. Observa-se que o conceito do termo produto industrializado (resultado) está ligado ao modo de sua produção (atividade industrial), sendo indissociável dela. Somente se terá atividade classificada como industrial, quando prestada dentro da cadeia de produção, intencionando uma posterior alocação de seus resultados ao comércio. Fora dela, ostentando intenções diversas, será mero serviço.

Levando-se em conta que o conceito de produto industrializado é de concepção estática, tendo em vista que o ser produto industrializado de um bem o é para todo o sempre, impossível seria sua tributação nestes termos. De modo que somos forçados a concluir que o

---

<sup>59</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 73.

objeto de outorga de competência tributária constitucional para a tributação pelo IPI, trata-se da atividade de industrialização que precede o existir do produto industrializado; ou, como prefere JOSÉ ROBERTO VIEIRA<sup>60</sup>, a realização de operação jurídica que o utilize e que lhe é posterior. O momento em que se considera ocorrido este produto, é que fora eleito pelo legislador infraconstitucional como sendo o da saída do produto do estabelecimento industrial em negociação jurídica, que representa conteúdo econômico. Razão pela qual o simples fato de se industrializar um produto para si não ser objeto de incidência da regra-matriz de incidência do IPI.

## 2.2. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS

Ao outorgar competência aos Estados-membros e Distrito Federal, elegeu o constituinte originário, como materialidade possível, em complemento ao verbo que servirá ao critério, “operações relativas à circulação de mercadorias”.

### 2.2.1. DEFININDO O CONCEITO: A MERCADORIA, AS OPERAÇÕES, A CIRCULAÇÃO

Mercadoria é adjetivo. Mercadoria não é o ser, é qualidade do ser. Tal “ser” poderá vir a ser produto puro (ex.: commodities; diamante bruto) ou produto industrializado (ex.: peça metálica; diamante lapidado). Enfim, poderá ser bem móvel. Será, portanto, mercadoria quando destinado ao comércio.

Mercadoria é, pois conceito qualitativo que exprime a ideia daquilo que é designado ao comércio. Na lição de ROQUE ANTÔNIO CARRAZA<sup>61</sup>, no que é seguido, conforme ele mesmo aponta, por PAULO DE BARROS CARVALHO, tal conceito não está em sua natureza (de bem material) – em suas propriedades intrínsecas –, mas em sua destinação específica.

E o ser, ou não, destinado especificamente ao comércio esta intimamente ligado à noção de quem os destina e sobre que modo o faz<sup>62</sup>. Ora, para ser considerado como destinado ao comércio, deverá forçosamente tratar-se de uma operação realizada por um comerciante,

---

<sup>60</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p. 73-75.

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 48--52.

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo. apud MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 78.

não se concebendo aceitar, neste polo da relação, alguém que não se submeta às regras comerciais. Caso em que não se haverá tal destinação. Além disto, imperioso é, ainda, que tal operação seja realizada única e exclusivamente no modelo de um contrato de compra e venda, ou mesmo permuta, que transfira a titularidade do bem objeto a terceiro. Ai sim ter-se-á ato mercantil, cujo objeto uma mercadoria.

Inexiste mercadoria sem operação jurídica de circulação<sup>63</sup>. O objeto circulado apenas fisicamente será outra coisa que não mercadoria, da mesma forma o objeto de operação jurídica que não a de circulação. Mercadoria é, assim, o bem móvel corpóreo (produto puro ou industrializado), destinado a operações (negócio jurídico) de circulação jurídica (compra e venda) no comércio. Eis o sentido constitucional que deve ser construído para o vocábulo, e ao qual deva ficar submisso o legislador infraconstitucional.

### 2.3. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

No que atine ao ISS, o constituinte originário optou por bem delinear a competência dos Municípios para alcançar a tributação dos “serviços de qualquer natureza”, o complemento possível do verbo em sua materialidade.

#### 2.3.1. DEFININDO O CONCEITO: O SERVIÇO

A palavra serviço, igualmente à palavra produto, é substantiva. Designa, pois, nome de coisas. O serviço, por sua vez, é o nome de um ato ou o próprio efeito deste ato.

