

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICM-DifAL: A LC 190/2022 E O TEMA DA ANTERIORIDADE

RATE DIFFERENTIAL IN THE MERCHANDISES CIRCULATION TAX

VALTERLEI DA COSTA

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com intercâmbio junto à *Universidad Autónoma de Madrid* pela CAPES. Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR. Ex-técnico de Finanças e Controle lotado na Procuradoria da Fazenda Nacional. Membro-relator da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e líder do Grupo de Trabalho Tributos Federais. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Professor de cursos de pós-graduação *lato sensu* em direito. Advogado em Curitiba/PR.
valterlei@costaecoostaadvocacia.com

Resumo: Trata o presente artigo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, especialmente nos casos em que a operação tenha como destinatário consumidor final em outro estado que não seja contribuinte, quando então são devidas, por esse mesmo fato, duas obrigações distintas, uma ao estado do remetente, com alíquota interestadual, outra ao estado do destinatário, com a alíquota aplicável sendo a diferença entre a interna do estado de destino e a interestadual. Também discorre se a Lei Complementar Nº 190/2022 deve observar a anterioridade, prevista constitucionalmente, para a cobrança de tributos.

Palavras-chaves: tributo; normas gerais em matéria tributária; Imposto sobre Circulação de Mercadorias; diferencial de alíquota; anterioridade.

Sumário: 1. Introdução - 2. Norma jurídica - 3. Teoria Trilógica do Tributo - 4. Normas gerais em matéria tributária - 5. Eficácia normativa - 6. ICM na Constituição - 7. ICM-DifAI - 8. ICM, lei complementar e convênio - 9. RE 1287019/DF e LC 190/2022 - 10. Anterioridade - 11. Conclusão -12. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Apontar a complexidade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS – é lugar comum, não havendo, provavelmente, quem discorde. E uma vez tendo conhecimento disso, cabe a quem estuda esse tributo adotar medidas para evitar que esse enredamento do direito positivo acabe obscurecendo a ciência do direito. Afinal, o sujeito cognoscente deve organizar o caos das sensações, reconstituindo seu objeto segundo as regras da racionalidade. Com isso, sabendo da multiplicidade

Abstract: This article deals with the Merchandise Circulation Tax, especially in cases where the transaction has as consignee final consumer in another state of the federation that is not a taxpayer, when then, for this same fact, two distinct obligations are owed, one to the state of federation of the shipper, with an interstate rate, other to the state of federation of the consignee, with the applicable rate being the difference between the internal and the interstate. It also discusses whether Complementary Law 190/2022 should observe the anteriority established constitutionally for tax collection.

Keywords: tax; general norms on tax matter; Merchandise Circulation Tax; rate differential; anteriority.

que pode assumir o termo tributo, para afastar ambiguidades, é que se realizar sua redução à expressão “norma jurídica”. Nessa linha, se tributo é norma jurídica e se o ICMS é tributo, então o ICMS é norma jurídica. Temos, assim, nosso primeiro corte, que nos conduz a necessidade um tópico inicial sobre a norma jurídica, bem como sua estrutura.

Entretanto, tomar tributo como norma jurídica não é suficiente, pois, nos termos da teoria trilógica do tributo, norma tributária é designação que pode abranger a norma de tributação, abstrata e geral, que obriga a dar dinheiro, mas também, acima, a norma de competência tributária, e, abaixo, a norma de lançamento tributário. Nesse ponto, então devemos empreender um novo recorte, quando a norma de competência tributária, a que permite a instituição do tributo em questão, torna-se foco de nossa atenção. Todavia, como particularidade do direito positivo brasileiro, exige-se para a instituição de tributo, ainda, normas gerais dispendo sobre “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Assim, antes de estudarmos propriamente o ICMS, é necessário compreender as linhas básicas das normas gerais em matéria tributária, bem como as consequências decorrentes de sua inexistência quando presentes mesmo assim normas de tributação.

Com esse primeiro apoio, já é possível olhar de frente o ICMS, mas aqui se faz imperioso um novo delineamento, quando se deve afastar o S de “serviço” da sigla, uma vez que muitos dos equívocos no trato do tema decorrem de serem postos debaixo da mesma marquise serviço e mercadoria. Assim, o presente estudo se concentrará exclusivamente no imposto sobre circulação de mercadorias, o que nos permite voltar ao acrônimo ICM. Feito isso, serão traçadas, então, as principais características desse imposto, com o olhar posto na Constituição (CF/88), visando a compreender sua engenharia. E somente quando isso feito é que será possível adentrar no tema do diferencial de alíquota para um exame mais pormenorizado do ICM.

Aliás, desde sua origem, a CF/88 estabelece a possibilidade de se tributar contribuinte em outro estado da federação, receptor de mercadoria, pela diferença de alíquota entre a interna e a interestadual, o que se faz na entrada. Contudo, não é essa forma de tributação que nos interessa neste trabalho, mas sim aquela promovida pela Emenda Constitucional Nº 87/2015 (EC 87/15). Por ela, nos termos do texto constitucional revisado, um estado da federação pode exigir tributo por fato ocorrido em outro estado da federação, circulação de mercadoria decorrente de operação mercantil, o que se faz na saída, desde que o destinatário seja não contribuinte do imposto. Temos, agora, o imposto sobre circulação de mercadoria por diferencial de alíquota (ICM-DifAl). Assim, surge a questão de saber se estamos diante de uma nova norma de competência tributária em razão da emenda, sem olvidarmos a dificuldade adicional de explicar a extraterritorialidade de normas de tributação postas por um estado da federação, mas que estabelecem obrigação por fato ocorrido em outro estado. No mais, não se pode desconsiderar a recente decisão de 2021, proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em regime de repercussão geral, Recurso Extraordinário (RE) 1287019/DF, que estabelece a imprescindibilidade de norma geral para a cobrança de ICM-DifAl. Contudo, para bem entendê-la, ainda algumas considerações sobre

os convênios expedidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), e sua relação com a lei complementar (LC), fazem-se antes necessárias.

Ao final, tudo pesado e sopesado, será possível apresentar, então, nossas conclusões sobre esse provocativo tributo que é o ICM-DifAl.

2. 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 consequente (individual ou concreto), prescrevendo sempre uma conduta,¹ mas podendo ser saturada das mais variadas formas, com limite, todavia, na contingência, já que seria um sem sentido regular o impossível ou o necessário.² 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 fundamental.³ 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 está a falar-se do direito positivo, por consequência, então é direito posto, ou seja, o produto de um ato de vontade que, contudo, com ele não se confunde.⁴ Dito isso, pode-se tomar a norma jurídica como função sógnica, ou seja, a relação entre o significante e o significado⁵ ou, em outros termos, entre o plano da expressão e o plano do conteúdo.⁶ Assim, expede-se o significante e, de sua interpretação, que produz o significado, conhece-se a conduta devida no caso de verificada a hipótese, em uma das modalizações: permitida, proibida ou obrigatória, sem que outras haja.⁷

Dada a hipótese, então deve ser a consequência, quando uma conduta é permitida, proibida ou obrigatória. E, dentre essas condutas prescritas, uma merece especial

¹ “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”. Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 82.

² “Se a norma prescreve o que factualmente é impossível, carece de sentido [...]; ou se prescreve o que factualmente é e necessário [...], também carece de sentido”. Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*, p. 72.

³ “Todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma e mesma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 217. Sobre o tema, veja-se: Valterlei da Costa, No princípio era a norma fundamental? In Valterlei da Costa e Maurício Timm do Valle (coord.), *Estudos sobre a teoria pura do direito*, *passim*.

⁴ “[...] 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*”. Hans Kelsen, *Teoria Geral das Normas*, p. 34.

⁵ “Propomo-nos a conservar o termo *signo* para designar o total, e a substituir *conceito* e *imagem acústica* respectivamente por *significado* e *significante* [...]”. Ferdinand de Saussure, *Curso de linguística geral*, p. 81.

⁶ “A função semiótica é, em si mesma, uma solidariedade: expressão e conteúdo são solidários e um pressupõe necessariamente o outro”. Louis Hjelmslev, *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*, p. 54.

⁷ “Uma lei ontológica de quarta possibilidade excluída diz: a conduta é obrigatória, permitida ou proibida, sem mais uma outra possibilidade”. Lourival Vilanova, *Lógica jurídica*, p. 124-125.

atenção, que é a de enunciar outros significantes, os quais, por sua vez, serão interpretados, dando azo a outras normas jurídicas, autorizando-nos a falar, assim, em ação normativa.⁸ 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 conduta.⁹ Agora, se esse destaque todo permite cogitar de se normas jurídicas que prescrevem ações normativas formariam uma espécie normativa própria – quer porque não haveria hipótese, mas somente consequente, um “poder”;¹⁰ quer porque regidas por um modal diferente, um “ter de”¹¹ – é tema que não pretendemos tratar, pois nos basta considerar, aqui, que as normas de competência, especialmente para a expedição de enunciados que serão interpretados como normas gerais e abstratas, são permissões que devem ser conduzidas mediante procedimento específico e respeitando conteúdo pré-definido, sem a necessidade da verificação de condições anteriores, as quais são, assim, toda e qualquer, mas geralmente há exceções, como no caso da exigência da existência de outras normas postas primeiramente.

Em curta síntese, essas são as ideias básicas de teoria da norma jurídica que devemos considerar neste artigo para o estudo do ICM-DifAI.

3. 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 por conta da 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 categoremias.¹² 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, tendo ainda marcadores de quando e onde; tudo unido, hipótese e consequência, por imputação. No mais, diz-se de tal norma jurídica geral e abstrata.¹³

⁸ “Para el modo peculiar de la acción, que tiene como resultado la existencia de prescripciones, acuñamos el nombre *acción normativa*”. Georg von Wright, *Norma y acción*, p. 91-92.

⁹ 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”. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 45.

¹⁰ “A função normativa da autorização significa: conferir a uma pessoa o poder de estabelecer e aplicar normas”. Hans Kelsen, *Teoria Geral das Normas*, p. 129.

¹¹ 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* [...]”. *O Direito como texto*, p. 16.

¹² Trata-se de tributo em 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)”. Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da Norma Tributária*, p. 109.

