REPERTÓRIO DE JURISPRUDÊNCIA IOB

2ª QUINZENA DE SETEMBRO – Nº 18 – 2021

TRIBUTÁRIO, CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO

VOLUME I

ÍNDICE

Ementa	Página	Ementa	Página
DOCTRINA			
Parecer – Diferencial de Alíquota (Difal) no ICMS: Análise do RE 1287019/DF (artigo de Valterlei A. da Costa).....	1/40320 705	– Recurso especial – Tema 69/STF – decisão agravada – fundamentos – Súmula nº 182/STJ – incidência (STJ).....	1/40298 670
O Controle dos Tribunais de Contas e o Artigo 171 da Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações) (artigo de Rafael Carvalho Rezende Oliveira e Erick Halpern)	1/40319 693	Constitucional	
ACÓRDÃO NA ÍNTEGRA			
Recurso – PIS e Cofins – isenção – operações originadas de vendas de produtos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus (STJ).....	1/40318 685	Constitucional e administrativo – procedimento comum – teto remuneratório – base de cálculo – policial militar inativo – professor da Academia de Polícia Militar do Barro Branco – percepção cumulativa – afastamento (TJSP)	1/40297 670
EMENTÁRIO			
Tributário			
Ação de execução fiscal – despacho ordinatório de citação sem efeito – endereço incorreto – impossibilidade de citação (TJMS).....	1/40317 682	Reclamação – afronta ao decidido na ADI 3.395/DF – competência da Justiça Comum para pronunciar-se sobre a existência – validade e eficácia da relação entre servidores e o poder público – fundada em vínculo jurídico-administrativo – precedentes (STF) ..	1/40296 670
Constituição ilícita de crédito de ICMS inexistente – peculato – fraude envolvendo servidores e secretário de governo estaduais – incompetência da Justiça Estadual (STJ).....	1/40316 682	Administrativo	
Contribuição previdenciária (PSS) – art. 16-A da Lei nº 10.887/2004 – impossibilidade de exclusão do tributo da base de cálculo dos juros de mora – indevida antecipação do fato gerador (STJ)	1/40315 681	Ação civil pública por ato de improbidade administrativa – enriquecimento ilícito – competência da Justiça Federal – prescrição – inocorrência – fraudes em procedimentos licitatórios (TRF 5ª R.) ..	1/40295 669
Execução fiscal		Ação de ressarcimento ao erário – acidente de trânsito – dano causado a bem público – responsabilidade subjetiva do agente não comprovada (TJDFT).....	1/40294 667
– IPTU e taxas – nulidade das CDAs – ocorrência (TJSP)	1/40314 680	Ação popular – pretensão de suspensão de venda de ativos da Petrobras – procedimento licitatório – legitimidade passiva (TRF 5ª R.).....	1/40293 666
– Mérito – petição inicial com CEP relativo a endereço diverso – revogação do deferimento da citação – impossibilidade (TJMS)	1/40313 679	Concurso público – exame psicotécnico – substituição da banca examinadora por perícia judicial – Judiciário ultrapassou o controle de legalidade do ato – impossibilidade (TRF 5ª R.).....	1/40292 666
ICMS		Contrato	
– Deixou de pagar o ICMS – valores foram apurados – levantamento fiscal realizado com fundamento no art. 509 do RICMS/2000 (TITSP)	1/40312 679	– Autorização de uso de área pública – quiosque – oficina mecânica – contraprestação pecuniária – preço público – configuração (TJDFT).....	1/40291 665
– Embargos à execução fiscal – aplicabilidade – ausência de combate a fundamentos autônomos do acórdão – razões recursais dissociadas – deficiência (STJ)	1/40311 679	– Fies – aditamento – prorrogação – majoração global – impossibilidade (TRF 4ª R.)	1/40290 665
– PIS/Cofins – tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 574.706/PR, cuja matéria teve a sua repercussão geral reconhecida (Tema 69/STF) – matéria eminentemente constitucional (STJ)	1/40310 678	Contrato administrativo – inexecução parcial – ocorrência – sanções administrativas de advertência e multa – manutenção – redução do percentual aplicado – cabimento (TRF 5ª R.).....	1/40289 665
ITCMD – revisão de lançamento – presença de erro de fato – juízo firmado nos fatos e provas dos autos – revisão (STJ)	1/40309 677	Contrato de concessão – Covid-19 – equilíbrio econômico-financeiro – abstenção de atos de cobrança – impossibilidade (TRF 4ª R.).....	1/40288 663
Protesto de CDA – Lei nº 9.492/1997 – norma nacional – plena eficácia – adoção pela Fazenda Municipal – possibilidade – lei local autorizativa – desnecessidade (STJ)	1/40308 675	Dano moral – DNIT – infração de trânsito atuada indevidamente – concessão de CNH definitiva – indenização indevida (TRF 5ª R.).....	1/40287 662
Recurso		Fraude – caráter competitivo de procedimento licitatório – natureza jurídica (TRF 4ª R.).....	1/40286 662
– Alíquota zero – possibilidade – não sujeição dos varejistas aos efeitos do art. 9º da MP 690/2015 (STJ).....	1/40307 674	Improbidade administrativa – atestado de recebimento de mercadorias parcialmente entregues – desconformidade com a licitação – culpa grave – reconhecimento (STJ)	1/40285 661
– Especial – recuperação judicial – habilitação de crédito – multa administrativa – natureza não tributária – Fazenda Pública – concurso de credores – não sujeição (STJ).....	1/40306 674	Licitação	
– Impugnação específica – argumentos insuficientes para desconstituir a decisão atacada – aplicação de multa – art. 1.021, § 4º, do CPC – descabimento (STJ).....	1/40305 673	– Anulação – impossibilidade – observância do edital (TRF 5ª R.)...	1/40284 661
Recursos da Fazenda Nacional e do contribuinte interpostos na vigência do CPC/1973 – Enunciado Administrativo nº 2 – tributário – IRPF – isenção (STJ).....	1/40304 673	– Concessão de uso de área aeroportuária para fins comerciais – aeroporto incluído no PND – limitação temporal da exploração – anulação do contrato (TRF 5ª R.).....	1/40283 660
Sonegação fiscal – nulidade do lançamento tributário por inconstitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/1996 – óbice da Súmula nº 283/STF – compartilhamento de dados obtidos pelo fisco (STJ)	1/40303 672	– Dispensa indevida – condenação – apelo da acusação – pedido de revisão da dosimetria (TRF 5ª R.).....	1/40282 658
Tributário		– Pregão eletrônico – prestação de serviços de vigilância, proteção e segurança – dilação probatória – (im)possibilidade (TRF 4ª R.)....	1/40281 658
– Agravo de instrumento – execução fiscal – Município de Andradina – insurgência (TJSP).....	1/40302 671	– Realização, dispensa, inexigibilidade – representação processual do município – procuração anexada aos autos – regularidade (TRF 5ª R.).....	1/40280 658
– Crédito presumido de ICMS – exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – controvérsia pacificada no âmbito dos tribunais superiores (TRF 4ª R.)	1/40301 671	Mandado de segurança – licitação – pregão eletrônico – comprovação de capacitação técnica (TRF 4ª R.)	1/40279 657
– Execução fiscal – auto de infração – exercício de 2011 – Município de Itapetininga (TJSP)	1/40300 671	Nulidade – acórdão proferido pelo TCU – tomada de contas – ausência de comprovação de responsabilidade do agente (TRF 5ª R.).....	1/40278 657
– IPI – automóvel – isenção – aquisição de veículo adaptado – portador de deficiência – requisitos (TRF 4ª R.)	1/40299 670	Responsabilidade civil – DNIT – acidente automobilístico em rodovia federal – buraco na pista – amputação de membro inferior do autor – configuração (TRF 5ª R.).....	1/40277 655
		Tomada de contas especial – convênio – contratação irregular não precedida de licitação – fraude – contas irregulares – multa (TCU).....	1/40276 653

IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.**Presidente:** Jorge Santos Carneiro**Diretor de Marketing ao²:** Osvaldo Meneghel**Gerente Editorial e de Consultoria:** Milena Sanches Tayano dos Santos**Gerente de Produção de Conteúdo:** Marcelo Brambila**Gerente de Produtos:** Vlamir Neves**Redatores Jurídicos:** Herica Eduarda Geromel Vasques, Simone Costa Saletti Oliveira e Valdinéia de Cássia Tessaro de Souza.**Revisão e Diagramação:** Dois Pontos Editoração**MATRIZ (SP)****Administração e Redação****Colaboradores****Tributário, Constitucional e Administrativo:** Aires F. Barreto, Alcides Jorge Costa, Brandão Machado, Érico Andrade, Fernando Dantas Casillo Gonçalves, Hamilton Dias de Souza, Heleno Taveira Tôres, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Francisco, Manoel Gonçalves Ferreira

Filho, Marcos André Vinha Catão, Marco Aurélio Greco, Nelson Monteiro Neto, Odete Medaaur, Osvaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Paulo A. Caliendo V. da Silveira, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Vicente Greco Filho, Vittorio Cassone, Zélia Luiza Pierdoná.