Disto se pode denotar duas particularidades, que deverão compor o conceito deste vocábulo: a existência de um ato (ação) e de um efeito (benefício/utilidade)<sup>64</sup>.

Contudo, conforme ressalva a doutrina, sob os escólios de AYRES FERNANDINO BARRETO<sup>65</sup>, este servir não é *lato*. Não representa todo e qualquer ato que envolva uma fazer, mas apenas aquele oriundo de contrato de prestação de serviços, cujo objeto um serviço que vise à produção de um resultado econômico àquele que serve, aproximando sobretudo, a ideia constitucional deste vocábulo àquele definido pelo direito privado.

<sup>63</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 11-19.

<sup>64</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 77.

<sup>65</sup> BARRETO, Ayres F. **ISS na Constituição de na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 28-37.; Neste mesmo sentido: MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 37.

Certos, pois, desta premissa, importa dizer que ela corresponde a uma meia verdade.

De fato, o conceito constitucional que se pode construir validamente para o vocábulo serviço aproxima-se, e muito, daquele trabalhado pelo direito privado, que realiza uma exclusão dos serviços prestados a título gratuito-beneficente, dos decorrentes de contrato de trabalho e dos chamados autosserviços, realizados em benefício próprio. Para estes “serviços” usaremos o vocábulo “atividades”, reservando o signo “serviço” apenas para o que a Constituição, na disposição da norma de competência do ISS, o recebeu como tal.

E este deve ser, sim, o norte interpretativo da construção do conceito constitucional do vocábulo. Contudo, como norte, ele não pode ser o *totum*. O processo hermenêutico, como visto, é complexo, e não se esvai em uma análise prefacial dos sentidos isolados de algo. Ele parte de uma pré-compreensão individual do intérprete que, na análise inicial do plano literal de um texto jurídico, deve construir um sentido completo, que faça sentido ao ser integrado ao contexto de todo o sistema, em uma intensa busca pela depuração de suas pré-compreensões.

A construção do sentido de algo, que fixado em norma de competência – que ao atribuir poder limita –, não pode estar vinculada completamente ao direito privado infraconstitucional, sob pena de se transpassarem os limites e se comprometer o sistema. Todo texto encontra-se inserido em um dado contexto. E o contexto dos termos estabelecidos na Constituição, tal qual este sob definição, é o constitucional.

Ao estabelecer a competência para tributação de serviços de qualquer natureza, alocou a Constituição, a lado desta, outra, para a tributação dos produtos industrializados. Ora, se assim o fez, ao segregar estas dois termos, utilizando-se signos distintos para referenciá-los, intencionou, justamente, tributar de modo diferenciado as atividades que os originam, tornando certo que, portanto, para ser “serviço-utilidade,” não poderá resultar em um “produto”. O conceito de “serviço” está intimamente ligado ao de “utilidade”.

O termo serviço, como observado, sofre do dilema classificatório processo/produto, a que alude PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>66</sup>. É serviço tanto a atividade, quanto o resultado (imaterial) que com a atividade se provoca. É ato e efeito. Sendo o efeito de utilidade indispensável para a definição do conceito de serviço.

Por utilidade, deve-se entender que o serviço, para ser tal, deve produzir um benefício a alguém; e este benefício tem que ser diretamente auferível para a pessoa que o

---

<sup>66</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. O problema do processo/produto é o dilema classificatório, apontado por Paulo de Barros Carvalho, que tomando por base um objeto, o classifica como um todo, sem esclarecer se a sua definição refere-se à sua atividade ou ao resultado dela. Como, por exemplo, ocorre com o conceito de lançamento tributário, que pode referir-se tanto ao procedimento, quanto ao ato administrativo final que, a partir dele (do procedimento), se produz.

contrata. Se gerar apenas um benefício indireto, ou mediato, e não imediatamente auferível, tratar-se-á de produto industrializado e não de serviço-utilidade. É o que ocorre quando se há a cooperação para produção de um produto final.