¹³ “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 [...]”. Carlos Renato Cunha, *O Simples Nacional, a norma tributária e o Princípio Federativo*, p. 391. Sobre a existência de um critério pessoal na hipótese e de um espacial e temporal na consequência, veja-se: Maurício Timm do Valle e Valterlei da Costa, A estrutura da norma tributária, *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 7, *passim*.

Com isso, tem-se um centro para os estudos tributários, o qual chamamos de norma de tributação.¹⁴

Agora, se lembrarmos que toda norma jurídica tem fundamento de validade em outra norma jurídica, fácil perceber, então, que a norma de tributação tem sua validade derivada de outra norma, a superior, a qual denominamos 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 legislativo.¹⁵ Desse modo, como resultado da aplicação da norma de competência tributária, tem-se o significante 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 positivo.¹⁶ 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 específicos.¹⁷ 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

¹⁴ 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 [...]”. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 252.

¹⁵ 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”. Eurico de Santi e Daniel Monteiro Peixoto, PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios, *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 121, p. 37. 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”. Tácio Gama, *Competência tributária*, p. 95. Por fim, destacamos o trabalho de GUILHERME FOLLADOR e a ressalva que faz, a de que as normas atribuidoras de competência se referem “[...] à outorga de competência para a instituição válida do tributo x (NComp), e não à regulação deontológica de seu exercício [...]”. *As normas de competência tributária*, p. 264.

¹⁶ “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”. Alfredo Becker, *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 356-357.

¹⁷ 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 ato-norma formalizador instrumental”. Eurico de Santi, *Lançamento tributário*, p. 185.

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 de teoria da norma tributária que devemos considerar neste artigo para o estudo do ICM-DifAI.

4. NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Uma concepção teórica minimalista 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*.¹⁸ 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 sobre o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos (Art. 146, III, “a”, da CF/88).¹⁹ 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 escalonado do jurídico, seria a norma superior imediata da norma de tributação.²⁰

De modo geral, ponto que podemos aceitar para fins deste artigo, diz-se que a Constituição conceitua os impostos e que a norma geral os define analiticamente.²¹

¹⁸ “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, conjecturou. 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 norma de tributação, então há, igualmente, ‘norma de competência tributária’ [...]. O conjunto que iria contar já não era mais unitário. ‘Um, dois’, preferiu, ainda hesitante. Porém, não se sentia satisfeito de todo, havendo a sensação de que alguma coisa faltava. ‘O que será? O que será?’. E, entre as interrogações, algo germinou: se a norma de tributação era norma fundada, por que não poderia ser ela, outrossim, norma fundante? Alegria, alegria, e soaram os tambores. *Fiat lux!* [...] Aqui estava a ‘norma de lançamento tributário’. Agora, tinha diante de si uma trinca. Abriu e fechou os olhos, e lá continuavam elas, impávidas, as três normas. Contudo, faltava um nome para tudo isso; assim batizou de ‘Teoria Trilógica do Tributo’. Achou o nome muito bonito, por mais que pudesse não haver nada de especial nele. ‘Um, dois, três’, declamou! Estava ridente. E todos puderam viver felizes para sempre”. Valterlei da Costa, *Teoria Trilógica do Tributo*, p. 334-335.

¹⁹ Aceitamos aqui, sem maiores discussões, a teoria tricotômica das normas gerais em matéria tributária. Para uma discussão aprofundada do tema, veja-se: Valterlei da Costa e Vivian Carla da Costa, Normas gerais em matérias tributária, *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 29, *passim*.

²⁰ Teoricamente, não se deve estabelecer uma relação direta entre norma geral e lei complementar, pois “[n]em toda lei complementar é submetida ao processo especial de elaboração e este, por sua vez, se aplica a leis que, rigorosamente, não têm natureza de complementares (ou integrativas da Constituição)”. Geraldo Ataliba, *Lei complementar na Constituição*, p. 30. Contudo, para fins do Art. 146, III, da CF/88, as normas gerais devem advir do instrumento normativo lei complementar.

²¹ 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) — ‘...é uma noção abstrata ou ideia geral...’ (HILTON JAPIASSÚ e DANILO MARCONDES DE SOUZA FILHO e ANDRÉ LALANDE) usada ‘Con frequencia... em um sentido extremadamente general y bastante vago’ (JOSÉ FERRATER MORA) e mais ainda, ‘...tem significado generalissimo’ (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. F.). 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. F.)”. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica, in Paulo de Barros Carvalho (presid.), *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*, p. 329-330. Sobre conceitos no direito e conceitos do direito, veja-se: Valterlei da Costa e Maurício Timm do Valle, A utilidade como critério de classificação do direito e no direito, *Revista Brasileira de Direito*, v. 14, *passim*.

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, o que forma uma primeira distinção entre conceito e definição. Mas também pode haver outra diferenciação opondo conceito a tipo, quando a questão é saber qual desses modos é empregado na norma constitucional de competência tributária no direito brasileiro.²² Contudo, não precisamos de tal nível de detalhamento neste artigo, bastando-nos lembrar que sempre haverá, por mais estreita que seja, uma margem de manobra para o legislador quando exercer sua competência na expedição do enunciado, base da norma de tributação.²³ Dito isso, a questão que se coloca, na falta de norma geral definindo o imposto, é se seria possível, mesmo assim, ao legislador exercer a permissão constitucional ou, *a contrario sensu*, se sem norma geral, então 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, 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 como válidas ou invalidáveis – então temos que tomá-las em conta na interpretação que fazemos da Constituição, especialmente quando reconhecemos o STF como seu intérprete autêntico.²⁴ 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/88, com a interpretação autêntica que lhe é dada pelo STF.²⁵ 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 STF.²⁶

²² Em LUÍS EDUARDO SCHOUEI, encontramos que a CF/88 tipifica e o CTN conceitua, pois “[...] enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos [...]”. *Direito Tributário*, p. 277. Por sua vez, expõe HUMBERTO ÁVILA que “[...] da indeterminação do significado de um termo constitucional não decorre necessariamente a existência de um tipo, como normalmente se supõe”. *Competências tributárias*, p. 60.

²³ “Mesmo uma ordem o mais pormenorizada possível tem de deixar àquele que a cumpre ou executa uma pluralidade de determinações a fazer”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 388.

²⁴ “A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica. Ela cria Direito”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 394.

²⁵ “EMENTA: [...]. 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 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 29/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-114 DIVULG 12-06-2012 PUBLIC 13-06-2012 RTJ VOL-00226-01 PP-00648.

²⁶ “EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos Estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão *causa mortis*. Doação. Artigo 155, § 1º, III, 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 legislares supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas”. STF, RE 851108, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/03/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-074 DIVULG 19-04-2021 PUBLIC 20-04-2021.

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre as normas gerais em matéria tributária que devemos considerar neste artigo para o estudo do ICM-DifAI.

5. 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 jurídica (sem aqui discutirmos a hipótese de seu todo).²⁷ 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 jurídicas.²⁸ Com efeito, uma vez expedido enunciado que não siga formas ou conteúdos prescritos pela norma de competência, então deve ser a invalidação da norma jurídica dele decorrente.²⁹ 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 competência.³⁰ Agora, a consequência que interessa ao presente caso é a suspensão de eficácia da norma jurídica criada sem observância da hipótese da norma primária de competência constitucional, ou seja, quando exigida, mas ainda não positivada a devida norma geral. Vejamos isso...

Normas jurídicas válidas prescrevem condutas que devem ocorrer no mundo e, quando assim é, dizemos delas eficazes,³¹ sem confundir, contudo, validade com eficácia.³² 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,

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”. Norberto Bobbio, *Teoria da norma jurídica*, 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”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, 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”. Controle de constitucionalidade, in *Derivação e positividade no Direito Tributário*, v. 1, 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→S₂e)]. Por isso, vamos chamá-la de ‘norma eventual’. Valterlei da Costa, *Teoria Trilógica do Tributo*, p. 55.

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”. Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no Direito*, 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”. Hans Kelsen, *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 55.

³² “[...] a proposição normativa universal que encontramos no Direito positivo é válida antes de qualquer confirmação empírica no caso concreto”. Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo*, p. 101. Contudo, “[u]ma norma jurídica deixará de ser considerada válida quando permanece duradouramente ineficaz”. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 12.

podendo demarcar, assim, uma data porvindoura. Nesse caso, asseveramos que a norma jurídica é válida, mas ainda não vigente, pois não está apta a produzir efeitos.³³

Não é nada simples discernir validade de vigência tendo por pano de fundo a teoria do direito, especialmente em razão de traduções que foram feitas de obras como as de Hans Kelsen, escrita em alemão, e Alf Ross, redigida em dinamarquês.³⁴ No primeiro autor, encontramos passagens como: “[...] podemos exprimir a vigência (validade) de uma norma dizendo que certa coisa deve ou não ser, deve ou não ser feita”.³⁵ No segundo, deparamo-nos com: “[...] um sistema de normas será *vigente* se for capaz de servir como um esquema interpretativo de um conjunto correspondente de ações sociais [...]”.³⁶ Agora, uma das formas de pôr ordem à questão é tomando validade como pertencente ao ordenamento e vigência como obrigatoriedade de conduta. Assim, uma norma pode ser válida, mas não vigente, bem como pode ser vigente para determinado caso, mas não mais válida. Nessa linha, por um lado, as normas jurídicas são válidas ou inválidas; por outro, são vigentes, não mais vigentes ou ainda não vigentes.

Já quanto à eficácia, pode ser ela jurídica, técnica ou social.³⁷ 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 um adequado desenvolvimento deste artigo, interessa-nos a técnica,³⁸ mas vista pelo ângulo da ineficácia, a qual pode ser sintática ou semântica: há ineficácia técnico-semântica quando questões 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 eficácia.³⁹ E, dessas duas ineficácias técnicas, fiquemos com a de ordem sintática e retornemos à norma de tributação.

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 [...]”. Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 56.

³⁴ “En dinamarquês, como en alemán, se hace la distinción entre *gyldig* (*gültig*) y *gaeldende* (*geltend*). Se dice que un testamento es *gyldig* o *ugyldig* — válido o inválido, nulo —, pero hablamos de *gaeldenderet* para aludir al derecho con vigencia efectiva, efectivamente existente”. Alf Ross, el concepto de validez y el conflicto entre el positivismo jurídico y el derecho natural, in *El concepto de validez y otros ensayos*, p. 23.