Trabalhista e Previdenciário: Arion Sayão Romita, Claudio Armando Couce de Menezes, Danilo Ribeiro Miranda Martins, Erica Paula Barcha Correia, Georgenor de Sousa Franco Filho, Gustavo Filipe Barbosa Garcia, Jorge Luiz Souto Maior, José Carlos Arouca, José Pitas, Marcus Orione G. Correia, Maria Garcia, Marisa Ferreira Santos, Maurício Godinho Delgado, Sergio Pinto Martins, Tatiana Sada Jordão, Thereza Christina Nahas, Wladimir Novaes Martinez.**Civil, Processual, Penal e Comercial:** Álvaro Villaça Azevedo, Carlos Alberto Bittar Filho, Damásio Evangelista de Jesus, Demócrito Ramos Reinaldo Filho, Eduardo Franco Cândia, Flávio Eduardo Turessi, João Baptista Villela, João Batista Lopes, Luiz Manoel Gomes Júnior, Luiz Rodrigues Wambier, Marcelo Andrade Féres, Rui Stoco, Walter Piva Rodrigues, Yusef Said Cahali.**IMPORTANTE:****Pedido e Remessa de Cópia Integral de Acórdãos****A remessa e o pedido de cópia integral de acórdão ementado de interesse do assinante podem ser feitos das seguintes formas:**

- **E-mails:** conselho.editorial@ao3tech.com e pesquisa@ao3tech.com
- **Horário de atendimento:** das 8h30min às 17h30min
- **Central de Atendimento ao Cliente:** (11) 2188-7900 e 0800-7247900

Todos os pedidos, independentemente do meio de solicitação escolhido, deverão conter o número da respectiva assinatura.

No pedido deve ser mencionado o número que precede a publicação das ementas no Repertório de Jurisprudência IOB, inclusive o número do volume (ou seja, I, II ou III).

As opiniões emitidas em artigos assinados são de inteira responsabilidade dos seus autores.**Proibida a reprodução parcial ou total de qualquer matéria sem prévia autorização da IOB.****O Repertório de Jurisprudência IOB é uma publicação quinzenal da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. com circulação nacional. Tiragem superior a 6.000 exemplares.****REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA**

- **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**
Portaria nº 08, de 15 de maio de 1995 (DJU 2 de 16 de maio de 1995, p. 29011)
- **Tribunal Regional Federal da 2ª Região**
Decisão do Plenário de 1º de junho de 2000 no Processo nº 1999.02.01.057040-0
- **Tribunal Regional Federal da 3ª Região**
Portaria nº 01, de 3 de agosto de 1999 (DJU 2 de 17 de agosto de 1999, p. 325)
- **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**
Portaria nº 2, de 14 de agosto de 2000 (DJU 2 de 21 de agosto de 2000, p. 465)
- **Tribunal Regional Federal da 5ª Região**
Despacho de 24 de agosto de 2000 – nº 10 (DJU 2 de 31 de agosto de 2000, p. 1155)
- **Supremo Tribunal Federal**
Processo nº 311.108 – Registro nº 046-09, de 20 de novembro de 2009 (DJe 25 de novembro de 2009)
(Os acórdãos do STF estampados correspondem, na íntegra, às cópias obtidas em sua Secretaria de Documentação)

TELEFONES ÚTEIS IOB

MATRIZ	DDD	ADMINISTRAÇÃO	VENDAS	RENOVAÇÃO	COBRANÇA	ATENDIMENTO DE ACÓRDÃOS	CURSOS AO VIVO	LIVRARIA
São Paulo	11	2188-7900	2188-7777 0800-7247777	2188-7900 0800-7247900	2188-7900 0800-7247900	2188-7051	2188-7777	0800-724-7777

SÍNTESE NETChamamos a sua atenção para um produto inovador e que vem se destacando no cenário jurídico, o “SÍNTESE NET”, que é, hoje, o melhor provedor de conteúdo *on-line* do mercado, com ferramentas de busca rápida, segura e eficaz, com qualidade na informação que você tanto deseja.

Diversos temas de todas as áreas do Direito, seja em forma de jurisprudência, doutrinas, práticas processuais e muitos outros conteúdos, podem ser encontrados no “SÍNTESE NET”.

Entre agora mesmo no *site* online.sintese.com, faça um cadastro e acesse, de forma gratuita, o produto durante 10 dias, conferindo, assim, o que temos para lhe oferecer.**JURIS SÍNTESE DVD**O maior acervo jurídico em DVD com conteúdo selecionado, vinculado, anotado e comentado pela equipe editorial altamente especializada da IOB. Atualizado bimestralmente e com atualização diária pelo *Site* Exclusivo do Assinante do Juris SÍNTESE DVD.**REVISTAS TEMÁTICAS**

- Revista de Estudos Tributários
- Revista SÍNTESE Direito Administrativo
- Direito Público
- Informações: (11) 0800-724-7777 ou (11) 2188-7777
- Acesse: www.iob.com.br

Tabela anual para localização cronológica de Ementas – RJ

Ano	Ementas	Ano	Ementas
2010	1/27239 a 1/28422	2016	1/34022 a 1/35164
2011	1/28423 a 1/29551	2017	1/35165 a 1/36331
2012	1/29552 a 1/30676	2018	1/36332 a 1/37482
2013	1/30677 a 1/31793	2019	1/37483 a 1/38510
2014	1/31794 a 1/32906	2020	1/38511 a 1/39562
2015	1/32907 a 1/34021	2021	a partir de 1/39563

Doutrina

1 40320 **Parecer – Diferencial de Alíquota (Difal) no ICMS: Análise do RE 1287019/DF**

VALTERLEI A. DA COSTA¹

Doutorando em Direito Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR, Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná e da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR, Professor de Cursos de Pós-Graduação em Direito Lato Sensu, Ex-Técnico de Finanças e Controle da PGFN, Sócio do Costa & Costa em Curitiba/PR.

Trata o presente Parecer do ICM-Difal, nos termos da EC 87/2015, bem como dos efeitos da decisão proferida pelo STF no RE 1287019/DF.

CONSULTA

A consulente tem como atividade o comércio, com revenda de mercadorias para consumidores finais em outras unidades da federação que não a sua. Em razão disso, no que toca ao ICMS, recolhe ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna (dele) e a interestadual. Todavia, em razão do recente julgamento realizado pelo STF no RE 1287019/DF, sob o regime de repercussão geral, estabelecendo a necessidade de norma geral para tal cobrança, a ser disposta em lei complementar, consulta-nos sobre os efeitos dessa decisão, informando-nos, no mais, não ter qualquer ação sobre o tema ajuizada.

SUMÁRIO: 1 Norma jurídica; 2 Teoria trilógica do tributo; 3 Normas gerais em matéria tributária; 4 Eficácia normativa; 5 ICM antes da EC 87/2015; 6 ICM depois da EC 87/2015; 7 ICM, lei complementar e convênio; 8 RE 1287019/DF; 9 Solução à consulta; Referências.

1 NORMA JURÍDICA

Direito, ao menos o positivo, é um conjunto de normas jurídicas. Afirmção singela que remete a outros dois pontos: o que seriam as normas jurídicas, enquanto unidades desse conjunto, e qual a relação existente entre elas.

Por um lado, adotando-se a tese da homogeneidade sintática, todas as normas jurídicas teriam a mesma estrutura, hipótese (concreta ou abstrata) ligada por imputação a conseqüente (individual ou concreto), prescrevendo sempre uma conduta², mas podendo ser saturada das mais variadas formas, com limite, todavia, na contingência, já que seria um sem-sentido regular o impossível ou o necessário³. Por outro, essas normas encadeiam-se, formando um escalonamento hierarquizado, quando a validade de uma norma jurídica depende de outra norma jurídica, com o vértice dessa pirâmide sendo ocupado pela norma fundamental⁴. Não se deve pensar, todavia, em razão da asserção de que uma norma jurídica tem seu fundamento de validade em outra norma jurídica, que se trata de mera relação de norma com norma, pois, se se está a falar do direito positivo, por conseqüência, então é direito posto, ou seja, o produto de um ato de vontade, sem, com ele, contudo, confundir-se⁵. Dito isso, pode-se tomar a norma jurídica como função sgnica, ou seja, a relação entre o significante e o significado⁶ ou, em outros termos, entre o plano da expressão

2 “Por variado que seja estilisticamente, tecnicamente, idiomáticamente, o modo como o direito positivo de uma sociedade concreta se exprime, onde há regra de conduta [...] aí encontramos sua composição dual.” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 82)

3 “Se a norma prescreve o que factualmente é impossível, carece de sentido [...]; ou se prescreve o que factualmente é necessário [...], também carece de sentido.” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. Op. cit., p. 72)

4 “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 217)

5 “[...] urge distinguir-se entre um ato de comando, de prescrição, de fixação de norma, que é um ato de vontade e, como tal, tem o caráter de evento, *i.e.*, do *ser*, e entre o mandamento, a prescrição, a norma, como também entre o sentido desse ato, e isto significa: um *dever-ser*.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986. p. 34)

6 “Propomo-nos a conservar o termo *signo* para designar o total, e a substituir *conceito* e *imagem acústica* respectivamente por *significado* e *significante* [...]” (SAUSSURE, Ferdinand de. *Curso de linguística geral*. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003. p. 81)

1 E-mail: costa.valterlei@gmail.com.

e o plano do conteúdo⁷. Assim, expede-se o significativo e, de sua interpretação, produzindo o significado, conhece-se a conduta devida no caso de verificada a hipótese, em uma das modalidades: permitida, proibida ou obrigatória, sem que outras haja⁸.