Deste modo, serviço será a atividade, não reservada aos Estados-membros, realizada sob o regime de direito privado (objeto de contrato de prestação de serviço de conteúdo econômico) que, visando a adimplir uma obrigação de fazer<sup>67</sup>, produza uma utilidade (imaterial) diretamente e imediatamente auferível ao seu tomador.

#### **CAPÍTULO 4. CONFLITO DE INCIDÊNCIA IPI X ICMS X ISS NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA: UMA SOLUÇÃO POSSÍVEL**

Definido o conceito de industrialização por encomenda, a questão que se nos põe agora é a de como esta atividade é recebida pela realidade jurídica, pelo mundo do direito positivo. À que classe de atividades constitucionais pode ela ser subsumida: à da “industrialização de produtos” – ou “operações com produtos industrializados” –; da “operação de circulação de mercadorias”; ou da “prestação de serviços de qualquer natureza”?

Afinal de contas, para o direito, tal atividade deve ser recebida como uma “industrialização”, “operação de circulação” ou “prestação”. E seu complemento é “produto”, “mercadoria” ou “serviço-utilidade imaterial”?

##### **1. POSIÇÃO ATUAL DA DOUTRINA**

A doutrina tributária acaba por se posicionar pela incidência, nestes casos de industrialização por encomenda, do Imposto sobre Serviços, com exclusão dos demais.

Entretanto, convenhamos, tal entendimento não põe fim ao assunto. Em todos os exemplos e análises realizados foram utilizadas questões envolvendo a industrialização de um produto na forma de prestação de serviço realizada diretamente a consumidor final, e não como parte integrante da cadeia industrial. O que por nós fora classificado como serviço *mediante* industrialização e que, efetivamente, atrai a incidência daquele imposto municipal.

De modo que se pode concluir, não ter-se, ainda, a doutrina, enfrentado a questão sob os olhos do que definimos aqui como atividade de industrialização por encomenda,

---

<sup>67</sup> BARRETO, Ayres F. **ISS na Constituição de na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 302.



representada no ato de cooperação entre industriais (solicitante-encomendante e solicitado-industrializador), integrante de etapa da cadeia industrial e que visa à formação de um produto final a ser, posteriormente, destinado à venda.

Assim, para resolver esta questão, fixam-se puramente nas distinções entre os núcleos das obrigações tributadas, de dar e fazer<sup>68</sup>. Ou, ainda, se apoiam na distinção que toma por base as características atividades: personalização ou massificação.

Ocorre, como se procurará demonstrar a seguinte, que tal diferenciação não se apresenta suficiente para a resolução de questões envolvendo a encomenda entre industriais, porque não pensadas para estas particularidades.

## 2. CRÍTICA AO MODELO ATUAL

Consoante apresentado, a doutrina da atualidade posiciona-se no sentido de receber a atividade de “industrialização por encomenda” dentro da classe constitucional serviço, outorgando competência à sua tributação aos Municípios.

Ocorre que não tralham com o mesmo conceito que nós. Ao contrário imprimem a esta expressão o que por nós fora chamado de “serviço *mediante* industrialização”. Partem, assim, para a chegada desta conclusão, de uma diferenciação clássica entre obrigações de dar e obrigações de fazer, afirmando que a norma de competência do IPI e a do ICMS estabeleceu a possibilidade de tributação sobre obrigações de dar; e a do ISS, sobre obrigações de fazer.

Entretanto, não apresenta uma resposta constitucionalmente adequada.

O que se quer demonstrar é que não apenas as obrigações de dar podem ser objeto de tributação mediante o IPI; mas também as obrigações de fazer. Ao estabelecer a norma de competência do IPI, fixando como materialidade possível (complemento do verbo) o produto industrializado, não imprimiu a Constituição da República, nem mesmo implicitamente, a necessidade de que este produto, para ser objeto de tributação deva ser núcleo de uma obrigação de dar. Não limitou, tal como feito para a norma de competência do ICMS, a realizações de “operações de circulação” (CF, art. 153, IV e § 3º, II; e art. 155, II).