³⁵ Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, p. 11. No original: “[...] können wir die Geltung einer Norm dadurch zum Ausdruck bringen, dass wir sagen: irgendetwas soll oder soll nicht sein oder getan werden”. *Reine Rechtslehre*, s. 10.

³⁶ Alf Ross, *Direito e justiça*, p. 59. Agora, reconhecimento seja dado, o tradutor Edson Bini estava ciente das dificuldades de traduzir uma tradução, tanto que, em muitos casos, foi direto ao texto original e não a sua versão inglesa: “[...] houve casos em que discordamos conceitualmente da tradução [...] de Dutton, do que é exemplo marcante o conceito *gaeldende ret* [...], traduzido por *valid law* e que preferimos traduzir na literalidade por *direito vigente*”. Nota do tradutor, in Alf Ross, *Direito e justiça*, p. 15. Todavia, ao optar por “vigente” em lugar de “válido”, não se atentou que poderia estar incorrendo em problemas de outra ordem, como o da *vacatio legis*.

³⁷ “[...] a eficácia pode ser estudada sob três ângulos, que denominamos eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social”. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 83.

³⁸ “Uma norma também se diz eficaz quando estão presentes certos requisitos técnicos. A dogmática supõe, nesse caso, a necessidade de enlaces entre diversas normas, sem os quais a norma não pode produzir seus efeitos”. Tercio Sampaio Ferraz Junior, *Introdução ao estudo do Direito*, p. 210.

³⁹ “Pode acontecer que u’a 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”. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário. Linguagem e método*, p. 459.

A Constituição permite que se institua tributo, ou seja, expeça-se o significativo a ser interpretado como norma de tributação, especialmente no caso dos impostos, com respeito ao conceito constitucional e também à definição em norma geral. Agora, 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. Nesta última hipótese, 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 posta sem estar presente a condição estabelecida pela hipótese da norma de competência constitucional, qual seja, a norma geral prévia. Contudo, nada impõe que somente assim seja, 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).⁴⁰ Agora, entre essas duas opções, o 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 continuará válida a norma de tributação, ficando sua eficácia, todavia, condicionada à futura edição de lei complementar.⁴¹

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 neste artigo para o estudo do ICM-DifAl.

⁴⁰ “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 diferencia o termo da condição”. Haroldo Verçosa, *Direito Comercial*, v. 4, p. 327 (esclarecemos entre colchetes).

⁴¹ “EMENTA: 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 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, Relator(a): LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 14-08-2020 PUBLIC 17-08-2020.

6. ICM NA CONSTITUIÇÃO

Exceto por duas mais do que honrosas exceções, entre elas nosso PROFESSOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA,⁴² a doutrina entende que a Constituição não cria tributo,⁴³ o que nos parece correto, ao menos se tivermos em conta tributo em sentido estático, quando apenas a norma de tributação é quem obriga a dar dinheiro ao estado, mesmo que não se olvide, tomando-se em conta o direito positivo, seu fundamento último, a constituição. Com isso, entendemos que um minucioso estudo deve ser iniciado pela norma de tributação e somente em um segundo momento é que deve ser confrontado com a norma superior, para verificar-se, então, sua validade. Entretanto, nada impede um debruçar somente sobre a norma de competência, para descrever, como metalinguagem, a conduta que legislador precisa seguir caso pretenda instituir validamente um tributo. Dito isso, neste artigo, 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 ICM.⁴⁴ Até porque acreditamos que muitas das perplexidades que o tributo envolve decorrem de um tratamento único a materialidades muito diversificadas, como mercadoria, transporte, comunicação ou importação.

Para usarmos clássica expressão, a discriminação das rendas entre os entes federativos,⁴⁵ dada em norma de competência tributária, envolve um recorte prévio à ação do legislador, quem, ao enunciar a norma de tributação, encontra sua atuação limitada, o que pode conduzir ao questionamento de se no direito brasileiro isso foi feito mediante tipos ou através de conceitos. Todavia, não precisamos embrenharmos por tal silvedo neste artigo, que tem por foco o diferencial de alíquota no caso do imposto sobre circulação de mercadoria quando o destinatário não seja contribuinte dessa exação. Mas, antes de comentarmos tal tópico, faz-se necessário a compreensão do ICM, estruturalmente disposto como hipótese ligada por imputação à consequência.

⁴² “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”. E, afinal, a Constituição cria tributos, in Helene Tôrres (coord.), *Teoria Geral da Obrigação Tributária*, p. 639. 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”. *A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto sobre Serviços*, p. 6.

⁴³ Por todos: “Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributos, mas, apenas, discriminou competências [...]”. Roque Carrazza, *Curso de Direito Tributário*, p. 438.

⁴⁴ O ICMS, tomado como guarda-chuva, é sigla que, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, alberga três regras-matrizes, quais sejam: “[...] a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestar serviços de comunicação [...]; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal”. *Direito Tributário. Linguagem e método*, p. 732. Já ROQUE CARRAZZA aponta cinco impostos diferentes: “[...] a) o imposto sobre operações mercantis [...]; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”. *ICMS*, p. 36. No mais, há quem diga que “[...] a materialidade que permite a incidência na importação deve ser considerada um sexto imposto, já que dotado de regra-matriz independente [...]”. Júlio Maria de Oliveira, ICMS – noções preliminares e algumas polêmicas, in Eurico de Santi, Fernando Zilveti e Roberto Quiroga Mosquera (coord.), *Tributação das empresas*, p. 122.

⁴⁵ Em sentido estrito, a discriminação das rendas diz respeito à “[...] partilha, — entre os membros autônomos da federação, ou as autonomias que convivem no Estado unitário regional, — da competência tributária ou impositiva”. Amílcar de Araújo Falcão, *Sistema Tributário Brasileiro: discriminação de rendas*, p. 20.

Na hipótese normativa, há o critério material, do qual já se disse configurar a essência do tributo,⁴⁶ que pode ser mais bem estudado quando analisado, para seguirmos a conhecida fórmula carvalhiana, em termos de verbo e complemento.⁴⁷ Nesse ponto, podemos asseverar que o cerne do ICM é “realizar operações”, só que não quaisquer operações, mas somente aquelas “relativas à circulação de mercadorias”. E se quisemos uma forma mais sintética, podemos valer-nos de um “comercializar mercadoria”, o que poderia até ser tido por pleonástico nos casos de se pactuar que apenas mercadorias podem ser comercializadas. De toda sorte, por um lado, a ideia é evitar verbos como “vender”, que são muito restritivos para o caso;⁴⁸ por outro, visa-se a afastar perspectivas muito amplas, pois a referência à comercialização não nos deixa perder de vista o sentido constitucional que é de transmissão.⁴⁹ Agora, cabem esclarecimentos adicionais sobre o objeto direito do verbo “comercializar”, qual seja, “mercadoria”. Isso porque, há corrente que advoga uma interpretação cerrada do termo, implicando que mercadoria somente pode ser aquilo que já estava consignado pelo direito comercial na data de promulgação da CF/88;⁵⁰ outra, arrojadamente, fala em mutação constitucional do conceito de mercadoria.⁵¹ Sem embargo, não precisamos tomar partido, aqui, na disputa, pois cremos que o tema merece um artigo próprio e não poucas linhas, mas deixamos consignados que aceitar a ideia de que mercadoria seja bem corpóreo e móvel não significa, necessariamente, que mercadoria seja *somente* bem corpóreo e móvel.⁵² Ademais, o escopo desta pesquisa se limita ao diferencial de alíquota cobrada em relação à comercialização de bens móveis e corpóreos, os quais são, sem qualquer dúvida, mercadorias, desde que haja em um dos polos a pessoa certa, a que tenha o ânimo de mercador.⁵³

⁴⁶ Sob a denominação de “aspecto material”, GERALDO ATALIBA diz-nos que “[é] o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (h.i.) porque, precisamente, revela sua essência [...]”. *Hipótese de incidência tributária*, p. 106.

⁴⁷ Apontando o “critério material” como núcleo do tributo, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO que “[...] será formado, invariavelmente, por um verbo seguido de seu complemento”. *Teoria da Norma Tributária*, p. 126.

⁴⁸ “[...] 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”. Roque Carrazza, *ICMS*, 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”. José Eduardo Soares de Melo, *ICMS*, p. 34.

⁴⁹ “‘Operações’ configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)”. José Eduardo Soares de Melo, *ICMS*, p. 11.

⁵⁰ “[...] mercadoria, para fins de tributação por meio do ICMS, é o que a lei comercial, ao ensejo da promulgação da Carta de 1988, assim considerava. Eventual mudança, neste ponto, não operará efeitos nas hostes do Direito Tributário”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 45. Em sentido diverso: “[...] o direito tributário deve obedecer o conceito de mercadoria econômica, e não o de direito comercial”. Bernardo Ribeiro de Moraes, O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional, in Ives Gandra Martins (coord.), *O fato gerador do I.C.M.*, p. 102.

⁵¹ “[...] a mutação do conceito constitucional de mercadoria, diante da realidade atual, é mandatória, sob pena de uma operação nitidamente mercantil ficar excluída da competência dos Estados”. Simone Rodrigues Costa Barreto, *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*, p. 164. Em sentido contrário: “Sabemos que o conceito de mercadoria sofre de um processo de evolução ou involução drástica [...]. Não concordamos com tal dilatação deste conceito, sob pena de se admitir que tudo seja mercadoria [...]”. Júlio Maria de Oliveira, ICMS – noções preliminares e algumas polémicas, in Eurico de Santi, Fernando Zilveti e Roberto Quiroga Mosquera (coord.), *Tributação das empresas*, p. 122.

⁵² A doutrina clássica apontar mercadoria, para fins do ICM, como bem corpóreo e móvel: “Mercadoria é toda coisa móvel corpórea [...]”. Alcides Jorge Costa, ICM na Constituição e na lei complementar, p. 99. “[...] mercadoria é uma das categorias dos bens móveis e corpóreos”. Bernardo Ribeiro de Moraes, O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional, in Ives Gandra Martins (coord.), *O fato gerador do I.C.M.*, p. 82. “[...] mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 45. “Mercadorias são coisas móveis. São coisas porque bens corpóreos [...]”. Hugo de Brito Machado, *Aspectos fundamentais do ICMS*, p. 29. “Não se presta o vocábulo para designar nas províncias do direito, senão coisa móvel, corpórea, que está no comércio”. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário Linguagem e método*, p. 736.