Dada a hipótese, então deve ser a consequência, quando uma conduta é permitida, proibida ou obrigatória. E, dentre essas condutas prescritas, uma merece especial atenção, que é a de enunciar outros significantes, os quais, por sua vez, serão interpretados, dando azo a outras normas jurídicas, o que nos autoriza a falar em ação normativa⁹. Nesse ponto é que se faz uma distinção entre as normas jurídicas, como de conduta e como de competência, sem perder de vista que a norma de competência também é norma de conduta¹⁰. Agora, se esse destaque todo permite cogitar das normas jurídica que prescrevem ações normativas formarem uma espécie normativa própria – quer porque não haveria hipótese, mas somente consequente, um “poder”¹¹; quer porque seria regida por um modal diferente, um “ter de”¹² – é tema que não pretendemos tratar, pois nos basta, aqui, considerar que as normas de competência, especialmente para a expedição de enunciados que serão interpretados como normas gerais e abstratas, são permissões, mediante um procedimento específico e respeitado um conteúdo pré-definido, sem a necessidade

7 “A função semiótica é, em si mesma, uma solidariedade: expressão e conteúdo são solidários e um pressupõe necessariamente o outro.” (HJELMSLEV, Louis. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. Trad. J. Teixeira Coelho Netto. São Paulo: Perspectiva, 2003. p. 54)

8 “Uma lei ontológica de quarta possibilidade excluída diz: a conduta é obrigatória, permitida ou proibida, sem mais uma outra possibilidade.” (VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 124-125)

9 “Para el modo peculiar de la acción, que tiene como resultado la existencia de prescripciones, acuñamos el nombre acción normativa.” (WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970. p. 91-92)

10 As normas de competência ou, como quer Norberto Bobbio, de estrutura “[...] não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou, exatamente, o comportamento que elas regulam é o produzir regras” (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 45).

11 “A função normativa da autorização significa: conferir a uma pessoa o poder de estabelecer e aplicar normas.” (KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Op. cit., p. 129)

12 Gregorio Robles, ao lado das normas deonticas, aponta as normas procedimentais, “[...] que podem ser expressas mediante o verbo *ter que* [...]”, e as normas potestativas, “[...] suscetíveis de serem expressas mediante o verbo *poder* [...]” (ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: 2005. p. 16).

da verificação de condições anteriores, as quais podem ser, assim, toda e qualquer, com uma ou outra exceção, a depender do direito positivo, como no caso da exigência da existência de normas prévias.

Em curta síntese, essas são as ideias básicas de teoria da norma jurídica que devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

2 TEORIA TRILÓGICA DO TRIBUTO

Uma vez adotada a posição de que todas as normas jurídicas possuem a mesma estrutura, então não é possível separar as normas tributárias das demais normas meramente pela sintaxe, devendo haver, assim, outro critério, o qual, no nosso caso, é o semântico. Contudo, mesmo esse outro recorte não bastará, pois todas as normas jurídicas têm também conteúdo mínimo na consequência, qual seja, uma prescrição de conduta. Nesse ponto, a norma tributária deve ter um particular conteúdo para de outras ser distinguidas. Saturemos, para tanto, os categoremas¹³. Na hipótese, há a descrição de um fato lícito, de conteúdo econômico, com coordenadas de tempo e lugar; na consequência, há a obrigação de um sujeito dar dinheiro ao estado, ou equivalente, com marcadores de quando e onde; tudo unido, hipótese e consequência, por imputação. No mais, diz-se de tal norma jurídica geral e abstrata¹⁴. Com isso, tem-se um centro para os estudos tributários, o qual chamaremos de norma de tributação¹⁵.

Agora, se lembrarmos que toda norma jurídica tem fundamento de validade em outra norma jurídica, fácil per-

13 Trata-se de encontrar o tributo em seu sentido estático. “Sendo assim, a matéria-prima de que dispomos são os critérios para a identificação de um fato (hipótese tributária) e os critérios para o reconhecimento de uma relação jurídica (consequência tributária)” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 109).

14 “Visualizamos na RMIT [...] quatro critérios tanto no antecedente quanto no consequente, correspondentes aos âmbitos de validade da norma jurídica: o pessoal, o material, o temporal e o espacial [...]” (CUNHA, Carlos Renato. *O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011. p. 391). Sobre a existência de um critério pessoal na hipótese e de um espacial e temporal na consequência, veja-se: VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei A. da. A estrutura da norma tributária: os critérios temporal e espacial do consequente normativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 2, v. 7, p. 201-221, jul./ago. 2017, *passim*.

15 Em sentido equivalente, pode-se dizer que “[...] nada mais congruente do que designar por *norma tributária em sentido estrito* àquela quem marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 252).

ceber, então, que a norma de tributação tem sua validade derivada de outra norma, a superior, a qual denominaremos de norma de competência tributária. Analiticamente, a hipótese de tal norma pode ser contemplada por toda e qualquer situação, mas, comumente, há exceções, a depender do direito positivo, como no caso da necessidade de existência prévia de normas gerais em matéria tributária. De toda sorte, na consequência da norma de competência há, onde vige o princípio da legalidade, uma permissão para o Legislativo enunciar, segundo um procedimento, geralmente votação por maioria simples dos membros do parlamento, a norma de tributação, cujo conteúdo, em linhas gerais, mas não inapelavelmente, já é pré-definido, desde que o faça na capital do ente federado e dentro do ano legislativo¹⁶. Desse modo, como resultado da aplicação da norma de competência tributária, tem-se o significativo como produto e, na ponta, a norma de tributação como significado.

Ainda pode haver, para a formação da tríade tributária, a norma de lançamento tributário, a qual, todavia, é uma contingência, a depender do direito positivo¹⁷. Nesse caso, temos uma norma individual e concreta, quando, em razão de determinada ocorrência, deve ser para um sujeito

individualizado a obrigação de dar quantia certa ao estado, com um onde e um quando específicos¹⁸. De toda sorte, nos casos em que for prescrita a norma de lançamento tributário, a norma de tributação não é mais uma obrigação de dar dinheiro, mas sim uma de enunciar a norma de lançamento tributário, quando a estrutura escalonada teórica mínima do direito deixa de ser norma de competência e norma de conduta e passa a ser norma de competência, outra norma de competência e, só então, norma de conduta.

Em curta síntese, essas são as ideias básicas da teoria da norma tributária que devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

3 NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Uma concepção teórica básica da tributação, sob o ângulo normativo, implica uma norma de tributação, cuja validade é a norma de competência tributária, mas que também pode ser a validadora da norma de lançamento tributário, desde que haja disposição nesse sentido, naquilo que chamamos de *teoria trilógica do tributo*¹⁹. Contudo, esse modelo minimalista, a depender do direito positivo, pode ser expandido, como é o caso do brasileiro, que prescreve a necessidade de normas gerais em matéria tributária, mediante o instrumento lei complementar, especialmente

16 Em sentido próximo à estrutura da norma de competência aqui empregada, mas duplicando o sujeito na hipótese e na consequência, podemos citar: “Se ‘fulano é pessoa política A’ e ‘estão presentes as circunstâncias de fato B ou C’, então, deve ser a permissão de a pessoa política A legislar sobre a matéria D, nos limites E, segundo o procedimento F” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípio. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 121, p. 37, out. 2005). Uma outra construção da norma de competência seria: “A norma de competência primária prescreve, em sua hipótese, os critérios formais para a criação válida de outra norma. No seu consequente, está a relação jurídica entre sujeito competente e demais agentes sociais, tendo com objeto a validade material de um texto jurídico que verse sobre determinado tema” (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 95).