O termo “operações”, consoante visto, isoladamente, imprime a noção de negócio jurídico. Entretanto, é apenas o vocábulo “circulação” que transparece a ideia de um negócio

---

<sup>68</sup> Ver: JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 95; 110--117.; BARRETO, Ayres F. **ISS na Constituição de na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 42-45.; MELO, José Eduardo Soares de. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 44-48.; VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993. p. 83-91. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 60.

jurídico específico cujo objeto a compra e venda ou permuta de coisa. Sem a formulação sintática formada pelo signo “operações” aliado à conjunção especificadora “de circulação”, inexistente delimitação reducionista do alcance da expressão, que há de significar – e continuará significando – toda e qualquer operação que se realize tendo por objeto produtos industrializados, quer sejam de compra e venda, quer não. Como, por exemplo, o de prestação de um serviço, serviço este industrial (serviço *de* industrialização, na classificação conotativa adotada ao Item 1, do Capítulo 3).

Logo, não se há apenas obrigação de “dar” sujeita ao IPI. Pode-se haver, também, obrigação de “fazer”. O contrato de prestação de um serviço também é “operação”, passível, pois, de tributação pelo imposto federal.

Além disto, na industrialização de um produto, há sempre um “fazer” que é prévio, e que origina o produto. Ocorre que este “fazer” é apenas “meio”, e não um “fim” em si mesmo. É um “fazer” industrial, que pode ser seguido de um “fazer” ou de um “dar” contratual. Contudo, em ambos os casos, não há prestação de utilidade consumível de forma imediata por seu beneficiário; o que afasta o ISS, porque não se tem “serviço-utilidade”, conforme definido pela Constituição.

Eis a diferença entre ambos. A materialidade constitucionalmente tributável pelo ISS exige, imperiosamente, um “fazer” que seja gerador de uma utilidade imaterial imediatamente consumível por quem o receba (consumidor final). Verdadeiro “fato gerador” do ISS. Já a materialidade tributável pelo IPI, conforme definido ao texto constitucional, reclama um “dar” ou mesmo um “fazer”, cuja utilidade gerada não seja imediatamente auferível, haja vista a intenção comercial de seu beneficiário. Verdadeiro “fato gerador” do IPI<sup>69</sup>.

Afinal, a realização de operações com produto industrializado pode, perfeitamente, se dar mediante contrato de prestação serviço, regulado pelo direito civil. O que diferenciará tal realidade, para fins de incidência do IPI ou do ISS, será a identificação do tomador/encomendante deste serviço. Se outro industrial ou comerciante, teremos “produto”, sujeito ao IPI; se consumidor final, teremos “serviço” e ISS.

### **3. INSUFICIÊNCIA DO MODELO ATUAL: UMA PROPOSTA DE SUPERAÇÃO**

O modelo doutrinário atual, como visto, não resolve adequadamente a questão. Ele não apresenta uma resposta constitucionalmente adequada.

---

<sup>69</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 688.

Na industrialização de um produto por encomenda é inegável a prestação de um servir (atividade) para o encomendante. Entretanto este servir não é um servir direto, promovendo uma utilidade imediata para este encomendante. Tal servir é um servir mediato, um servir meramente indireto à cadência de produção industrial, com o aperfeiçoamento do produto para o consumo, visando, efetivamente, ao servir diretamente ao consumidor final, real beneficiário do servir industrial.

Já na prestação de um serviço, o servir é direto, representado na utilidade prestada imediatamente ao seu tomador, pouco importando seu reflexo a terceiros. Aqui, ao contrário do que se ocorre na atividade de industrialização de um produto por encomenda, a geração de utilidade a terceiros, alheios à relação negocial, não é relevante. Na industrialização de produtos, tal produção de utilidade é imperiosa.

O problema resolve-se pela identificação do resultado gerado, de modo a haver compatibilidade entre a norma de tributação e a norma de competência.