⁵³ “Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma,

O estudo de um tributo como o ICM deixa clara a vantagem de se estabelecer como um dos critérios da hipótese normativa o pessoal,⁵⁴ pois não é qualquer operação que deve ser considerada comercialização, mas apenas aquela praticada por empresário,⁵⁵ tomando-se o termo em sentido amplo, abarcando quer as pessoas físicas ou jurídicas, quer as de direito ou de fato.⁵⁶ Não se olvida, por evidente, que o industrial produza produtos, que o produtor obtenha gêneros e que apenas o comerciante trabalhe com mercadorias, mas também não se pode perder de vista que o foco do ICM é a conduta praticada habitualmente com fins de lucro, o que permite tal aglutinação sob um único termo. Questão que nos conduz a concluir, aliás, que o conceito de mercadoria deve ser identificado em termos de relação e não como propriedade da própria coisa.⁵⁷ Nessa linha, há uma operação, comercialização em sentido lato, resultando na circulação de mercadoria, o que nos permitirá identificar os critérios temporal e espacial, com a questão passando a ser onde ocorreu e quando ocorreu a circulação. Mas, que fique claro, não se pode identificar a mera circulação física da mercadoria como condicionante do ICM, uma vez que a ela deve estar conectada a um realizar operação ou, nos nossos moldes, a um comercializar.⁵⁸ Dito isso, circulação refere-se à passagem de mão em mão,⁵⁹ configurando-se, assim, a tradição,⁶⁰ quando

a qualidade distinta entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é *extrínseca*, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 44. Assim, “[...] a obrigação de dar refere-se a um produto destinado a comércio (mercadoria [...]). José Roberto Vieira, *A regra-matriz de incidência do IPI*, p. 81.

⁵⁴ “Exemplo marcante da importância do aspecto pessoal, constante das hipóteses de incidência, oferta-nos o ‘fato gerador’ do ICMS. Com efeito, não basta haver a circulação. É mister que a *pessoa* promotora da circulação seja industrial, comerciante, produtor agropecuário ou equiparado”. Sacha Calmon Navarro Coêlho, *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 96. No mais, mesmo PAULO DE BARROS CARVALHO, que não advoga um 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 fática denunciará, de maneira individualizada, qual é o agente a que se refere o predicado verbal”. Paulo de Barros Carvalho, *Regra matriz do ICM*, p. 118.

⁵⁵ “A novel legislação, sob a figura do empresário, absorveu o comerciante, o industrial e o prestador de serviços [...]”. Elidie Palma Bifano, *A tributação no setor comercial*, in Eurico de Santi, *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas* (coord.), p. 1109.

⁵⁶ “[...] para fins de tributação por meio do ICMS, as noções de ‘comerciante’, ‘industrial’ ou ‘produtor’ adquirem uma dimensão maior que as dadas pelo Direito Civil ou pelo Direito Comercial”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 40.

⁵⁷ “A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê”. Paulo de Barros Carvalho, *Direito tributário. Linguagem e método*, p. 736.

⁵⁸ “‘Circulação’ é passagem das mercadorias de uma pessoa jurídica para outra, sob o manto de um título jurídico [...]”. José Eduardo Soares de Melo, *ICMS*, p. 14. Nessa linha, não se pode perder de vista a relação entre a circulação e o negócio jurídico da qual decorre, pois “O ICMS [...] incide sobre a circulação, decorrente de negócios jurídicos, com mercadorias”. Mauricio Timm do Valle, *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*, p. 571. Em razão disso, “[n]ão constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. STJ, Súmula 166, Primeira Seção, DJ 23.08.1996, p. 29.382.

⁵⁹ “Circulação, s. f. ato ou efeito de circular. [...]. Transmissão, passagem de mão em mão [...]”. Caldas Aulete, *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, v. I, p. 807.

⁶⁰ A tradição pode ser convencional, ficta, real ou simbólica. Cf. De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, p. 825. Em razão disso é que nos aponta PAULO DE BARROS CARVALHO que “[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”. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário. Linguagem e método*, p. 733.

espacialmente vai de um ponto a outro,⁶¹ podendo ter por marco temporal quer a data de saída, quer a de entrada.⁶²

Já na consequência normativa, há também um critério pessoal, que é desdobrado em sujeito ativo e sujeito passivo. Pelo lado do sujeito ativo, aquele que pode exigir o tributo, geralmente se confunde com o enunciador da norma de tributação, devendo ser os casos de parafiscalidade apresentados expressamente.⁶³ De todo modo, para o ICM, sujeito ativo e ente normativo que positiva a norma de tributação confundem-se, pois são os estados federativos e o Distrito Federal. Pelo lado do sujeito passivo, pode-se decompô-lo, no mais, em contribuinte, ou destinatária constitucional,⁶⁴ e responsável, para os casos em que aquele obrigado a dar dinheiro não seja o mesmo que praticou a ação descrita na hipótese.⁶⁵ Particularmente para o ICM, contribuinte é o empresário, tomando o termo como umbela, sob o qual se abriam o comerciante, o produtor e, ainda, o industrial. Já o tema do responsável é de acepção amplíssima, no qual, cada vez mais, a substituição tributária assume relevo.⁶⁶ A seu turno, o critério quantitativo representa o objeto da prestação e, outrossim, a técnica para sua mensuração, sendo, hodiernamente, quantia em dinheiro, equivalendo, em sua roupagem ortodoxa, ao produto da multiplicação da base de cálculo pela alíquota.⁶⁷ Por essa linha, a não cumulatividade comporia norma própria, não se integrando, portanto, à norma de tributação.⁶⁸ Contudo, ressaltamos que não nos parece essa a melhor opção, uma vez que uma norma de tributação do ICM que não disponha sobre a não cumulatividade não pode, de veras, receber tal epíteto, uma vez que deixa à parte a própria essência do imposto.⁶⁹ De toda sorte, a base de cálculo, enquanto mensuradora do critério

⁶¹ “[...] o vocábulo [circulação] indica o trânsito de mercadorias, ida e volta de mercadorias, ou mercadorias em giro, de um ponto a outro”. Bernardo Ribeiro de Moraes, O imposto sobre circulação de mercadorias no sistema tributário nacional, in Ives Gandra Martins (coord.), O fato gerador do I.C.M., p. 77. Dito isso, não se olvida que “[a]s modernas técnicas de comercialização e logística de estocagem, produção e distribuição dissociam muitas vezes as transações comerciais da circulação física das mercadorias, gerando dificuldades para a harmoniosa convivência das regras tributárias com o dinamismo dos negócios”. José Roberto Rosa, Logística do ICMS, in Eurico de Santi, *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas* (coord.), p. 1130.

⁶² “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”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 48.

⁶³ “[...] juridicamente, parafiscalidade é a atribuição, pelo titular da competência tributária, mediante lei, de capacidade tributária ativa, a pessoas públicas ou privadas (que persigam finalidade pública ou de interesse público), diversa do ente impositivo, que, por vontade desta mesma lei, passam a dispor do produto arrecadado, para a consecução dos seus objetivos”. Roque Carrazza, *O sujeito ativo da obrigação tributária*, p. 40.

⁶⁴ “[...] o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária”. Marçal Justen Filho, **Sujeição passiva tributária**, p. 263. Ademais, “[...] não haveria sentido em recusar o fato de que a investigação da sujeição passiva deve ser analisada a partir das normas de estrutura postas na Constituição [...]”. Ricardo Siqueira de Carvalho, *Substituição tributária*, 90.

⁶⁵ Não olvidamos que a expressão “responsabilidade tributária” seja ambígua, pois pode corresponder ao “[...] conjunto de relações jurídicas, previstas em normas jurídicas tributárias materiais, que tem por objetivo a efetivação da cobrança do crédito tributário, prescrevendo (a) deveres instrumentais de retenção e recolhimento do valor do tributo, (b) deveres de ressarcimento do crédito, ou, ainda, (c) deveres de submissão à determinada punição”. Daniel Monteiro Peixoto, *Responsabilidade tributária*, p. 151.

⁶⁶ “[...] aquela venda, feita pelo substituído, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado”. Hugo de Brito Machado, *Aspectos fundamentais do ICMS*, p. 125.

⁶⁷ “Invariavelmente, virá explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota [...]”. Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos jurídicos da incidência*, p. 170.

⁶⁸ “O princípio da não cumulatividade é fator exógeno à regra-modelo desse tributo”. Paulo de Barros Carvalho, Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM, in Ives Gandra Martins (coord.), **O fato gerador do I.C.M.**, p. 353.

⁶⁹ ANDRÉ MENDES MOREIRA entende lícitas ambas as construções: “[...] a não-cumulatividade consiste em técnica de apuração

material, deve ser o valor da operação, com o montante do imposto integrando sua própria base de cálculo, naquilo que é conhecido como “cálculo por dentro”.⁷⁰ Quanto à alíquota, poderá ser seletiva em razão da essencialidade da mercadoria, o que não significa aleatória, sendo, nos mais, permitido ao Senado Federal estabelecer as alíquotas para operações interestaduais, bem como as alíquotas mínimas e máximas nas internas,⁷¹ sendo que a mínima, salvo deliberação em contrário, não poderá ser inferior à interestadual. Por fim, é de se registrar que onde e quando pagar, critérios espacial e temporal do consequente, são temas para legislação tributária.⁷²

Feito esse 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 ICM.⁷³ Em princípio, a relação pode ser com o contribuinte ou responsável e, assim, obrigar-se-ia aquele domiciliado no território do estado ou do Distrito Federal, enunciador da norma de tributação do ICM.⁷⁴ Todavia, tem-se apontado como elemento concatenador o local da circulação da mercadoria, mas aqui se deve ter em conta que, para falarmos em circulação de mercadoria, devemos imaginar tanto um ponto de partida como um ponto de chegada e, com efeito, qualquer um dos dois poderia ser eleito como critério espacial da norma de tributação do ICM.⁷⁵ Ocorre que, como regra geral, tem-se optado pela origem para a cobrança, sem que seja desimportante o destino, uma vez que sendo a remessa para o mesmo estado federal do ente enunciador da norma de tributação, então a alíquota aplicada será a interna, de outro modo, para outro ente da federação, impõe-se a interestadual no caso de o destinatário ser contribuinte do

do *quantum debeatur* que viabiliza a translação do ônus fiscal ao contribuinte *de facto*. Nesse sentido, cumpre-nos agora perquirir se essa técnica reside dentro ou fora da regra-matriz de incidência tributária. A resposta, adianta-se, dependerá tão somente do modelo de regra-matriz adotado”. *A não-cumulatividade dos tributos*, p. 92.