17 “Se a exigibilidade [...] do direito [...] ficasse sempre condicionada a uma demonstração ou comprovação histórico-jurídica do acontecimento dos fatos que realizam a hipótese de incidência, então estaria perdida a praticabilidade do direito. [...] Entretanto, aquela *simultaneidade* no nascimento do direito e sua exigibilidade [...] pode, por exceção, ser quebrada [...]. Porém, esta quebra de simultaneidade é *anormalidade* na fenomenologia do nascimento da relação jurídica. [...] Para que aquela anormalidade na fenomenologia jurídica seja admissível no mundo jurídico, é absolutamente necessária a existência de uma regra jurídica cuja regra [...] seja justamente a criação daquela anomalia [...]. A criação de uma tal regra jurídica fica ao arbítrio do legislador, o qual procurará, racionalmente, um ponto de equilíbrio entre a praticabilidade e a certeza do direito.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 356-357)

18 Empregamos norma de lançamento tributário em sentido amplo, cujo significante pode ser expedido tanto pela autoridade administrativa como pelo particular. Todavia, não desconhecemos quem reserve para tal gênero a expressão “ato-norma formalizador”, a qual comportaria “[...] duas espécies de normas jurídicas individuais e concretas: o ato-norma administrativo de lançamento tributário e o ato-norma formalizador instrumental” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 185).

19 “Baixinho, disse ‘um’! Então lhe ocorreu que a norma de tributação estava desacompanhada. Alguma coisa estava errada: se o homem não foi feito para ser sozinho, a norma de tributação também não. Foi aí que atentou: se a norma de tributação era norma jurídica, haveria de existir uma outra norma, fundamento de sua criação. As coisas estavam fazendo sentido. Assim, pôde derivar que, se há uma norma de tributação, então há igualmente uma ‘norma de competência tributária’ [...]. O conjunto que iria contar já não era mais unitário. ‘Um, dois’, proferiu, ainda hesitante! Porém, ainda carecia de algo. ‘O que será? O que será?’. E entre as interrogações, algo germinou: se a norma de tributação era uma norma fundada, por que não poderia ser ela outrossim uma norma fundante? Alegria, alegria, e soaram os tambores. *Fiat lux!* [...]. Contudo, faltava um nome; assim a batizou de ‘norma de lançamento tributário’. [...] Agora, tinha diante de si uma trinca. Abriu e fechou os olhos, e lá continuavam elas, impávidas, as três normas. ‘Um, dois, três’, declamou! Sentiu-se satisfeito. E todos puderam viver felizes para sempre.” (COSTA, Valterlei A. da. *Ensaio para uma teoria trilógica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. 2019. 248f. Dissertação (Mestrado em Direito) – UFPR, Curitiba. p. 226)

sobre o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos (art. 146, III, *a*, da CF/1988)²⁰. Assim, em um primeiro momento, temos a Constituição como norma de competência para a instituição de norma geral, a qual, por sua vez, na construção escalonada do jurídico, seria a norma superior imediata da norma de tributação²¹.

De modo geral, ponto que podemos aceitar para fins deste Parecer, diz-se que a Constituição conceitua os impostos e que a norma geral os define analiticamente²². Assim, uma moldura de possibilidades de interpretações mais ampla é formada da interpretação do texto constitucional, a qual, todavia, quando conjugada com a interpretação da norma geral, deve ser restringida, lembrando que sempre haverá, por mais estreita que seja, uma margem de manobra para o legislador, quando for exercer sua competência na expedição do enunciado do qual se obterá a norma de

20 Aceitamos aqui, sem maiores discussões, a teoria tricotômica das normas gerais em matéria tributária. Para uma discussão mais profunda do tema, veja-se: COSTA, Valterlei A. da; COSTA, Vivian Carla. Normas gerais em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, a. 6, v. 29, p. 209-242, abr./jun. 2021, *passim*.

21 Teoricamente, não se deve estabelecer uma relação direta entre norma geral e lei complementar, pois “[n]em tôda lei complementar é submetida ao processo especial de elaboração e êste, por sua vez, se aplica a leis que, rigorosamente, não têm natureza de complementares (ou integrativas da Constituição)” (ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 30). Contudo, para fins do art. 146, III, da CF/1988, as normas gerais devem advir do instrumento normativo lei complementar.

22 Sobre a diferença entre definir e conceituar, podemos citar José Roberto Vieira, para quem “[...] oriundo de ‘*finis*’ (fim, limite), o verbo ‘definir’, do latim ‘*definire*’, significa delimitar, determinar a extensão ou os limites de algo (Antônio Geraldo da Cunha). Conceito, do latim ‘*conceptum*’ – pensamento, ideia, opinião, noção (Antônio Geraldo da Cunha) – ‘...é uma noção abstrata ou ideia geral...’ (Hilton Japiassú e Danilo Marcondes de Souza Filho e André Lalande) usada ‘*Con frecuencia ... en un sentido extremadamente general y bastante vago*’ (José Ferrater Mora) e mais ainda, ‘...tem significado generalíssimo’ (Nicola Abbagnano). Dessa larga generalidade do conceito, pode-se alcançar, mediante a delimitação, a restrita especificidade da definição, uma vez que ‘...o conceito é uma noção de base cuja definição é rigorosa...’ (H. Japiassú e D. Marcondes S. Fº). Definição, ‘a declaração da essência’ (Nicola Abbagnano), ‘...consiste em determinar a compreensão que caracteriza um conceito’ (André Lalande e H. Japiassú e D. Marcondes S. Fº)”. (VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, p. 329-330, 2005. II Congresso Nacional de Estudos Tributários). Sobre conceitos no direito e conceitos do Direito, veja-se: COSTA, Valterlei A. da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no Direito. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set./dez. 2018, *passim*.

tributação²³. Dito isso, a questão que se coloca, na falta de norma geral definindo o imposto, é se seria possível ao legislador exercer a permissão constitucional ou se, sem norma geral, *a contrario sensu*, haveria uma proibição. De pronto, já adiantamos: uma teoria do direito que preze seu nome não pode dar uma solução *a priori* para o caso, uma vez que é questão contingente, a depender do exame do direito positivo.

Agora, lembrando que as decisões judiciais não são meros posicionamentos sobre o direito positivo, mas o próprio direito positivo – mesmo que a doutrina as julgue como certas ou erradas, quando deveria apreciá-las, se quer ser jurídica em sentido estrito, como válidas ou invalidáveis –, então temos que tomá-las em conta na interpretação que fazemos da Constituição, especialmente quando temos o STF como seu intérprete autêntico²⁴. Assim, na ausência normas gerais, podem os tributos ser criados sem amarras, ou seja, sua instituição é permitida, uma vez que, nessas hipóteses, gozam os entes federativos de competência legislativa plena, nos termos do art. 24, § 3º, da CF/1988, com a interpretação autêntica que lhe é dada pelo STF²⁵. Contudo, se a ausência de norma geral implicar a possibilidade de conflito de competência entre os entes da federação, então o enunciado do qual decorrerá a norma de tributação não poderá ser expedido, ou seja, é proibida a instituição do tributo, tudo também conforme disposição do STF²⁶.

23 “Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 388)

24 “A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica. Ela cria Direito.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Op. cit., p. 394)

25 “[...] Tributário. Imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Ausência de lei complementar nacional que disponha sobre o tributo nos termos do art. 146, III, *a*, da Constituição. Exercício da competência tributária plena pelos Estados-membros com amparo no art. 24, § 3º, da Constituição. [...]” (STF, RE 601247-AgRg, 2ª T., Rel. Ricardo Lewandowski, J. 29.05.2012, acórdão eletrônico DJe-114, divulg. 12.06.2012, publ. 13.06.2012, RTJ v. 00226-01, p. 00648)

26 “Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos Estados e do Distrito Federal. Art. 146, III, *a*, da CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Art. 155, I, da CF. ITCMD. Transmissão *causa mortis*. Doação. Art. 155, § 1º, III, da CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas.” (STF, RE 851108, Tribunal Pleno, Rel. Dias Toffoli, J. 01.03.2021, processo eletrônico repercussão geral – mérito DJe-074, divulg. 19.04.2021, publ. 20.04.2021)

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre as normas gerais em matéria tributária que devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

4 EFICÁCIA NORMATIVA

Uma norma jurídica é válida quando pertence a um ordenamento jurídico, podendo-se dizer, com isso, que norma jurídica válida é norma jurídica existente, condição que só perde em razão de outra norma jurídica²⁷. Nesse ponto, não é possível algo como uma norma jurídica inválida, pois as normas jurídicas ou existem ou não existem e, assim, o que temos são normas jurídicas que podem ser invalidadas, mas, uma vez reconhecidas com inválidas, não são mais normas jurídicas²⁸. Com efeito, uma vez expedido enunciado, entre outras questões, que não siga formas ou conteúdos prescritos pela norma de competência, então deve ser a invalidação da norma jurídica dele decorrente²⁹. Entretanto, outra coisa é saber as consequências dessa invalidação, se *ex nunc*, *ex tunc* ou se, somente ou ainda, uma penalidade dirigida a seu expedidor, tudo a ser apurado em norma eventual que se concatena à norma primária de competência³⁰. Agora, a consequência que interessa ao presente caso é a suspensão de eficácia da norma jurídica

