



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

## PARECER Nº 161, DE 2021

De PLENÁRIO, sobre o Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021, do Senador Cid Gomes, que *altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.*

RELATOR: Senador **JAQUES WAGNER**

### I – RELATÓRIO

Submete-se à apreciação do Plenário o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 32, de 2021, do Senador Cid Gomes, que *altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.*

A proposição é composta de quatro artigos.

O art. 1º plasma na Lei Complementar (LCP) nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a regulação da cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Em consequência, o art. 2º revoga dispositivo da Lei Kandir cujo conteúdo foi inteiramente disciplinado pela nova regulação introduzida pelo projeto.



SF/21000.70172-45



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

O art. 3º afirma a eficácia das legislações tributárias editadas pelas unidades federadas (Estados e o Distrito Federal) que tratem da exigência do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

O art. 4º é a cláusula de vigência e dispõe que a lei complementar resultante entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da publicação.

Na bem-lançada justificção, o autor relata que o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469/DF, que as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 2015, estão eivadas de inconstitucionalidade formal, por cuidarem de matéria reservada à lei complementar. Aduz que o PLP supre a deficiência formal apontada pelo STF.

Esclarece que o projeto está fundado no entendimento de que o remetente da mercadoria ou o prestador do serviço de transporte é o sujeito passivo direto do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na qualidade de **contribuinte**, e não na qualidade de responsável tributário.

Por fim, explica cada modificação introduzida na Lei Kandir relativamente a definição de contribuinte, local da operação, momento de ocorrência do fato gerador e base de cálculo.

No prazo regimental, foram oferecidas quatro emendas, a seguir descritas.

A Emenda nº 1-PLN, da Senadora Rose de Freitas, propõe a supressão do art. 3º do PLP nº 32, de 2021. Argui que esse dispositivo tenciona convalidar os efeitos das legislações tributárias estaduais eivadas de inconstitucionalidade formal, o que não é possível, já que o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente ou da convalidação do ato inconstitucional.



SF/21000.70172-45



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

A Emenda nº 2-PLEN, da Senadora Rose de Freitas, aprimora a técnica legislativa empregada na alteração ao art. 4º da LCP nº 87, de 1996, que versa sobre a definição do contribuinte do Difal, na forma do art. 1º do projeto.

A Emenda nº 3-PLEN, da Senadora Mara Gabrilli, propõe que a pessoa física que importe órteses, próteses, bens de tecnologia assistiva, fórmulas nutricionais e medicamentos, sem intuito comercial, não seja considerada contribuinte do ICMS.

A Emenda nº 4-PLEN, do Senador Izalci Lucas, altera o art. 4º do projeto, a fim de que ele comece a produzir efeitos somente no primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação.

## II – ANÁLISE

No tocante à constitucionalidade formal, o direito tributário é matéria compreendida na competência legislativa concorrente da União, de acordo com o art. 24, inciso I, da Constituição Federal. Ao Congresso Nacional cabe dispor sobre o tema, nos termos do art. 48, inciso I, da Lei Maior. A iniciativa de leis complementares está afeta a qualquer membro do Senado Federal, consoante dispõe o art. 61 do Texto Constitucional.

A lei complementar é o instrumento jurídico adequado para regular a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal na citada ADI nº 5.469/DF.

O art. 4º do projeto, que é a cláusula de vigência e de eficácia, está eivado de inconstitucionalidade material. De acordo com as alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da Constituição, é proibido cobrar tributos **no mesmo exercício financeiro** em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade plena) e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa (anterioridade nonagesimal). A omissão do art. 4º em relação à anterioridade plena será corrigida por meio do acolhimento da Emenda nº 4-PLEN, do Senador Izalci Lucas.