⁷⁰ “EMENTA: 1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. [...] 3. ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (Art. 155, II, da CF/1988, c/c Arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. [...]”. STF, RE 582461/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, DJe 158, de 18.08.2011.

⁷¹ “[...] estas resoluções não poderão fixar as alíquotas do ICMS, mas apenas, suas *alíquotas mínimas* e suas *alíquotas máximas*”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 78.

⁷² Não desconhecemos que se advogada desde a CF/67 a necessidade de lei para a fixação da data de pagamento de tributo: “[...] pela Constituição, fixar prazo para cumprimento de obrigação pecuniária não é matéria administrativa. É assunto que não comporta discricão. É matéria legal, porque diz respeito à quantificação da obrigação tributária do cidadão diante do Estado”. Geraldo Ataliba e J. A. Lima Gonçalves, *Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos*, *Revista de Direito Tributário*, v. 45, p. 27. Para um estudo do critério temporal do consequente da norma de tributação e, particularmente, da moratória, veja-se: Valterlei da Costa e Maurício Timm do Valle, *A moratória tributária em tempo de calamidade*, in Hugo de Brito Machado Segundo *et al.* (coord.), *A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*, *passim*.

⁷³ Sobre a relação entre a validade espacial da norma de competência e a norma de tributação, veja-se: Valterlei da Costa, *Territorialidade e extraterritorialidade da norma tributária*, in Matheus Monteiro (coord.), *Direito Tributário Paranaense*, v. III, *passim*. Aqui apenas lembramos que o âmbito territorial da norma jurídica não se confunde com o critério espacial da norma de tributação, o que permite “[...] classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares”. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 272.

⁷⁴ “Justifica-se a cobrança do tributo sempre que a pessoa que deva pagá-lo seja cidadão do país que o cobra”. Rubens Gomes de Souza, *Compêndio de legislação tributária*, p. 90.

⁷⁵ “A atividade de fazer circular mercadorias [...] pode processar-se de várias formas, a saber: (i) localmente [...]; (ii) nacionalmente [...]; (iii) internacionalmente [...]. Dependendo do âmbito da operação, a incidência tributária será diferente [...]”. Elidie Palma Bifano, *A tributação no setor comercial*, in Eurico de Santi, *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas* (coord.), p. 1110.

imposto, mas sendo ele não contribuinte, até a EC 87/2015, da qual trataremos no próximo tópico, o devido era a alíquota interna (redação original do Art. 155, § 2º, VI, “a” e “b”, da CF/88).⁷⁶ (Se o destino é internacional, então é caso de imunidade, nos termos do Art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88).

Ao lado dessa norma de competência, que permite a tributação na origem com a saída da mercadoria, ainda há outra que dispõe sobre a tributação na entrada para os casos em que seja destinatário o consumidor final contribuinte do ICM, desde que a circulação seja interestadual. E, economicamente, até se poderia compreender o caso como parte de uma mesma operação, mas não é assim juridicamente, pois uma coisa é a norma de tributação que dispõe sobre a obrigação em caso de saída de mercadoria; outra é a que dispõe sobre a entrada de bem que, em rigor, do ângulo da entrada, nem mercadoria é, pois para uso e consumo e não para revenda. São duas normas distintas, emitidas por entes federados diversos, jungindo sujeitos diversos, pois em uma é ele o empresário, em outra o consumidor final, desde que contribuinte do imposto.⁷⁷ Assim, visando a evitar confusões, no primeiro caso temos o imposto sobre circulação de mercadoria em seu sentido convencional, ortodoxo, o qual designamos de ICM-saída; no segundo, o imposto sobre circulação de mercadoria em seu sentido *sui generis*, heterodoxo, o qual designamos de ICM-entrada.⁷⁸

Em curta síntese, essas são as ideias básicas sobre a competência tributária para a instituição do ICM — que pode ser sobre a circulação de mercadoria na saída ou, também, na entrada, quando seja o destinatário contribuinte do imposto e a remessa seja de outro estado da federação — que devemos considerar neste artigo para o estudo do ICM-DifAl.

7. ICM-DIFAL

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 obrigações.⁷⁹ 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

⁷⁶ “[...] 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”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 393.

⁷⁷ “[...] estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos espacial, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS à pessoa política de origem [...], no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 80. Em suma, há “[...] dois entes arrecadantes e dois momentos de cobrança do tributo estadual, a primeira na saída da mercadoria ou bem do estabelecimento vendedor [...] e a segunda, na entrada no estabelecimento adquirente [...]”. Clélio Chiesa e Ariana Mosele, *Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços ICMS após a emenda constitucional n.º 87 de 2015, Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 135, p. 37.

⁷⁸ No ICM-entrada, também há um diferencial de alíquota, que é encontrada pela diferença entre a interna e a interestadual; contudo, para evitar ambiguidade com o tópico abaixo, não marcamos esse tributo com a sigla DifAl.

⁷⁹ “Uma mesma causalidade natural [...] pode figurar como suporte de incidência de várias normas, cada uma estabelecendo deonticamente a causalidade jurídica”. Lourival Vilanova, *Causalidade e relação no Direito*, p. 63.

haja autorização constitucional expressa.⁸⁰ Por essa linha, a princípio, dois estados da federação não poderiam exigir ICM sobre a mesma operação com mercadorias, mas, desde a EC 87/15, há dispositivo em sentido contrário, pois, nos termos da nova redação do Art. 155, § 2º, VII, da CF/88, 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 do destinatário, calculado mediante a multiplicação do valor da operação por alíquota que corresponde à diferença entre a interna (do estado de destino), minuendo, e a interestadual, subtraendo.⁸¹

Agora, como razão para a emenda, em curta síntese, pode-se apontar o comércio eletrônico, quando aquilo que era uma possibilidade, a operação ser realizada sem estarem presentes fisicamente os negociantes, o que já se verificava em certa medida, como nas compras por telefone, intensifica-se.⁸² Nesse ponto, foi mesmo a emenda do comércio eletrônico, apenas de a ele não se limitar.⁸³ De toda sorte, economicamente, realiza-se uma única operação comercial, com a circulação da mercadoria para consumidor final não contribuinte localizado em outro estado da federação; juridicamente, todavia, são duas as obrigações tributárias para o ICM, a depender de serem positivadas duas normas de tributação por dois entes federados diversos.⁸⁴ Isso porque 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-saída, instituída pelo estado A, que tribute as operações interestaduais com circulação de mercadoria para destinatários em outro estado B, com

⁸⁰ “Não constitui bitributação a possibilidade de múltiplas imposições de cargas tributárias com previsão constitucional [...] sobre um mesmo fato, a despeito de decorrentes de uma mesma riqueza (econômica)”. José Eduardo Soares de Melo, *Dicionário de Direito Tributário*, p. 51-52.

⁸¹ “[...] 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”. Osvaldo Santos de Carvalho e Tatiana Martines, Os impactos da emenda constitucional 87/15 e do convênio ICMS 93/15 nas aplicações interestaduais e benefícios fiscais, in Paulo de Barros Carvalho (coord.), *Direito Tributário e os novos horizontes do processo*, p. 1013.

⁸² “O crescimento do comércio eletrônico azedou a leniência dos estados de destino com a exceção trazida no inciso VII do § 2º da Constituição (alíquota interna nas operações interestaduais com não contribuintes)”. Michel Goldman, A regra-matriz de incidência do ICMS e o diferencial de alíquota nas operações com não contribuintes, *Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, p. 131. Nesse sentido, “[...] o texto constitucional foi alterado para aprimorar a repartição da receita do ICMS entre os Estados produtores e consumidores, bem como para autorizar a instituição de novo Difal a ser aplicado às operações e prestações interestaduais que destinem bens ou serviços a consumidor final, seja este contribuinte ou não do imposto”. Afrânio Menezes de Oliveira Júnior, Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do convênio ICMS 93/2015, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 145, p. 19.

⁸³ Não se deve confundir a operação de bens digitais com a operação realizada por meio eletrônico: “[...] para a execução de comércio por meio eletrônico, é suficiente a presença de uma empresa efetuando a venda de produtos, mercadorias ou serviços por intermédio de um *site* na Internet, ou seja, utilizando-se de infraestrutura digital, tem a possibilidade de realizar operações com seu cliente”. Daniela de Andrade Braghetta, *Tributação no comércio eletrônico*, p. 112.