27 “O problema da validade é o problema da existência da regra enquanto tal, independentemente do juízo de valor se ela é justa ou não.” (BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003. p. 46)

28 “[...] dentro de uma ordem jurídica não pode haver algo como a nulidade, que uma norma pertencente a uma ordem jurídica não pode ser nula mas apenas pode ser anulável.” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 306)

29 Nosso ponto é que uma decisão do STF em regime de repercussão geral exclui da ordem jurídica a norma invalidada. Em sentido contrário, entendendo que somente estaria comprometida a eficácia, mesmo nos casos em que haja resolução do Senado, podemos citar Paulo de Barros Carvalho: “[...] certa norma até então vigente na ordem jurídica nacional tem sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo, que comunica tal decisão ao Senado da República. Este, pela figura legislativa da ‘resolução’, manda suspender a eficácia técnica daquela regra, que permanece vigente sem poder atuar, continuando também válida até que o órgão que a promulgou venha a expulsá-la do sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Controle de constitucionalidade*. In: *Derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, v. 1, 2011. p. 123).

30 “[...] uma norma jurídica prescreve a ‘S1’ primeiramente uma conduta, de forma condicional [D (p S1q)]. Por causa disso, vamos chamá-la de ‘norma primária’. Uma outra norma jurídica também prescreve conduta, só que agora, a ‘S2’, mas só eventualmente, ou seja, somente se não se der a primeira conduta [D (~q S2ev)]. Por isso, vamos chamá-la de ‘norma eventual’.” (COSTA, Valterlei A. da. *Ensaio para uma teoria trilogica do tributo*: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento. 2019. 248f. Dissertação (Mestrado em Direito) – UFPR, Curitiba. p. 46)

criada sem observância da hipótese normativa da norma primária de competência, ou seja, a existência de norma geral. Vejamos isso...

Normas jurídicas válidas prescrevem condutas que devem ocorrer no mundo e, quando assim é, então dizemos delas eficazes³¹, sem confundir, contudo, validade com eficácia³². Todavia, faz-se necessário um maior desenvolvimento da questão para bem distinguir, por um lado, validade de vigência e, por outro, os vários tipos de eficácia. As normas jurídicas sempre prescrevem para o futuro, haja vista a impossibilidade de conduzir-se para o passado, mas não necessariamente para o imediato à sua criação, podendo-se demarcar, assim, uma data porvindoura. Nesse caso, asseveramos que a norma jurídica é válida, mas ainda não vigente, pois não está apta a produzir efeitos³³. Já quanto à eficácia, pode ser ela jurídica, técnica ou social³⁴. A eficácia jurídica confunde-se com o próprio fenômeno da incidência e a social diz respeito à efetividade da conduta dos sujeitos, só que, para uma adequada solução à consulta que nos foi dirigida, interessa-nos a técnica³⁵, mas vista pelo ângulo da ineficácia, a qual pode ser sintática ou semântica: há ineficácia técnico-semântica quando ques-

31 Em rigor, eficaz é o fato jurídico: “Temos sempre, para dar-se a causalidade jurídica, norma, fato e eficácia. Sem norma, um fato não adquire qualificação de *fato jurídico*. E sem fato jurídico, efeito (eficácia) nenhum advém” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 54). Assim, “[a] validade é uma qualidade do Direito; a chamada eficácia é uma qualidade da conduta efetiva dos homens e não, como o uso linguístico parece sugerir, do Direito em si” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 55).

32 “[...] a proposição normativa universal que encontramos no Direito positivo é válida antes de qualquer confirmação empírica no caso concreto” (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 101). Contudo, “[u]ma norma jurídica deixará de ser considerada válida quando permanece duradouramente ineficaz” (KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 12).

33 “‘Vigência’ é atributo de norma válida (norma jurídica), consistente na prontidão de produzir efeitos para os quais está preordenada, tão logo aconteçam os fatos nela descritos [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 56)

34 “[...] a eficácia pode ser estudada sob três ângulos, que denominamos eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 83)

35 “Uma norma também se diz eficaz quando estão presentes certos requisitos técnicos. A dogmática supõe, nesse caso, a necessidade de enlances entre diversas normas, sem os quais a norma não pode produzir seus efeitos.” (FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 210)

tões de ordem material impedem o processo de concretização normativo; há ineficácia técnico-sintática quando outra norma jurídica ou a ausência de outra norma jurídica é que impede a eficácia³⁶. E, dessas duas ineficácias técnicas, fiquemos com a de ordem sintática e retornemos à norma de tributação.

A Constituição permite que se institua tributo, ou seja, expeça-se o significante a ser interpretado como norma de tributação, especialmente no caso dos impostos, com respeito ao conceito constitucional e também à definição em norma geral. Não havendo norma geral, a competência é plena, limitada apenas pela Constituição; contudo, havendo possibilidade de conflito de competência, a norma de tributação não pode ser criada. Portanto, se houver norma geral, posta por lei complementar, então é permitido enunciar a norma de tributação, mas, se não houver norma geral, posta por lei complementar, então é proibido essa ação normativa.

Dito isso, põe-se a questão de saber qual a consequência normativa prevista para situações em que há a necessidade de norma geral para se tributar, ela não existe, mas, mesmo assim, advém a norma de tributação. Como primeiro ponto, pode-se cogitar da invalidade dessa norma, uma vez que foi posta sem estar presente a condição estabelecida pela hipótese da norma de competência, qual seja, a norma geral. Contudo, nada impõe que somente assim deva ser, pois também pode ser o caso, a depender do direito positivo, de que a norma de tributação, na ausência de norma geral, seja norma ineficaz de um ponto de vista técnico-sintático, mas não invalidável. Por falta de outra norma, a geral, a norma de tributação não pode produzir efeitos, mesmo sendo válida, ou seja, mesmo pertencendo à ordem jurídica. Nesse ponto, a eficácia técnica se aproxima da vigência, com a diferença de que nesta os efeitos estão ligados a termo (uma data futura) e naquela à condição (advento da norma geral, decorrente de lei complementar)³⁷. Agora, entre essas duas opções, o

36 “Pode acontecer que uma norma válida assuma o interior teor de sua vigência, mas por falta de outras regras regulamentadoras, de igual ou inferior hierarquia, ou pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência, não possa juridicizar o fato, inibindo-se a propagação dos seus efeitos. Ou ainda, pensemos em normas que façam a previsão de ocorrências factuais possíveis, mas tendo em vista dificuldades de ordem material, inexistam condições para que se configure em linguagem a incidência jurídica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 459)

37 “Trata-se [o termo] do dia em que se inicia ou se extingue a eficácia de um ato jurídico. Pode ser explicado, ainda, como uma *indicação cronológica*, uma *data*, ou um *evento certo* [...]. Não se confunde com *prazo*, que corresponde ao espaço de tempo intercorrente [...]. De outro lado, a caracterização da certeza quanto à realização do evento futuro dife-

Direito brasileiro, nos termos decididos pelo STF, adotou o entendimento de que, nos casos em que se faça imperiosa a norma geral, mas ela não exista, mesmo assim será válida a norma de tributação, ficando sua eficácia, todavia, condicionada à futura edição de lei complementar³⁸.

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre a eficácia da norma de tributação na ausência de norma geral em matéria tributária que devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

5 ICM ANTES DA EC 87/2015

Exceto por duas mais do que honrosas exceções, entre elas nosso Professor José Roberto Vieira³⁹, a doutrina entende que a Constituição não cria tributo⁴⁰, quando está, na verdade, tratando do tributo em sentido estático meramente, pois apenas a norma de tributação é quem obriga a dar dinheiro ao estado, mesmo que não se olvide que seu fundamento último, tomando-se em conta o direito positivo, é a Constituição. Com isso em conta, entendemos que um minucioso estudo deve ser iniciado por tal norma e so-

rencia o termo da condição.” (VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Direito comercial: teoria geral do contrato*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 4, 2014. p. 327)

38 “Recurso extraordinário. Tema 1094 da repercussão geral. Constitucional e tributário. [...] 5. [...] Atribuída repercussão geral a esta matéria constitucional e fixada a seguinte tese de julgamento: “[...] II – As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar nº 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002.” (STF, RE 1221330, Tribunal Pleno, Rel. Luiz Fux, Rel. p/o Ac. Alexandre de Moraes, J. 16.06.2020, processo eletrônico repercussão geral – mérito, DJe-204, divulg. 14.08.2020, publ. 17.08.2020)

39 “Diante da atribuição constitucional de competência tributária, já dispomos de norma que desenha o perfil mínimo de um tributo, outorgando-lhe, no menor grau possível, uma inquestionável identidade. [...] Ora, *se tributo é norma*, como já reconhecemos, em companhia de larga e respeitável doutrina, perante tal norma constitucional, é inevitável concluir: *a constituição criou tributo*” (VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, p. 639, 2005). Posicionamento que é, reconhecidamente, ancorado em Jose Souto Maior Borges, para quem “[...] o processo de instituição (criação) do tributo, iniciado com a outorga constitucional da competência tributária, se integra, observadas as respectivas competências, com a superveniência das leis complementares, ordinárias e eventualmente outros atos normativos” (BORGES, José Souto Maior. *A fixação em lei complementar das alíquotas das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 6).