Ao se utilizar da expressão “produto industrializado” a Constituição Republicana, evidentemente, retirou do campo de construção de sentido possível para o vocábulo “serviço” aqueles resultados que sejam obtidos a partir da prestação de uma atividade (fazer) na forma de industrialização dirigida a compor a cadeia de produção, o que impossibilita sua consumação imediata.

Assim, havendo a realização de um serviço de qualquer natureza que, por conta disto, destinado a consumidor final, ter-se-á ISS. Existindo a prestação de um serviço de industrialização, que, por conta disto, destinado a outro industrial, dando continuidade à cadeia de produção fabril, IPI.

Afinal, não se tributa com o ISS a operação de prestação de serviço, mas, sim, a efetiva realização deste serviço objeto da contratação, gerador de utilidade consumível e que é caracterizado a partir de parâmetros constitucionais de sentido.

A prestação de um serviço visa à produção de uma utilidade ao seu tomador, que é seu consumidor. Ora, a geração de uma utilidade a tomador que não seja consumidor daquele produto, portanto, não é, por conta disto, serviço subsumível à classe constitucional “serviço”, mas, sim, à classe “produto industrializado”, cuja outorga de competência fora conferida à União.

Neste caso, conquanto se tenha a presença de um “serviço” para o direito civil, não se o terá, por força da distinção constitucional dos conceitos, para fins de direito tributário. O recorte constitucional, realizado sobre esta realidade é outro.

## CONCLUSÃO

A partir do advento do paradigma filosófico do giro-linguístico (linguistic turn) concebeu-se que não ser possível conhecer as coisas “em si”, mas apenas travando contato com as várias linguagens que as formalizam.

Deste modo, não mais nos é dado perquirir sobre a essência das coisas. O conhecimento científico deve ser obtido a partir de uma interpretação de linguagens. É preciso construir o sentido das coisas, o que se dá mediante ato interpretativo e fica sujeito a limites. Estes limites são dados não só pela intersubjetividade dialógica das relações, mas pela historicidade dos termos.

Os sentidos não são livres, nem se colam às coisas. A construção do sentido possível é somente possível dentro de um sistema de referência. No plano do direito, este sistema é o sistema jurídico, pautado no *topos* constitucional. É da constituição que se deve partir para a construção dos sentidos jurídicos possíveis, a partir do contato com discursos, e não mais com as coisas.

A análise dos sentidos constitucionais que devem ser atribuídos aos impostos envolvidos em conflito normativo de incidência feita por este trabalho, levou à conclusão de que, nas atividades de “industrialização por encomenda”, há incidência de IPI e ICMS.

Afinal, a norma jurídica é seletora de propriedades do real. Os textos jurídicos ao olharem para uma mesma realidade social as classificam das mais diversas formas jurídicas. Sobre a mesma realidade social analisada por este trabalho – a da atividade de industrialização por encomenda –, a Constituição da República fez incidir três diferentes normas jurídicas de competência tributária, constituindo três realidades jurídico-tributárias distintas.

Criou-se, assim, a necessária divisão, por nós realizada, entre serviço *mediante* industrialização e serviço *de* industrialização.

Isto porque, embora possa ficar sujeita à realização de um contrato que envolva transferência de propriedade (compra e venda ou permuta), a atividade de industrialização de um produto, também pode ficar sujeita ao contrato que envolva a prestação de um serviço, que continuará atraindo a incidência do IPI.

A Constituição, ao delimitar competência para este imposto federal não o limitou apenas a operações que envolvessem transferência de propriedade, como fez com o ICMS ao exigir a circulação da mercadoria.

Deste modo, também o contrato de prestação de serviço, definido pelo Código Civil, pode ficar sujeito ao IPI. O que o diferenciara do ISS, será a qualificação do destinatário beneficiário desta atividade de prestação de um serviço industrial. Se comerciante ou industrial, ter-se-á produto, sujeito à tributação via IPI e ICMS. Se consumidor final, ter-se-á verdadeiro serviço, sujeito ao ISS.