⁸⁴ Por ser o mesmo fato econômico, chega-se a falar em “sistema misto”: “[...] o arquétipo constitucional do ICMS alberga um sistema misto que adota ora o princípio da origem ora o princípio do destino [...]”. Alexandre Teixeira Jorge, Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de lei complementar, *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 40. Outros aludem a “duas bases de cálculo”: “A Emenda constitucional criou a regra da partilha nas operações envolvendo transações de mercadorias no mundo digital, e com ela a figura das ‘duas bases de cálculo’”. Fernando Facury Scaff e Luma Cavaleiro de Macedo Scaff, O regime jurídico do ICMS no e-commerce, in Hugo de Brito Machado (coord.), *Tributação e novas tecnologias*, p. 329. Não falta, ainda, quem veja o caso como substituição tributária: “Há duas incidências tributárias do ICMS na operação interestadual de remessa de mercadoria para não contribuinte do ICMS. [...] Em uma, o estabelecimento do Estado de origem da mercadoria recolhe, na condição de contribuinte, o ICMS da saída da mercadoria, para os cofres do Estado de origem. Na segunda incidência, o estabelecimento do Estado de origem da mercadoria recolhe, na condição de responsável, o ICMS da saída da mercadoria, para os cofres do estado de origem”. Michel Goldman, A regra-matriz de incidência do ICMS e o diferencial de alíquota nas operações com não contribuintes, *Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, p. 141.

alíquota interestadual, e pode haver, concomitantemente, outra norma de tributação, 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 é obrigado a dar dinheiro duas vezes a dois entes federativos diferentes. (Se fosse o mesmo ente, ao invés de bitributação, seria caso de *bis in idem*).⁸⁵

A operação de circulação de mercadoria pode ser demarcada, seus dêiticos,⁸⁶ pela data e local de saída ou pela data e local de entrada; cada jogo escolhido por entes federativos estaduais diferentes, com normas de tributação diversas. Percebe, portanto, que o local de saída se encontra sob o critério territorial do ente que põe norma de tributação do ICM-saída e o local de entrada também se encontra sob o critério territorial do ente que põe norma de tributação do ICM-entrada. Fácil notar, nesses casos, que não há problemas quanto ao alcance espacial da norma de tributação, pois ambos os critérios eleitos estão ao abrigo do campo territorial da norma de competência. Todavia, o mesmo não se dá no caso do ICM-DifAl, uma vez que o local do fato, saída de mercadoria para consumidor não contribuinte do ICM, é outro estado da federação que não o do emissor da norma de tributação. Agora, isso só é possível em virtude da alteração constitucional realizada.

Para o caso específico do ICM-DifAl, até a EC 87/15, não era possível que uma norma de tributação de um estado A jungisse empresário por realizar operação com circulação de mercadoria com saída do estado B para o estado A. Isso porque, em razão da territorialidade normativa, o campo de validade da norma posta por A deve ser seu próprio território. O que o estado A poderia fazer é instituir norma para constringer um consumidor final em seu estado, desde que contribuinte, a pagar tributo quando desse entrada em mercadoria advinda de outro estado da federação, por exemplo B (ICM-entrada). Contudo, a nova disposição constitucional trouxe à cena a questão da extraterritorialidade, com um novo critério de conexão, quando passa a ser possível ao estado A obrigar um empresário a pagar ICM-DifAl por fato ocorrido em B, desde que a remessa da mercadoria seja para consumidor final que a receberá em A, mas que não é contribuinte nesse estado.⁸⁷

Percebe-se, assim, que a EC 87/15 permitiu a extraterritorialidade da norma de tributação do ICM-DifAl. Agora, resta analisar se a permissão contida nessa nova norma de competência constitucional pode ser aplicada diretamente ou se depende, ainda, de norma geral, a ser posta por lei complementar.

⁸⁵ “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”. Eduardo Jardim, *Dicionário jurídico tributário*, p. 49-50.

⁸⁶ “Dêitico é todo elemento linguístico que, num enunciado, faz referência: (1) à situação em que esse enunciado é produzido; (2) ao momento do enunciado (tempo e aspecto verbal); (3) ao falante (modalização)”. Jean Dubois *et al.*, *Dicionário de linguística*, p. 167.

⁸⁷ Exemplificando: “[...] 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”. Paulo Henrique Pêgas, *Manual de Contabilidade Tributária*, p. 194.

8. ICM, LEI COMPLEMENTAR E CONVÊNIO

O processo de positivação 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/88, deve ter por suporte físico o documento normativo lei complementar,⁸⁸ 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 próprio.⁸⁹ E se temos em conta o ICM e as normas gerais, a questão é reforçada pelo Art. 155, § 2º, XII, da CF/88, 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.⁹⁰ Nessa linha, apesar da ressalva doutrinária, a lei complementar, importante para todos os impostos, ganha destaque ainda maior no que diz respeito ao ICM.⁹¹

Outra coisa, totalmente distinta da lei complementar são os convênios.⁹² E mesmo que se queira, para o caso do ICM, evocar os convênios 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 Nº 24/75, cuja função primordial, segundo a prescrição do Art. 155, § 2º, XII, “g”, é deliberar sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais⁹³ — ainda assim não se pode imaginá-lo como supedâneo de lei complementar. Em razão disso, não podem tais convênios, de modo algum, serem o significante do qual a interpretação nos dará como significado norma geral para fins de ICM, uma vez que deve ela advir, conforme a norma de competência constitucional, de lei complementar.⁹⁴

Em curta síntese, há norma de competência constitucional para a instituição do ICM-DifAl, mas não havia norma geral disposta em lei complementar, não podendo, ademais, convênio do CONFAZ ser empregado como supedâneo.

⁸⁸ 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 [...]”. Tárek Moysés Moussallem, *Fontes do direito tributário*, p. 124.

⁸⁹ “Por fontes do direito havemos de 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”. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário. Linguagem e método*, p. 420.

⁹⁰ “[...] as regras-matrizes de incidência relativas ao ICMS, não obstante sejam expedidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, terão de manter certa homogeneidade semântica, no que se refere ao núcleo de sua incidência”. Daniel Monteiro Peixoto, Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS, in Eurico de Santi, *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas* (coord.), p. 1089-1090.

⁹¹ Por todos, para exemplificar o posicionamento crítico da doutrina em relação ao Art. 155, § 2º, XII, da CF/88, citamos: “Em rigor, os contribuintes do ICMS são apontados pela lei ordinária (estadual ou distrital), que deve obediência apenas à Constituição da República”. Roque Carrazza, *ICMS*, p. 455.

⁹² “Há convênios de cooperação entre os entes políticos [...]. Esses assumem caráter de normas complementares das leis. Outros, todavia, são convênios de subordinação. Dizem respeito a matérias reservadas constitucionalmente para a deliberação entre os Estados [...]”. Leandro Paulsen, *Curso de Direito Tributário*, p. 72.

⁹³ A razão de ser do convênio nesse caso é evitar a “guerra fiscal”, pois se entendeu que “[...] seria necessário um mecanismo para impedir que um Estado, unilateralmente, concedesse favores fiscais a seus produtores, dando-lhes indevidas vantagens competitivas em suas transações interestaduais”. Luís Eduardo Schoueri, *Direito Tributário*, p. 126. No mais, sobre a isenção tributária, veja-se: Valterlei da Costa, Natureza jurídica da isenção, *Revista tributária e de finanças públicas*, v. 139, *passim*.

⁹⁴ “[...] 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”. Paulo de Barros Carvalho, A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS, in _____ e Ives Gandra Martins, *Guerra fiscal*, p. 54.

9. RE 1287019/DF E LC 190/2022

Uma vez dedilhados os temas da norma jurídica, da norma tributária, da norma geral em matéria tributária e sua eficácia normativa, das normas de competência para a instituição do ICM antes e depois da EC 87/15, bem como a relação desse tributo com a lei complementar e o convênio, é chegado o momento de arrostar a edição proferida pelo STF, com repercussão geral, no RE 1287019, de 24.02.2021, publicada no DJE de 25.05.2021. Por maioria, decidiu o plenário, em tese fixada para o Tema N° 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela EC N° 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Dessa tese, a conclusão a que se chega é pela validade da tributação pelo ICM-DifAI de operações que remetam mercadorias a outro estado da federação, desde que destinada a quem não seja contribuinte no estado do emissor do imposto. 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/88, é que se estabelece a necessidade de norma geral dispendo sobre os limites de tal tributo. Malgrado, não pode fazer as vezes de lei complementar um convênio celebrado pelo CONFAZ, já que não encontra fundamento de validade constitucional para tanto. Nesses termos, o Convênio ICMS N° 93/15, particularmente no que regula o tema do ICM-DifAI, não produziu norma jurídica válida.⁹⁵

Isso decidido, a questão que surgiu então foi saber qual destino deveria ser dado às normas de tributação do ICM-DifAI positivadas com base em norma geral estabelecida por convênio celebrado pelo CONFAZ. Uma solução seria simplesmente reconhecer a invalidade dessas normas de tributação na ausência de norma geral (a qual somente pode advir de lei complementar), mas não foi esse o caminho trilhado pelo direito brasileiro, pois se optou pela ineficácia técnica de ordem sintática. Ou seja, até o advento de norma geral cujo suporte seja a lei complementar, a norma de tributação, por um lado, não deveria produzir efeitos jurídicos, mas, por outro, continuaria perfeitamente válida, pertencendo à ordem jurídica.

Agora, como as normas de tributação do ICM-DifAI, apesar de válidas, não poderiam ter eficácia até o advento de lei complementar, então os pagamentos realizados em função dela poderiam ser indevidos, dando direito à repetição do indébito, pois o pagamento de tributo a maior ou indevido, mesmo que sem prévio protesto, comporta direito à devolução.⁹⁶ Contudo, no julgamento do caso, o STF lançou mão

⁹⁵ “2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo 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 N° 93/15”. (STF, RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021).

⁹⁶ Não temos a pretensão neste artigo de discutir a dificuldade da prova na repetição dos tributos que comportem transferência, nem se seria esse o caso do ICM-DifAI. Apenas lembramos que, segundo decidido pelo STF, o tema não é de ordem constitucional. *EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS SOBRE A ENERGIA ELÉTRICA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à legitimidade ativa do consumidor final para ajuizar ação de repetição de indébito de ICMS sobre a energia elétrica, fundada na interpretação

do Art. 27 da Lei Nº 9.868/99 e modulou os efeitos de sua decisão, estabelecendo que a ineficácia do ICM-DifAl, exceto para o caso do SIMPLES NACIONAL (cujos efeitos remontam à concessão da medida cautelar na ADI Nº 5.464/DF), 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”. Logo, mesmo sendo ineficazes as normas de tributação em questão, ainda assim continuou devido o ICM-DifAl até 31 de dezembro de 2021, quando então a obrigação cessou.⁹⁷

E tudo isso teve que se transcorrer para que, em 4 de janeiro de 2022, fosse positivada a LC 190/2022, a qual promoveu alterações na LC 87/96, que passou a ostentar a seguinte redação:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: [...] V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: [...] b) do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto. [...].

§ 7º Na hipótese da alínea “b” do inciso V do *caput* deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.