40 Por todos: “Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências [...]” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 438).

mente em um segundo momento é que se deve confrontá-la com a norma superior, para verificar, então, sua validade. Entretanto, nada impede somente um debruçar sobre a norma de competência, para descrever (em metalinguagem) a conduta que legislador precisa seguir caso pretenda instituir validamente um tributo. Dito isso, neste Parecer, restringir-nos-emos ao campo constitucional do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de competência dos estados e do Distrito Federal (art. 155, II, da CF), para o qual usaremos o acrônimo ICM⁴¹.

A materialidade do ICM na hipótese normativa, caso seja expressa na conhecida fórmula carvalhiana verbo e complemento, deve ser configurada como realizar operação com mercadoria, que pode ser reduzida a um comercializar em sentido lato, desde que seja convencionado que somente mercadorias podem ser comercializadas, evitando-se, assim, o verbo “vender”, quer porque, por um lado, é muito amplo, pois pode ter por complementos outros bens e produtos, quer porque, por outro, é muito estreito, uma vez que aponta a doutrina outras possibilidades de operações⁴². Nesse ponto, deve-se destacar, outrossim, que não é qualquer operação que deve ser considerada comercialização, mas apenas aquela praticada por empresário, tomando o termo em sentido amplo para fins de demarcar o critério pessoal da hipótese do ICM⁴³. Questão que nos conduz a concluir, então, que deve ser o conceito de mercadoria identificado em termos de relação⁴⁴. E, ainda na

hipótese, quando adotamos a imperiosidade de conexão com o critério material, temos como critério espacial da comercialização o local onde a circulação da mercadoria ocorre, sem isso significar que deva ser necessariamente física⁴⁵, podendo haver alguma espécie limitada de presunção⁴⁶. Por fim, tem o legislador, para o critério temporal, uma margem de manobra, desde que haja interdependência com o critério material⁴⁷. Agora, na linha do destinatário constitucional do tributo, contribuinte do imposto é o empresário, quem, na falta de estipulação de parafiscalidade, deve dar dinheiro ao estado emissor da norma de tributação do ICM – no caso, um dos estados federais ou o Distrito Federal, ocupante do polo sujeito passivo –, calculado segundo complexa regra de crédito e débito, mas que aqui podemos tomar apenas por seus elementos mínimos⁴⁸ – quais seja, base de cálculo, que é o valor da operação, e alíquota, facultando-se ao Senado estabelecer a mínima interna e máxima interestadual –, com onde e quando pagar a serem determinados, no mais, pela legislação tributária.

Dado esse pequeno bosquejo, foquemo-nos em que tipo de conexão deve haver entre o campo de validade espacial das normas estaduais e distrital, estabelecidos em norma de competência, e os critérios da norma de tributação do ICM⁴⁹. Em princípio, não temos dúvidas de que a relação pode ser com o contribuinte⁵⁰ e, assim, obriga-se

41 O ICMS, tomado como guarda-chuva, é sigla que, nas palavras de Roque Carrazza, “[...] alberga pelo menos cinco impostos diferentes [...]” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 36). Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho é mais econômico e nos diz que, “[n]o caso do ICMS, temos três regras-matrizes [...]” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 732).

42 “[...] não só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento etc.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Op. cit., p. 452). Em sentido contrário, pode-se dizer que “[h]á fundamento para desconsiderar as ‘doações’ da hipótese de incidência do ICMS, em razão de esse negócio implicar manifesta ausência de capacidade contributiva, além do fato de não se tratar de efetiva mercadoria, diante da ausência de transação mercantil” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 34).

43 Paulo de Barros Carvalho, mesmo não tratando o sujeito da hipótese à parte do critério material, não deixa de frisar que “[...] o sujeito é composto: ‘produtores, industriais e comerciantes’, assim considerados enquanto categorias habilitadas para produzir a realização do evento, porque sabemos que a ocorrência fáctica denunciada, de maneira individualizada, qual é o agente a que se refere o predicado verbal” (CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. 1981. 427f. Tese (Livre docência em Direito Tributário) – PUC/SP. São Paulo. p. 118).

44 “Não se presta o vocábulo para designar nas províncias do Direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio. A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação

que se lhe dê.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 736)

45 “A circulação e a entrada no estabelecimento pode (*sic*) ser real ou apenas simbólica se considera perfeita e acabada, desencadeando os efeitos jurídico-fiscais correspondentes.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 733)

46 “Dentro de certos limites, a lei pode estabelecer presunções ao atribuir efeitos diversos a fatos impositivos ocorridos em lugares diferentes (desde que no território do legislador).” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 106)

47 “Pode ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o momento da saída da mercadoria de qualquer um destes locais, o momento da extração da nota fiscal, e assim por diante.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Op. cit., p. 48)

48 “O princípio da não cumulatividade é fator exógeno à regra-modelo desse tributo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1978. p. 353. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 3)

49 Sobre a relação entre a validade espacial da norma de competência e a norma de tributação, veja-se: COSTA, Valterlei A. da. Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (Coord.); HAUER, Carolina Chaves; TAROSSO, Fabriccio Petreli; PADILHA, Robson Ochiai (Org.). *Direito tributário paranaense: os 30 anos da Constituição federal e o Sistema Tributário Nacional*. Curitiba: Instituto Memória, v. III, p. 270-304, 2020, *passim*.

50 “Justifica-se a cobrança do tributo sempre que a pessoa que deva pagá-lo seja cidadão do país que o cobra.” (SOUSA,

aquele domiciliado no território do estado ou do Distrito Federal enunciador da norma de tributação do ICM. Todavia, geralmente tem sido apontado como elemento concatenador o critério espacial da hipótese de norma, que é, sem maiores detalhes, o local da circulação da mercadoria, conhecido, juridicamente, como estabelecimento⁵¹. Sendo assim, a norma de tributação do ICM de um estado ou do Distrito Federal pode vincular para pagamento do tributo relativo à circulação de mercadoria a partir de um dado estabelecimento, desconsiderando o domicílio da empresa ou o destino da mercadoria, mas tudo desde que esse estabelecimento esteja localizado em seu campo de validade territorial. Ressalta-se apenas que, antes da EC 87/2015, nos termos da redação original do art. 155, § 2º, VII, *b*, da CF/1988, para os casos em que o destinatário não fosse contribuinte do ICM, era obrigatório estabelecer como alíquota a ser multiplicada pelo valor da operação a mesma aplicada internamente e não a interestadual⁵².

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre o ICM antes da EC 87/2015 que devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

6 ICM DEPOIS DA EC 87/2015

Não são raros os equívocos interpretativos decorrentes de sincretismo metodológico, quando, principalmente em questões tributárias, confunde-se o econômico com o jurídico. Isso porque um único fato econômico pode ser subsumido a várias hipóteses normativas, dando azo, assim, a diferentes obrigações⁵³. Agora, é certo que, no Direito brasileiro, vige regra vedando a bitributação, pois entes federativos diferentes não podem tributar o mesmo fato signo presuntivo de riqueza, mas isso apenas quando não haja autorização constitucional expressa⁵⁴. Por essa linha, a princípio, dois estados da federação não podem exigir ICM

sobre a mesma operação com mercadorias, mas, desde a EC 87/2015, há dispositivo em sentido contrário, pois, nos termos da nova redação do art. 155, § 2º, VII, da CF/1988, nas operações interestaduais, quando a mercadoria é remetida a consumidor final, não contribuinte do ICM, então pode ser instituída a obrigação de dar dinheiro ao estado da federação de domicílio do contribuinte, calculado mediante a multiplicação do valor da operação por alíquota expressa em porcentagem, correspondendo a diferença entre a interna (do estado de destino) e a interestadual⁵⁵.