Ali envolverá prestação de um serviço (fim) para o qual é necessária (meio) a industrialização de um produto para a sua conclusão final – serviço *mediante* industrialização. É o caso da confecção de cartões de visita, que envolve as atividades de impressão gráfica e recorte, para escritórios de advocacia, por exemplo. Aqui se terá uma atividade de industrialização de um produto (fim) para a qual é necessária a contratação de uma operação de prestação de um serviço (meio) – serviço *de* industrialização.

Embora o Código Tributário Nacional (art. 110) fique sujeito aos sentidos construídos pelo direito civil, a Constituição Republicana não está. O vocábulo “serviço”, conforme definido na norma de competência do ISS, não é qualquer serviço. Mas apenas aquele que resulte em uma utilidade imediatamente auferível. Caso contrário, ter-se-á, conforme recorte produzido pelo texto constitucional, produto industrializado, sujeito ao IPI.

Produto é aquele identificado por seu destinatário, cuja intenção é igualmente comercial. Já o conceito constitucional de serviço esta adstrito à sua utilidade, ao resultado imaterial da operação de prestação provocado a seu imediato e definitivo utente.

Na Constituição, o que se há, é “serviço-utilidade produzida”, que se opõe, fortemente, em razão das distintas origens que apresentam, ao “produto de natureza industrializada”, cuja utilidade imaterial somente será efetivamente experimentada na ponta, pelo consumidor final da cadeia.

Deste modo, pode-se observar necessário, além da clássica distinção entre as obrigações de dar e de fazer, a adoção de um critério que identifique quem é o tomador/encomendante do dito fazer.

Se industrial, atuando dentro da cadeia de industrialização, ter-se-á IPI, se o consumidor final, ter-se-á a prestação de um serviço-utilidade. O ICMS apenas incidirá se o produto encomendado for de propriedade original do industrializador por encomenda, hipótese em que haverá transferência de propriedade, ato de circulação jurídica de produto qualificável como mercadoria.

## REFERÊNCIAS

- <sup>1</sup> ARAUJO, Clarice Von Oertzen. **Semiótica e investigação do direito**. *In* Constructivismo lógico-semântico. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014.
- <sup>2</sup> ATALIBA, Geraldo. **Conflito entre ICMS, ISS e IPI**. Revista de Direito Tributário. nº 7/8. São Paulo: RT, jan./jun., 1979.
- <sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- <sup>4</sup> AUSTIN, John Langshaw. **Quando dizer é fazer: palavras e ação**. Trad. Danilo Marcondes de Souza. Porto Alegre: Artes Medicas, 1990.
- <sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- <sup>6</sup> BAKHTIN, Mikail. **Marxismo e a filosofia da linguagem**. 9. ed. São Paulo: HUCITEC, 2002.
- <sup>7</sup> BARRETO, Ayres F. **ISS na Constituição de na lei**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- <sup>8</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2011.
- <sup>9</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: texto e norma**. São Paulo: Quarter Latin. 2005.
- <sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- <sup>11</sup> BRITTO, Lucas Galvão de. **Dividir, definir e classificar: conhecer é recortar o mundo**. *In* Constructivismo lógico-semântico. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014.
- <sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- <sup>13</sup> \_\_\_\_\_. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- <sup>14</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