SF/21000.70172-45



## SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

O projeto está articulado em boa técnica legislativa, à exceção dos seguintes quatro pontos, que serão corrigidos por meio de emendas:

- a) a ementa é cega, isto é, não revela o objeto do projeto;
- b) o proposto § 1º do art. 4º da LCP nº 87, de 1996, é idêntico, inclusive em seus quatro incisos, ao atual parágrafo único. O mesmo efeito pretendido (trocar “parágrafo único” por “§ 1º”) é alcançado pela redação mais enxuta oferecida pela Emenda nº 2-PLEN, da Senadora Rose de Freitas, que será acolhida;
- c) o novel inciso X ao *caput* do art. 13 da LCP nº 87, de 1996, tem a redação truncada pela supressão do adjetivo “única”;
- d) a partícula “(NR)” aposta ao novel art. 20-A da LCP nº 87, de 1996, é desnecessária, por se tratar de dispositivo acrescido.

No mérito, a Emenda Constitucional (EC) nº 87, de 16 de abril de 2015, prestigiou o princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre as unidades da federação. Estendeu ao Estado de localização do consumidor final não contribuinte do ICMS a arrecadação do diferencial de alíquotas (DIFAL), que é a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente da mercadoria ou onde se inicia a prestação do serviço de transporte interestadual. É o que se costumou chamar “Difal a não contribuinte”.

Antes da EC nº 87, de 2015, o Difal somente era exigível no caso em que o contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado ou no Distrito Federal, fosse consumidor final. É o caso de uma pessoa jurídica que adquire bens para uso e consumo ou destinados ao ativo imobilizado. Se o destinatário do bem ou serviço não fosse contribuinte do imposto, a empresa vendedora ou prestadora aplicava a alíquota interna do Estado remetente (onde ela se localiza) e o imposto ficava integralmente nesse Estado de origem.

Em decorrência do processo histórico de industrialização do País, a grande maioria dos produtores de mercadorias e dos prestadores de serviços encontra-se nas Regiões Sul e Sudeste. Dessa forma, as indústrias e os



SF/21000.70172-45



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

comerciantes localizados em Estados menos desenvolvidos tendem a comprar naquelas unidades federativas. Sem o Difal, os Estados das regiões mais desenvolvidas teriam uma arrecadação ainda maior, o que implicaria a disponibilização de mais recursos para investimentos e atuação estatal. Haveria, dessa maneira, uma tendência de perpetuação ou até de aprofundamento das desigualdades regionais. Com o Difal, há um repasse significativo da arrecadação do ICMS às regiões de consumo.

O Difal a não contribuinte foi regulamentado pelo Convênio ICMS nº 93, de 2015, porém o Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento da citada ADI nº 5.469/DF, que era necessária lei complementar. Ainda assim, na modulação da decisão, a Suprema Corte obrigou as empresas não optantes do Simples Nacional a recolher o Difal a não contribuinte, sob a égide do Convênio, até 31 de dezembro de 2021. Após essa data, a obrigação subsiste somente se prevista em lei complementar, na qual o projeto sob exame pretende se convolar.

Em nossa opinião, a modulação do STF prejudicou as disposições do art. 3º do projeto, que pretendia convalidar os efeitos das legislações tributárias estaduais que tinham supedâneo nas cláusulas do Convênio declaradas inconstitucionais. Como o sistema jurídico brasileiro, fundado no princípio da nulidade do ato inconstitucional, não contempla a figura da constitucionalidade superveniente ou da convalidação do ato inconstitucional, somos pela supressão do art. 3º do projeto. Acolhemos, assim, a Emenda nº 1-PLN da Senadora Rose de Freitas.

A nosso ver, o PLP nº 32, de 2021, dá concretude à EC nº 87, de 2015. Embora o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição, na redação dada pela EC nº 87, de 2015, utilize a expressão “responsabilidade” pelo recolhimento do imposto, o autor do projeto optou por atribuir ao remetente da mercadoria ou ao prestador do serviço de transporte a qualidade de sujeito passivo **contribuinte**, em vez de responsável.