Economicamente, realiza-se uma única operação comercial, com a circulação da mercadoria para consumidor final localizado em outro estado da federação; juridicamente, todavia, pode haver duas obrigações tributárias para o ICM, a depender de existirem duas normas de tributação⁵⁶. De toda sorte, há norma de competência que permite essa bitributação, o que faz válidas, em princípio, ambas as normas de tributação. Assim, pode haver uma norma de tributação do ICM, instituída pelo estado A, que tribute as operações interestaduais com circulação de mercadoria para destinatários em outro estado B, com alíquota interestadual, e pode haver, concomitantemente, outra norma de tributação do ICM, instituída pelo estado B, que tribute essa mesma operação, mas com a alíquota aplicável sendo a diferença entre a interna (do estado de destino) e a interestadual, a qual chamaremos de ICM-Difal. Com isso, um mesmo contribuinte, sobre um mesmo fato, pode ser obrigado duas vezes a dar dinheiro a dois entes federativos diferentes. (Se fosse o mesmo ente, seria caso de *bis in idem*)⁵⁷.

Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 90)

- 51 “No estabelecimento é que são efetuadas operações mercantis, negócios com mercadorias [...]” (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. Op. cit., p. 24)
- 52 “[...] não fosse o diferencial de alíquotas, haveria um forte desestímulo à compra de mercadorias ou à fruição de serviços, por parte dos consumidores finais, nos próprios Estados em que estão sediados ou domiciliados.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Op. cit., p. 393)
- 53 “Uma mesma causalidade natural [...] pode figurar como suporte de incidência de várias normas, cada uma estabelecendo deonticamente a causalidade jurídica.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no Direito*. Op. cit., p. 63)
- 54 “Não constitui bitributação a possibilidade de múltiplas impositões de cargas tributárias com previsão constitucional [...] sobre um mesmo fato, a despeito de decorrentes de uma mesma riqueza (econômica).” (MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário: material e processual*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 51-52)

- 55 “No que diz respeito às regras introduzidas pela EC 87/2015, observou-se que, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, seja este contribuinte ou não do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota interestadual e caberá ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, valor que será recolhido para o Estado de destino do contribuinte.” (OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 28, v. 145, p. 19, II trim. 2020)
- 56 Em razão de ser o mesmo fato econômico, mas com duas normas de tributação sobre ele incidindo, é a razão de se falar, inclusive, em “sistema misto”: “[...] o arquétipo constitucional do ICMS alberga um sistema misto que adota ora o princípio da origem ora o princípio do destino [...]” (JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, n. 46, p. 40, 2. sem. 2020).
- 57 “Tributação adicional. [...] no *bis in idem* o tributo adicional é instituído pela mesma pessoa jurídica de direito público interno, no que difere da bitributação, que pressupõe a criação de um mesmo tributo por pessoas diferentes.” (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 49-50)

Desenvolvendo melhor a ideia, podemos dizer que significantes em documentos normativos diferentes podem formar um único significado, principalmente nos casos em que um prescreve a regra e outro a exceção. Em matéria tributária, v.g., podemos pensar, para o critério quantitativo, um texto que fixa uma porcentagem e outro um adicional, devendo ser, em razão disso, a alíquota da norma de tributação uma interpretação conjuntiva de ambos os textos. Todavia, para tal junção, há a necessidade de que coincidam os dêiticos que apontam para o enunciador e, nessa linha, o expedidor de um documento normativo deve ser o mesmo do outro texto normativo, para que se possa, da interpretação de ambos, encontrar a conduta prescrita⁵⁸. Todavia, se são diferentes os enunciadores normativos, então se deve interpretar duas normas, quando duas obrigações são devidas.

No caso específico do ICM-Difal, até a EC 87/2015, não era possível que a norma de tributação de um estado A jungisse um empresário domiciliado em um estado B por fato ocorrido em estabelecimento também localizado no estado B, qual seja, a operação com mercadoria. Isso porque, em razão da territorialidade das leis, o campo de validade da norma posta por A deve ser seu próprio território. Contudo, a nova disposição constitucional trouxe à tona a questão da extraterritorialidade, com um novo critério de conexão, quando passa a ser possível ao estado A obrigar um empresário domiciliado no estado B, por fato ocorrido em B, a pagar ICM-Difal, desde que a remessa da mercadoria seja para consumidor final que a receberá em A, mas que não é contribuinte nesse estado⁵⁹⁻⁶⁰.

58 “Dêitico é todo elemento linguístico que, num enunciado, faz referência: [...] ao falante (modalização).” (DUBOIS, Jean; GIACOMO, Mathée; GUESPIN, Louis; MARCELLESI, Christiane; MARCELLESI, Jean-Baptiste; MEVEL, Jean-Pierre. *Dicionário de linguística*. 8. ed. Trad. Frederico Pessoa de Barros, Gesuina Domenica Ferretti, Dr. John Robert Schmitz, Dra. Leonor Scliar Cabral, Maria Elizabeth Leuba Salum e Valter Khedi. São Paulo: Cultrix, 2001. p. 167)

59 “[...] nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto somente deve ser recolhido o ICMS a outro Estado se houver a obrigação do vendedor de entregar a mercadoria vendida em outra Unidade Federada. Caso contrário, [...] deve ser aplicada a alíquota interna.” (CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINES, Tatiana. Os impactos da Emenda Constitucional 87/15 e do Convênio ICMS 93/15 nas aplicações interestaduais e benefícios fiscais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, p. 1013, 2015. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários)

60 “[...] caso seja realizado uma venda de SP para o estado do PR (alíquota de 17%) em 2019, a empresa comercial localizada em SP deveria recolher R\$ 60 (12% s/ 500 ao seu estado (SP) e mais R\$ 25 (5% s/ 500), que é o diferencial de alíquotas (17% - 12%), diretamente para o estado do Paraná.” (PÉGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 194)

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre o ICM depois da EC 87/2015, especialmente quanto ao diferencial de alíquota (Difal), que devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

7 ICM, LEI COMPLEMENTAR E CONVÊNIO

O processo de posituação da tributação no Direito brasileiro para a expedição da norma de tributação exige, além da norma de competência tributária, havendo risco de conflito de competência, também norma geral, a qual, nos termos do art. 146 da CF/1988, deve ter por suporte físico o documento normativo lei complementar⁶¹, que é o produto de um processo, no qual votaram favoravelmente a maioria dos membros do parlamento, no nosso caso, o Congresso Nacional, fonte do direito em sentido próprio⁶². E, se temos em conta o ICM e as normas gerais, a questão é reforçada, ainda, pelo art. 155, § 2º, XII, da CF/1988, o qual, entre outros pontos, fixa como temas a serem tratados por lei complementar a definição de seus contribuintes, bem como o local das operações. Nessa linha, apesar da ressalva doutrinária, a lei complementar, que é importante para todos os impostos, ganha destaque ainda maior no que diz respeito ao ICMS⁶³.

Outra coisa, totalmente distinta, são os convênios em matéria de ICM, que são documentos normativos celebrados pelo Confaz, órgão formado pela reunião de representantes do governo federal e de todos os estados da federação, mais o Distrito Federal, nos termos da LC 24/1975, cuja função primordial, segundo a prescrição do art. 155, § 2º, XII, g, é deliberar sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais⁶⁴. Mas, de modo algum, podem tais convênios

61 Não olvidamos que a expressão lei complementar possa assumir “[...] dois sentidos distintos: (1) ora para designar o documento normativo ou texto jurídico – [...]; (2) ora para indicar os instrumentos introdutórios de regras [...]” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 124).

62 “Por fontes do direito devemos compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. cit., p. 420)

63 Por todos, para exemplificar o posicionamento crítico da doutrina em relação ao art. 155, § 2º, XII, da CF/1988, citamos: “Em rigor, os contribuintes do ICMS são apontados pela lei ordinária (estadual ou distrital), que deve obediência apenas à Constituição da República” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Op. cit., p. 455).

64 Sobre a isenção tributária, veja-se: COSTA, Valterlei A. da. Natureza jurídica da isenção: não incidência *tout court*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 26, v. 139, p. 221-244, IV trim. 2018, *passim*.

ser o significante do qual a interpretação nos dará como significado norma geral para fins de ICM, uma vez que ela deve advir, conforme norma de competência constitucional, de lei complementar⁶⁵.

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre a lei complementar e os convênios no que tocam ao ICM, as quais devemos considerar para uma adequada solução à consulta.