- <sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014.
- <sup>16</sup> \_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- <sup>17</sup> \_\_\_\_\_. **Derivação e positivação no direito tributário**. vol. I. 2. ed. São Paulo: Noseses, 2014.
- <sup>18</sup> \_\_\_\_\_. **Direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos**. São Paulo: Revista de Direito Tributário. ano 12. v. 45. jul./set., 1988.
- <sup>19</sup> \_\_\_\_\_. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- <sup>20</sup> \_\_\_\_\_. **Direito tributário: linguagem e método**. 5. ed. São Paulo: Noseses, 2013.
- <sup>21</sup> \_\_\_\_\_. **Isonções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade**. In Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 33. São Paulo: Dialética, jun., 1998.
- <sup>22</sup> COSTA, Alcides Jorge. **Estudos sobre IPI, ICMS e ISS**. São Paulo: Dialética, 2009.
- <sup>23</sup> \_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Quartien Latin, 2009.
- <sup>24</sup> FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 7. ed. São Paulo: Noseses, 2013.
- <sup>25</sup> FERRAZ, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. São Paulo: Atlas, 1993.
- <sup>26</sup> \_\_\_\_\_. **Fundamentos e limites constitucionais da intervenção do Estado no domínio econômico**. Revista de Direito Público. São Paulo: RT, n. 47-48.
- <sup>27</sup> FARACO, Carlos Alberto. **Diálogos com Bakhtin**. 4. ed. Curitiba: Editora UFPR, 2007.
- <sup>28</sup> FIORIN, José Luiz. **Bakhtin – outros conceitos-chave**. Org. por Brait Beth. São Paulo: Contexto, 2010.
- <sup>29</sup> FLUSSER, Vilém. **Língua e realidade**. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2004.
- <sup>30</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noseses, 2009.

- <sup>31</sup> GUIBOURG, Ricardo; GHIAGLIANI, Alejandro. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: Eudeba, 1985.
- <sup>32</sup> IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2007.
- <sup>33</sup> JAKOBSON, Roman. **Lingüística e Comunicação**. Trad. Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1974.
- <sup>34</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- <sup>35</sup> KANT, Immanuel. **Crítica da Razão Pura**. Coleção: Os pensadores, Vol. I e II. São Paulo: Nova Cultural, 1987.
- <sup>36</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- <sup>37</sup> KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012.
- <sup>38</sup> LINS, Robson Maia. **Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**. In *Constructivismo lógico-semântico*. Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noseses, 2014.
- <sup>39</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- <sup>40</sup> \_\_\_\_\_. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- <sup>41</sup> MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- <sup>42</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.
- <sup>43</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **O Problema Fundamental do Conhecimento**. Porto Alegre: Globo, 1937.
- <sup>44</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado. Tomo I**. Rio de Janeiro: Editor Borsoi. 1955.



- <sup>45</sup> PROCHALSKI, Daniel. ISS: **Regra Matriz de Incidência e Conflitos de Competência**. Curitiba: Juruá, 2009.
- <sup>46</sup> RAUPP, Eliane Santos; LAARBERG, Patrícia Moreli Teixeira. **Língua portuguesa VII**. UEPG/NUTEAD: Ponta Grossa, 2012.
- <sup>47</sup> RAUPP, Henrique Santos; VIONCEK, Emerson. **O tributo “Adicional ao FGTS” da Lei Complementar nº 110/01 e suas “várias” inconstitucionalidades**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº. 277. São Paulo: Dialética, ago., 2014.
- <sup>48</sup> ROBLES, Gregorio. **Teoría del derecho: fundamentos de teoría comunicacional del derecho**. v. I. Madrid: Civitas, 1998.
- <sup>49</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de Linguística Geral**. Trad. Antonio Chelini. 27. ed. São Paulo: Cultrix, 2006.
- <sup>50</sup> SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. Trad. Lucas Galvão de Britto. São Paulo: Noeses, 2014.
- <sup>51</sup> SEALE, John. **Os actos de fala**. Trad. Carlos Vogt (et. al.), Coimbra: Almedina, 1984.
- <sup>52</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m): crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- <sup>53</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Conhecimento fast food, Homer Simpson e o Direito**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mai-24/senso-incomum-conhecimento-fast-food-homer-simpson-direito>>. Acesso em: 19 de out. 2015.
- <sup>54</sup> TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- <sup>55</sup> VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
- <sup>56</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas do direito positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- <sup>57</sup> \_\_\_\_\_. **O universo das formas lógicas e o direito**. In Escritos Jurídicos e Filosóficos. São Paulo: IBET, 2003.
- <sup>58</sup> WARAT, Luiz Alberto. **O direito e sua linguagem**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1984.
- <sup>59</sup> WITTGENSTEIN, Ludowig. **Tractatus logico-philosophicus**. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Biblioteca Universitária (USP), 1968.