A iniciativa vem ao encontro da vontade do legislador. Na tramitação da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 103, de 2011, da qual resultou a EC nº 87, de 2015, escreveu o Relator, Senador Renan Calheiros, no Parecer nº 817, de 2012, da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ):



SF/21000.70172-45



## SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

Para se evitar que o remetente, localizado em outro Estado, torne-se substituto tributário perante o Estado de destino, o que não é recomendado pela boa técnica, alterou-se o inciso VIII, do art. (sic) 2º, dando-se tratamento adequado à responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Também ao nosso sentir, o emprego da expressão “responsabilidade” refere-se à designação, à identificação daquele que procederá ao recolhimento do imposto, não necessariamente na condição de responsável, prevista no inciso II do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

No mais, os dispositivos dos arts. 1º e 2º do projeto estão bem articulados e perfeitamente definem contribuinte, local da operação, momento de ocorrência do fato gerador e base de cálculo do Difal. Vale ressaltar que a definição do contribuinte obrigado a recolher o Difal a não contribuinte consta do inciso II do novel § 2º ao art. 4º da LCP nº 87, de 1996, na forma do art. 1º do PLP nº 32, de 2021.

Como já observado, o novel inciso X ao *caput* do art. 13 da LCP nº 87, de 1996, que trata da base de cálculo, tem a redação truncada pela supressão do adjetivo “única”, conforme se depreende de leitura do PLP nº 325, de 2016, de mesmo propósito, em tramitação na Câmara dos Deputados.

A referência à “base de cálculo única”, veiculada no PLP nº 325, de 2016, tem por objetivo reproduzir fielmente o teor da cláusula segunda, § 1º, do Convênio ICMS nº 93, de 2015, no sentido de que será utilizada a *mesma* (vale dizer: *única*) base de cálculo tanto para o cálculo do ICMS devido à unidade da Federação (UF) de origem, quanto à UF de destino da mercadoria. Ocorre que essa adjetivação causou mais dúvidas aos contribuintes do que esclarecimentos. Por essa razão, propomos redação mais escorreita por meio de emenda apresentada ao final.

O Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (COMSEFAZ), por meio do Ofício Comsefaz nº 184, de 28 de maio de 2021, estima em **R\$ 9,8 bilhões** a perda de arrecadação anual dos Estados e do Distrito Federal caso o projeto sob



SF/21000.70172-45



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

exame e o PLP nº 33, de 2021, também sob nossa relatoria, não sejam convertidos em lei no corrente ano de 2021.

Resta apreciar a Emenda nº 3-PLEN, da Senadora Mara Gabrilli, que propõe que a pessoa física que importe órteses, próteses, bens de tecnologia assistiva, fórmulas nutricionais e medicamentos, sem intuito comercial, não seja considerada contribuinte do ICMS.

Vale observar que parte da emenda já está atendida pelo Convênio ICMS nº 126, de 24 de setembro de 2010, que concede isenção do ICMS, inclusive na importação, para próteses, cadeiras de rodas, outros aparelhos ortopédicos e implantes cocleares. Em relação a outros bens de tecnologia assistiva, fórmulas nutricionais e medicamentos, a não incidência do ICMS constitui benefício fiscal que somente o Confaz tem competência para autorizar, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Por essa razão, rejeitamos a Emenda nº 3-PLEN.

### **III – VOTO**

Ante o exposto, o voto é pela constitucionalidade, juridicidade, adequação orçamentária e financeira e boa técnica legislativa do Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021, e, no mérito, pela sua aprovação, com as emendas a seguir, acolhidas as Emendas nºs 1-PLEN, 2-PLEN e 4-PLEN e rejeitada a Emenda nº 3-PLEN.

### **EMENDA Nº 5-PLEN**

Dê-se a seguinte redação à ementa do Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021:

Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

### **EMENDA Nº 6-PLEN**



SF/21000.70172-45



SENADO FEDERAL

Gabinete do Senador Jaques Wagner

Dê-se ao inciso X do *caput* do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, acrescido pelo art. 1º do Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021, a seguinte redação, mantidas as demais alterações promovidas pelo referido art. 1º:

“Art. 1º .....

.....

‘Art. 13. ....

.....

X – nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

.....” (NR)

### EMENDA Nº 7-PLEN

Suprima-se a partícula “(NR)” aposta ao art. 20-A da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, acrescido pelo art. 1º do Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021.

Sala das Sessões,

, Presidente

, Relator



SF/21000.70172-45