8 RE 1287019/DF

Uma vez dedilhados os temas da norma jurídica, da norma tributária, da norma geral em matéria tributária, da eficácia normativa do ICM antes e depois da EC 87/2015, bem como de sua relação com a lei complementar e o convênio, é chegado o momento de arrostar a edição proferida pelo STF, com repercussão geral, no RE 1287019, publicada no DJe de 25.05.2021. Por maioria, decidiu o plenário, em tese fixada para o Tema nº 1.093, que “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela EC 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Dessa tese, a conclusão a que se chega é pela validade da tributação de operações que remetam mercadorias a outro estado da federação, desde que seja ela destinada a quem não seja contribuinte no estado do emissor da lei da qual se interpretará a norma do ICM-Difal. Todavia, como o tema é foco potencial de conflito de competência, em homenagem ao art. 146, III, a, e também ao art. 155, § 2º, XII, ambos da CF/1988, é que se estabelece a necessidade de norma geral dispondo sobre os limites de tal tributo. Agora, não pode fazer as vezes de lei complementar, significante cujo significado é a norma geral, um convênio celebrado pelo Confaz, uma vez que não encontra fundamento de validade constitucional. Nesses termos, o Convênio ICMS nº 93/2015, particularmente no que regula o tema do ICM-Difal, não produz norma jurídica válida, tudo nos termos ementados:

2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do

imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015.

Resta saber então, visto que convênio celebrado pelo Confaz não pode suprir a ausência de lei complementar, e uma vez que tal lei não existe, quais são os efeitos em relação ao ICM-Difal.

Uma solução seria simplesmente reconhecer a invalidez da norma de tributação na ausência de norma geral quando tal se faça imperiosa, mas não foi esse o caminho seguido pelo Direito brasileiro, o qual optou pela ineficácia técnica de ordem sintática. Ou seja, até que advenha a norma geral, a norma de tributação não deve produzir efeitos jurídicos, mas continua perfeitamente válida. Linha, aliás, aplicada ao caso do ICM-Difal, ao menos nos termos do voto do relator, Ministro Dias Toffoli, para quem

[...] são válidas as leis dos estados e do Distrito Federal editas após a EC 87/2015 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, [...] não produzindo efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto.⁶⁶

No mais, ressalva-se que, mesmo não tendo eficácia a norma de tributação do ICM-Difal, pois ausente norma geral, ainda assim não se tem direito à repetição do indébito quem tal tributo pagou. Questão que merece esclarecimento, pois é consabido que o pagamento do tributo a maior ou indevido, mesmo que sem prévio protesto, comporta o direito à devolução. Nessa linha, em razão de ineficácia técnica, não há qualquer obrigação, o que garantiria a repetição⁶⁷. Contudo, não podemos esquecer que pode o STF lançar mão do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 e modular os efeitos de suas decisões, o que fez, aliás, no julgamento em questão, estabelecendo que o reconhecimento da ineficácia do ICM-Difal, conforme ementado, somente “6. [...] deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022) [...]. Ficam ressalvas da modulação as ações judiciais em curso”.

Com tudo isso, podemos agora passar a responder à consulta que nos foi dirigida.

65 “[...] os convênios não se sobrepõem às legislações estaduais e, muito menos, às nacionais. Cada qual tem seu campo privativo de atuação, encontrando fundamento de validade no Texto Maior, que os delimita.” (CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, p. 54, 2012)

66 RE 1287019/DF, inteiro teor do acórdão, p. 29.

67 Não temos a pretensão, neste Parecer, de discutir a dificuldade da prova na repetição dos tributos que comportem transferência, nem se seria esse o caso do ICM-Difal. Mas, como ilustração, lembramos que Roque Carrazza entende que não: “Estamos convencidos de que, *por sua natureza* (CTN, art. 166), o ICMS, em rigor, não repercute” (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Op. cit., p. 388).

9 SOLUÇÃO À CONSULTA

As bases para uma adequada solução à consulta que nos foi formulada estão dadas, permitindo-nos concluir:

1. As normas postas pelo Convênio ICMS nº 93/2015, no que dispõem sobre matérias reservadas à lei complementar, são inválidas, especialmente as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, uma vez que, nos termos deste Parecer, as decisões proferidas pelo STF em regime de repercussão geral excluem da ordem jurídica as normas com ela incompatíveis.

2. As normas de tributação dos estados e do Distrito Federal instituindo o ICM-Difal são normas ineficazes de um ponto de vista técnico-sintático, uma vez que carecem, para produzir efeitos obrigacionais, de norma geral, a ser posta por lei complementar, o que até o presente momento não foi feito.

3. Em face de modulação dos efeitos da decisão pelo STF, exceto para o caso do *Simples Nacional* (cujos efeitos remontam à concessão da medida cautelar na ADIn 5.464/DF), a declaração de ineficácia das normas de tributação apenas produzirá efeitos a partir de 2022, e isso se ainda permanecer a lacuna quanto à norma geral. Nesse ponto, não possui direito à repetição de indébito quem fez recolhimento a título do ICM-Difal, a não ser no caso de já ter ingressado com a devida ação.

4. Iniciado o ano de 2022 sem que haja, todavia, a promulgação de lei complementar, não poderá, então, o ICM-Difal ser cobrado. Nessa hipótese, haverá apenas a tributação pelo estado de origem, a qual, todavia, estará limitada à alíquota interestadual, uma vez que a decisão proferida pelo STF não diz respeito à nova redação do art. 155, § 2º, VII, da CF/1988, dada pela EC 87/2015, que permanece íntegra.

5. Uma vez que advenha a norma geral em questão, por meio de lei complementar, como as normas de tributação estaduais e distrital sobre o ICM-Difal continuam válidas, não haverá a necessidade da edição de quaisquer novas normas jurídicas, com as primeiras passando, a ser, então, plenamente eficazes.

Isso é, s.m.j., o que me parece.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. 5. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru: Edipro, 2003.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BORGES, José Souto Maior. *A fixação em lei complementar das alíquotas das alíquotas máximas do imposto sobre serviços*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *ICMS*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: _____; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, p. 23-94, 2012.

_____. *A regra matriz do ICM*. 1981. 427f. Tese (Livre docência em Direito Tributário) – PUC/SP. São Paulo.

_____. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Derivação e positividade no direito tributário*. São Paulo: Noeses, v. 1, 2011.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O fato gerador do ICM*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Estudos e Extensão Universitária, 1978. p. 321-358. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 3).

_____. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINES, Tatiana. Os impactos da Emenda Constitucional 87/15 e do Convênio ICMS 93/15 nas aplicações interestaduais e benefícios fiscais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 1005-1018. (XII Congresso Nacional de Estudos Tributários).

COSTA, Valterlei A. da. *Ensaio para uma teoria trilogica do tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. 2019. 248f. Dissertação (Mestrado em Direito) – UFPR, Curitiba.

_____. Natureza jurídica da isenção: não incidência *tout court*. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 26, v. 139, p. 221-244, IV trim. 2018.

_____. Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária. In: MOROSINI, Matheus Monteiro (Coord.); HAUER, Carolina Chaves; TAROSSO, Fabriccio Petreli; PADILHA, Robson Ochiai (Org.). *Direito tributário para-naense: os 30 anos da Constituição federal e o Sistema Tributário Nacional*. Curitiba: Instituto Memória, v. III, p. 270-304, 2020.

_____. COSTA, Vivian Carla. Normas gerais em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais – Thomson Reuters, a. 6, v. 29, p. 209-242, abr./jun. 2021.

_____. VALLE, Maurício Dalri Timm do. A utilidade como critério de classificação do direito e no Direito. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 14, n. 3, p. 186-213, set./dez. 2018.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

DUBOIS, Jean; GIACOMO, Mathée; GUESPIN, Louis; MARCELLESI, Christiane; MARCELLESI, Jean-Baptiste; MEVEL, Jean-Pierre. *Dicionário de linguística*. 8. ed. Trad. Frederico Pessoa de Barros, Gesuína Domenica Ferretti, Dr. John Robert Schmitz, Dra. Leonor Scliar Cabral, Maria Elizabeth Leuba Salum e Valter Khedi. São Paulo: Cultrix, 2001.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

HJELMSLEV, Louis. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. Trad. J. Teixeira Coelho Netto. São Paulo: Perspectiva, 2003.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, n. 46, p. 25-44, 2. sem. 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, 1986.

_____. *Teoria geral do Direito e do Estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

_____. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998 (2. ed., 1960).

MELO, José Eduardo Soares de. *Dicionário de direito tributário: material e processual*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *ICMS: teoria e prática*. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 28, v. 145, p. 11-36, II trim. 2020.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípio. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 121, p. 34-54, out. 2005.

SAUSSURE, Ferdinand. *Curso de linguística geral*. Trad. Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; COSTA, Valterlei A. da. A estrutura da norma tributária: os critérios temporal e espacial do consequente normativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 2, v. 7, p. 201-221, jul./ago. 2017.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. *Direito comercial: teoria geral do contrato*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 4, 2014.

VIEIRA, José Roberto. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, p. 594-642, 2005.

_____. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Presid.); SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, p. 317-373, 2005. (II Congresso Nacional de Estudos Tributários).

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

_____. *Causalidade e relação no Direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. *Lógica jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

WRIGHT, Georg Henrik von. *Norma y acción: una investigación lógica*. Trad. Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970.