Assim, as normas de tributação postas pelos estados da federação e Distrito Federal que, desde 01.01.2022, estavam com a eficácia comprometida e já sem a cobertura da modulação promovida pelo STF, passaram a ter uma norma geral como respaldo, afastando-se, com isso, a questão da ineficácia técnico-sintática. Norma a qual, aliás, foi reconhecida como constitucional pelo STF.⁹⁸ A partir de então a questão deixou de ser se essas normas seriam eficazes, e passou a ser quando se tornaram eficazes, uma vez que o Art. 3º da LC 190/2022 estabeleceu sua entrada em vigor na data de publicação [Diário Oficial da União (DOU) de 05.01.2022], devendo-se observar, todavia, para a produção de efeitos, a anterioridade nonagesimal.⁹⁹ Sem embargo, por

do Art. 166 do CTN, é de natureza infraconstitucional. [...]”. STF, RE 753681/SC, Rel. Min. Teori Zavascki, Pleno, DJe 166, de 28.08.2014.

⁹⁷ Não se pode deixar de reconhecer certo paradoxismo no caso: as normas de tributação não possuíam eficácia técnico-sintática, contudo em razão de modulação do STF, mesmo assim eram obrigatórias, devendo as prestações pecuniárias serem pagas, não havendo, ainda, qualquer direito à repetição.

⁹⁸ Tese: “É constitucional o critério previsto no § 7º do Art. 11 da Lei Complementar Nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar Nº 190/2022, que considera como Estado destinatário, para efeito do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, aquele em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, uma vez que conforme a Emenda Constitucional Nº 87/2015”. (STF, ADI 7158, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 07/02/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-02-2023 PUBLIC 10-02-2023).

⁹⁹ LC 190/2022: “Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do Art. 150 da Constituição Federal”.

força direta do texto constitucional, essa nova lei complementar não deveria produzir efeitos apenas no exercício seguinte?

10. ANTERIORIDADE

Quanto às leis no Brasil, sejam as ordinárias ou as complementares, é necessário distinguir entre sanção, promulgação e publicação. Propriamente, a sanção (expressa ou tácita) é do projeto de lei, o qual, uma vez sancionado, passa a ser lei.¹⁰⁰ Depois, tal lei deve ser promulgada, quando se atesta sua existência,¹⁰¹ para, na sequência, ser publicada, quando “[...] visa a impedir que se alegue ignorância da lei”.¹⁰² Com esses três pontos, podemos ver-nos em dificuldade para apontar quando de um diploma normativo – se sancionado, promulgado ou publicado – já se pode interpretar normas jurídicas válidas, mas, como isso não traz efeitos práticos para o presente caso, deixemos a questão em aberto e enfoquemos a vigência.

A vigência de uma lei, com a qual as normas nela contidas passam a obrigatórias, está ligada à sua publicação. E, como regra geral, temos que uma lei começa a vigorar 45 dias depois de publicada, mas, na prática, quase sempre há disposição estabelecendo que a lei entra em vigor na data de sua publicação mesmo.¹⁰³ Contudo, quando são enunciadas em lei normas de tributação, as coisas não são assim, pois, nos termos do Art. 150, II, “b”, da CF/88, é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal cobrar tributos “[...]” no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [...]”. Lembrando que, no Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil.¹⁰⁴ Ademais, em razão da EC 42/2003, que acrescentou uma alínea “c” ao Art. 150, II, da CF/88, também deve ser considerado, concomitantemente, um período nonagesimal. Ou seja, também é vedado à União, aos Estados e ao Distrito Federal cobrar tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou [...]”. Em suma, uma norma de tributação, positivada por lei, já é válida, mas sua vigência somente se iniciará no primeiro dia do ano civil seguinte ou, se esse interregno for menor, quando decorridos noventa dias de sua publicação. Com isso, a não ser em casos de exceção expressamente previstos na Constituição, sempre haverá uma *vacatio legis* para as normas de tributação, ou seja, um “[...] período compreendido entre a publicação e a entrada em vigor da lei [...]”.¹⁰⁵

Uma vez posta, a norma jurídica é válida, mas, especificamente para as normas de tributação, somente é vigente se respeitado o “princípio” da anterioridade e

¹⁰⁰ “A sanção e o veto somente recaem sobre projetos de lei. É errôneo dizer, por exemplo, que o Presidente sancionou ou vetou uma lei”. José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 528.

¹⁰¹ “A promulgação constitui a declaração formal pela autoridade competente da existência do ato legislativo”. Marcos Bernardes de Mello, *Teoria do Fato Jurídico*: plano da existência, p. 115.

¹⁰² Michel Temer, *Elementos de Direito Constitucional*, p. 145.

¹⁰³ Decreto-lei Nº 4.657/1942 (Lei de introdução às normas do direito brasileiro — LINDB): “Art.1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada”.

¹⁰⁴ Lei Nº 4.320/1964: “Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

¹⁰⁵ José Eduardo Soares de Melo, *Dicionário de Direito Tributário*: verbete: “vacatio legis”, p. 473.

também, se for o caso, o “princípio” da anterioridade nonagesimal.¹⁰⁶ Entretanto, conforme já discorremos neste artigo, uma norma pode ser válida e vigente, mas não eficaz. Especialmente no caso do ICM-DifAl, até a LC 190/2022, havia ineficácia técnico-sintática de todas essas normas de tributação postas pelos entes da federação e Distrito Federal. E, dado esse quadro, duas possibilidades de interpretação abrem-se: ou a vigência conta-se da publicação da lei que contém a norma de tributação ou computa-se da publicação da lei que contém a norma geral, a qual afasta a ineficácia.

Primeiramente, se as coisas seguissem sua ordem, não testaríamos em problemas, pois primeiro teríamos a norma de competência constitucional, depois a norma geral em lei complementar para, só então, a norma de tributação (geralmente), em lei ordinária, a qual estaria sujeita à anterioridade, a contar da publicação desta última lei. Contudo, *in casu* as coisas não se passaram assim, pois, da norma de competência, passou-se diretamente à norma de tributação, já que normas gerais não podem ser postas por convênio. Com essa inversão, a questão que surge é: a anterioridade deve ser contada a partir da publicação de que lei? A literalidade do texto constitucional não nos deixa em dúvida para responder: conta-se da publicação de lei que instituiu ou majorou tributo, ou seja, da norma de tributação. Por essa linha, uma vez posta a norma de tributação, ela somente obriga no exercício financeiro seguinte, respeitada, ainda, uma noventena mínima. Contudo, uma vez vigente, em razão de ineficácia técnico-sintática, não pode ser exigida e deve-se aguardar o advento de norma geral. Só que, uma vez que seja posta lei complementar contendo tal norma geral, então, sendo publicada, não há que respeitar uma nova anterioridade, pois isso seria uma duplicação.

Agora, não desconhecemos que nossa concepção do caso possa ser desafiada por aqueles que entendem a anterioridade como um “princípio”; contudo, isso não nos perturba. Primeiramente, cabe destacar que o tema dos princípios é questão em aberto na teoria do direito e mesmo que se aceite serem eles normas jurídicas, e não ideais por exemplo, ainda assim não é nada evidente como apartá-los das regras. O segundo ponto é que a doutrina tributária faz ouvidos moucos para essas dificuldades e, geralmente, toma “princípio” de modo simplório ou, mesmo, como mera retórica para tentar evadir-se da tributação. Todavia, não podemos esquecer-nos de que “[...] o recurso ao nível dos princípios não deve levar a ilusões [...]. Eles têm [...] um quê de diabólico”.¹⁰⁷ Afinal, se alguém pode internar não pagar imposto de renda pessoa jurídica esgrimindo o “princípio da comunicabilidade dos exercícios”, também pode ficar sujeito ao recolhimento de alguma contribuição baixo o “princípio da solidariedade”.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Há quem entenda que a anterioridade interfere na eficácia da norma e não em sua vigência: “[...] a lei que cria ou aumenta um tributo [...], ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro [...]”. Roque Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 168. Todavia, parece-nos mais adequada a posição de Paulo de Barros CARVALHO: “Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação”. *Curso de Direito Tributário*, p. 167.

¹⁰⁷ Marcelo Neves, *Entre Hidra e Hércules*, p. 151.

¹⁰⁸ Outro motivo para se entender que a anterioridade seria uma regra e não um princípio poderia ser que, dado “[...] um conflito normativo, presume-se que a proteção da anterioridade deva prevalecer, afastando a norma aparentemente em conflito”. Paulo Caliendo, *Curso de Direito Tributário*, p. 155. Todavia, isso compromete aquele que o adote com o ponto de vista de Ronald DWORKIN: “Quando os princípios se inter cruzam [...], aquele que vai resolver o conflito tem de levar

Seja como for, pode-se ficar tentado a afastar o comando do Art. 150, II, “b” e “c”, da CF/88 lendo-se a anterioridade pelas lentas da razão — uma das muitas formas em que os princípios se apresentam — detrás desse dispositivo e, com isso, alegar-se que “[...] a única interpretação compatível é aquela que permite a adequada proteção da segurança jurídica, pela abolição da ‘surpresa’ tributária”.¹⁰⁹ Entretanto, se realmente fosse possível que nos guiássemos por razões, então não haveria a necessidade de normas, pois bastariam as razões. Ademais, as normas também não teriam “autonomia semântica” e somente poderiam ser compreendidas recorrendo às razões, contudo não se pode olvidar que “[a] pesar de que el lenguaje es utilizado invariablemente con un propósito, el significado no puede reducirse a ese propósito”.¹¹⁰ Entender em sentido contrário, mesmo que em nome do bom, do belo e do justo, em verdade é estabelecer a insegurança, e não a prestigiar, pois, se o comando é do nosso agrado, cumpri-lo, se não, desafiámo-lo, contrapondo-lhe razões que, no fundo, não podem ser verificadas objetivamente.

De toda sorte, como exercício, *ad argumentandum tantum*, esqueçamos a redação do Art. 150, II, “b” e “c”, da CF/88 e pensemos a anterioridade como um princípio que preza a não surpresa.¹¹¹ Ora, deveras, que contribuinte foi surpreendido com a obrigação de pagar ICM-DifAl em face da LC 190/2022? Por muitos anos, mesmo na ausência de norma geral válida, recolheu-se tal tributo, não tendo direito à repetição aqueles que o pagaram, e, sem dúvidas, do ponto de vista econômico, já estava incorporado na formação de preço de qualquer empreendimento que tivesse por fito o comércio interestadual. Com esse histórico, somado à sanha arrecadatória própria dos governos, nem mesmo os mais ingênuos acreditaram que a fome do erário estava saciada e que, depois de 1º de janeiro de 2022, não seria mais cobrado ICM-DifAl. Ademais, qualquer um que tivesse o mínimo interesse pelo tema saberia que estava em votação uma lei complementar cujo bojo trazia a norma geral que afastava a ineficácia técnica em questão. Assim, mesmo que se queria ler a anterioridade não como seu texto constitucional a estabelece, mas como uma variação do princípio da segurança jurídica, quando haveria a “[...] proibição de instituição abrupta de tributo [...]”,¹¹² ainda assim perguntamos: quem ficou surpreso, ou seja, quem “[...] recebeu impressão súbita [...] de coisa que não esperava [...]”?¹¹³

A leitura da anterioridade como uma vertente do “princípio da não surpresa” não dispensa o dever de apontar que o contribuinte foi surpreendido. Aliás, não basta pronunciar “princípio”, imaginando-se tratar de palavra mágica como “abracadabra”. Com efeito, deve haver a surpresa do contribuinte sob pena de não se aplicar o Art. 150,

em conta a força relativa de cada um. [...]. As regras não têm essa dimensão”. Modelo de regras I, in *Levando os direitos a sério*, p. 42-43.

¹⁰⁹ Misabel Derzi, Nota, in Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 172.

¹¹⁰ Frederick Schauer, *Las reglas en juego*, p. 115.

¹¹¹ “Existe segurança jurídica quando é possível a previsibilidade da atuação estatal, afastando as surpresas [...]”. José Roberto Vieira, *Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo ‘viver perigosamente’*, in Paulo de Barros Carvalho (presid.), *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*, p. 322.

¹¹² Humberto Ávila, *Teoria da Segurança Jurídica*, p. 254.

¹¹³ Antenor Nascentes, *Dicionário de sinônimos*: verbete “surpreso”, p. 37.

II, “b” e “c”, da CF/88.¹¹⁴ Dito isso, no caso do ICM-DifAl, como cogitar que algum empresário tenha sido surpreendido com sua exigência, depois de anos pagando-o?

Assim, nos termos da Constituição, como conta-se a anterioridade da publicação da lei que contém a norma de tributação e não da que contém a norma geral, então não deve ser aplicado ao caso do ICM-DifAl o Art. 150, II, “b” da CF/88, nem mesmo se lido como uma versão do “princípio da não surpresa”, uma vez que, de fato, não houve, para o contribuinte, qualquer surpresa. Contudo, a anterioridade nonagesimal deve ser aplicada, só que não por força do Art. 150, II, “c”, da CF/88, que também não se aplica diretamente ao caso, mas sim em razão do Art. 3º da LC 190/2022, o qual, mesmo não sendo imperioso que isso fizesse, concedeu-a.

11. CONCLUSÃO

O ICMS nada mais é do que um signo aglutinador de vários tributos e, mesmo quando se restringe o estudo apenas ao ICM, afastando-se o “S” de serviços, ainda assim não se tem uma exação única, pois tanto podemos falar de operação com a circulação de mercadorias sendo considerada a partir do ponto de vista da saída (com alíquota interna para a remessa dentro do estado e alíquota interestadual para fora do estado), como do da entrada (se se é contribuinte do imposto e a remessa vem de outro estado da federação), o que implica, respectivamente, um ICM-saída e um ICM-entrada. Além disso, a saída de mercadoria decorrente de operação mercantil, quando para outro estado da federação, é situação que, se o destinatário não é contribuinte do imposto, fica subsumida a duas normas de tributação distintas, postas por entes diferentes, tendo, ademais, alíquotas diversas, pois, em uma, é a interestadual, e, em outra, é a diferença entre a alíquota interna do destino e a interestadual, quando temos o ICM-DifAl. Nesta última hipótese, um mesmo fato – circulação com destino para não contribuinte do imposto em outro estado da federação – fica sujeito à dupla incidência, decorrente de duas normas de tributação, a do ICM-saída e a do ICM-DifAl, em clara bitributação, a qual é, todavia, permitida desde a EC 87/15, afastando-se, assim, qualquer alegação de inobservância do campo espacial das normas jurídicas de tributação, as quais, como regra, estão adstritas ao território do ente federativo que as expede. Tudo desde que haja, claro, normas gerais no corpo de lei complementar, especialmente para evitar conflitos de competência.

Por sua vez, a falta de norma geral produz uma ineficácia técnico-sintática, mas não a invalidade da norma de tributação posta, o que abre uma discussão sobre se seria aplicável nessas hipóteses a anterioridade quando da publicação, posteriormente

¹¹⁴ *Mutatis mutandis*, aplica-se ao caso o seguinte julgado: “TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRORROGAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRAZO NONAGESIMAL (ARTIGO 150, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A Lei paulista 11.813/04 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17 para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003. 2. O prazo nonagesimal previsto no Art. 150, III, c, da Constituição Federal somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente. [...]”. (STF, RE 584100, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 25/11/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-022 DIVULG 04-02-2010 PUBLIC 05-02-2010 EMENT VOL-02388-06 PP-01182 LEXSTF v. 32, n. 374, 2010, p. 241-246 RJTJRS v. 45, n. 278, 2010, p. 29-32 RDTAPET v. 7, n. 25, 2010, p. 167-174).

à norma de tributação, de uma lei complementar que traga essa norma geral. Em sua literalidade, o Art. 150, II, “b” e “c”, da CF/88 não deve ser aplicado, uma vez que cuida apenas de normas de tributação que instituem ou majoram tributos, não de normas gerais. Contudo, especificamente quanto à LC 190/2022, ainda devemos fazer duas considerações. A primeira é que, deveras, referida lei não produziu no contribuinte nenhuma surpresa, o que faz com que seja indiferente expor que se está diante de um princípio, elastecendo o comando constitucional. A segunda é que a anterioridade nonagesimal aplica-se *in casu*, só que não por direta disposição constitucional, mas sim em razão do Art. 3º da referida lei complementar.

12. 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.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista do Tribunais, v. 45, p. 24-31, 1988.

AULETE, Caldas. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*. 5. ed ou 2. ed. brasileira. Rio de Janeiro: Delta, 1964. 5 v.

ÁVILA, Humberto. *Competência tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BIFANO, Elidie Palma. A tributação no setor comercial: panorama da carga tributária nas operações de comércio. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz* de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1107-1124.

BINI, Edson. Nota do tradutor. In: ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de: Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003, p. 15-16.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Tradução de: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. 2. ed. Bauru, SP: EDIPRO, 2003.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Tradução de: Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

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

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no comércio eletrônico: à luz da teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

_____. *O sujeito ativo da obrigação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

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).

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, 2012, p. 23-94.

_____. *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 positivação no Direito Tributário*, v. 1. São Paulo: Noeses, 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, Ricardo Siqueira de. *Substituição tributária: estrutura e função*. São Paulo: Almedina, 2021. (*Coleção Direito Tributário*).

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS após a Emenda Constitucional Nº 87 de 2015. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 25, v. 135, p. 35-49, IV trim. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária (o significado do Art. 116, parágrafo único, do CTN)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

COSTA, Valterlei da. *Teoria Trilógica do Tributo: um estudo normativo sobre tributação, competência e lançamento*. São Paulo: Noeses, 2023.

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

_____. No princípio era a norma fundamental? COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Dalri Timm do (coord.). *Estudos sobre a teoria pura do direito: homenagem aos 60 anos de publicação da 2ª edição da obra de Hans Kelsen*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 111-197.

_____. 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*, v. III. Curitiba: Instituto Memória, 2020, p. 270-304.

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

COSTA, Valterlei da; VALLE, Maurício Dalri Timm do. A moratória tributária em tempos de calamidade. *In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; ROCHA, Sergio André (coord.). A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020, p. 669-694.

_____; _____. 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.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota. In: *BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de: Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro: discriminação de rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.

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

FOLLADOR, Guilherme Broto. *As normas de competência tributária*. São Paulo: Almedina, 2021. (Coleção direito tributário).

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

GODMANN, Michel. A regra-matriz de incidência do ICMS e o diferencial de alíquota nas operações com não contribuintes. *Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo: Escola Superior, v. 8. n. 1, p. 123-148, 2017.

HJELMSLEV, Louis. *Prolegômenos a uma teoria da linguagem*. Tradução de: 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*, n. 46, São Paulo: IBDT, p. 25-44, 2º sem. 2020.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução de: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 1986.

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

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

_____. *Reine Rechtslehre*. 2. Vollst. Wien: Verl. Österreich, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: plano da existência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

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.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias no Sistema Tributário Nacional. 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. 23-108. (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 3).

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NASCENTES, Antenor. *Dicionário de sinônimos*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1981.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

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, ano 28, v. 145, p. 11-36, II trim. 2020.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. ICMS – noções preliminares e algumas polêmicas. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 121-148.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

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

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre estados via ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1082-1107.

_____. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ROSA, José Roberto. Logística do ICMS – considerações sobre o imposto estadual. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 1124-1146.

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

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Tradução de: Edson Bini. Bauru, SP: Edipro, 2003.

_____. El concepto de validez y el conflicto entre el positivismo jurídico y el derecho natural. In: _____. *El concepto de validez y otros ensayos*. Traducción de: Genaro Carrió y Osvaldo Paschero. 6. ed. México: Fontamara, 2014, p. 7-29.

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*. Tradução de: Antonio Chelini, José Paulo Paes e Izidoro Blikstein. 25. ed. São Paulo: Cultrix, 2003.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo Scaff. O regime jurídico do ICMS no *e-commerce*. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação e novas tecnologias*. Indaiatuba, SP: Foco, 2021, p. 323-334.

SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basadas en reglas en Derecho y en la vida cotidiana*. Traducido por: Claudina Orunesu y Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

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

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 24. ed., 2.tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.

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

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

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

_____. 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, 2005, p. 594-642.

_____. 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, 2005, p. 317-373. (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*. Traducción de: Pedro Garcia Ferrero. Madrid: Editorial Tecnos, 1970.
