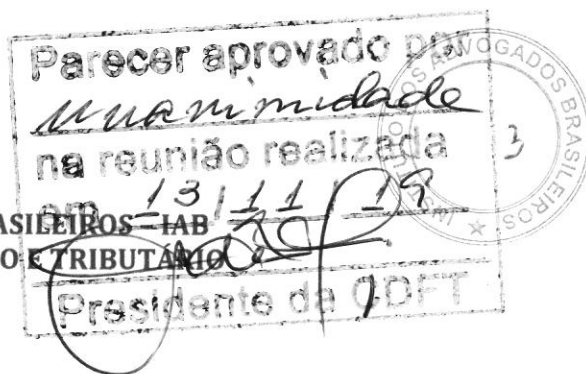




INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS - IAB
COMISSÃO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO



INDICAÇÃO :

Nº 050/2019

Autor:

Dr. Adilson Rodrigues Pires

Proposição:

Projeto de Lei Complementar nº 148/2019 (PLP 148/2019), da Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Enrico Misasi (PV/SP), propõe a concessão de isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente nas operações de vendas de mercadorias multicanais em que ocorre a transferência de um estabelecimento para outro, situados em diferentes estados da Federação, com o objetivo de *entregar* a mercadoria ao destinatário final. O PLP 148/2019 considera venda multicanal a compra e venda não presencial de mercadoria com possibilidade de retirada, troca ou devolução pelo consumidor final em um estabelecimento físico do vendedor ou de terceiros credenciados.

Presidente da Comissão:

Adilson Rodrigues Pires

Relator da Comissão:

Luiz Gustavo de França Rangel

Ementa: Projeto de Lei Complementar nº 148/2019 (PLP 148/2019). Câmara dos Deputados. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS. Incidência e creditamento do imposto nas denominadas vendas multicanais (não presenciais). Devolução de mercadorias. Transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos próprios ou de terceiros credenciados para entrega ao destinatário final. Isenção. CRFB (art. 155, § 2º, II, VII, VIII, XII, "g"). ADCT (art. 99). Emenda Constitucional nº 87/2015. Conflito. Inconstitucionalidade. Lei Complementar nº 24/1975. Convênio ICMS para concessão de isenções. Exigências. Inobservância. Parecer pela **rejeição total** do Projeto de Lei Complementar nº 148/2019.

Palavras-chave: ICMS. Incidência. Creditamento. Isenção. Vendas de mercadorias multicanais. Vendas não presenciais. Devolução de mercadorias.

SENHOR PRESIDENTE DA COMISSÃO,

Submeto ao exame da CDFT o presente parecer que tem por objeto a Indicação nº 050/2019, que trata do Projeto de Lei Complementar nº 148/2019 (PLP 148/2019), da Câmara dos Deputados, de autoria do Deputado Enrico Misasi (PV - SP), que dispõe sobre a incidência, o creditamento e a isenção do ICMS nas vendas multicanais, assim entendidas as denominadas vendas não presenciais de mercadorias (online), com possibilidade de retirada, troca ou devolução pelo consumidor final em um estabelecimento físico do vendedor ou de terceiros



credenciados. Atualmente, o PLP 148/2019 tramita na Comissão de Finanças e Tributação, da Câmara dos Deputados.

RELATÓRIO

Cuida o PLP 148/2019¹ de alterações em diversos dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), propondo, em linhas gerais, a não incidência do ICMS nas operações interestaduais, nas denominadas vendas de mercadorias multicanais, cujas modalidades são definidas nas *Justificativas* do projeto de lei complementar, consistente nas operações que destinem mercadorias do *vendedor principal* a outra pessoa jurídica, denominada *estabelecimento credenciado*, sem incidência do ICMS, "para simples entrega a consumidor final, em decorrência de venda multicanal" (art. 3º, X, da LC 87/1996)².

Os demais dispositivos contidos no art. 4º do PLP 148/2019 (art. 3º, §3º; art. 11, I, "j"; art. 12, XIV) podem ser assim deduzidos:

Nos casos de venda multicanal, sem prejuízo dos documentos fiscais descritos no § 2º, do art. 3º, da LC 87/1996, a nota fiscal de venda deverá ser emitida pelo estabelecimento vendedor principal que realizou a operação, tributada, para o consumidor final (art. 3º, § 3º; art. 11, I, "j"), quando da saída da mercadoria do estabelecimento credenciado para o consumidor final (art. 12, XIV).

O art. 20-A do PLP 148/2019 e demais dispositivos acessórios tratam do direito ao creditamento do ICMS incidente na saída de mercadoria caso esta seja devolvida pelo consumidor final.

É o relatório.

¹ Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9B3530A786275C6C028BADB038A97EFD.proposicoesWebExterno1?codteor=1759277&filename=PLP+148/2019>. Acesso em: 12 nov. 2019.

² Conforme o art. 4º do PLP 148/2019, a (nova) redação do art. 3º, XI, da Lei Kandir, trata da operação inversa: o retorno de mercadorias em virtude de devolução ou troca de produto pelo consumidor final.



FUNDAMENTAÇÃO

O PLP 148/2019 apresenta vícios insanáveis de inconstitucionalidade, conforme se expõe a seguir.

O art. 155, § 2º, XII, "g" da CRFB estatui que competem aos Estados e ao Distrito Federal, mediante lei complementar, regular a forma como esses entes políticos deliberam sobre a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais;

Essa norma é a Lei Complementar nº 24/1975 a qual dispõe em seu art. 1º que as isenções do ICMS serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos termos dispostos naquele diploma legal, aplicando-se, inclusive no que diz respeito à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros (art. 1º, II).

Há inúmeros outros pré-requisitos a serem atendidos para a celebração de um convênio. Assim é que, por exemplo, tais convênios são celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal (art. 2º, *caput*); a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes (art. 2º, § 2º), dentre outros.

Desse modo, do ponto de vista meramente formal, o PLP 148/2019 não atende os pré-requisitos constitucionais exigidos, previstos no art. 155, § 2º, XII, "g" da CRFB e na Lei Complementar nº 24/1975, para postular as alterações legislativas que se propõe introduzir.

Mas não é só. Com o vertiginoso crescimento do comércio eletrônico ocorrido em escala mundial, inclusive no Brasil, a partir da segunda década do século XXI, notadamente no chamado segmento B2C (business-to-consumer), os Estados federativos consumidores brasileiros passaram a experimentar significativas quedas na arrecadação dos diferenciais de alíquotas de ICMS, em boa parte devida à eliminação de inúmeras operações intermediárias da cadeia de circulação de mercadorias, até então realizadas por meio de diversos agentes econômicos, na medida em que o consumidor final passou a comprar as mercadorias, numa escala crescente, diretamente dos fabricantes e produtores, via Internet.

Objetivando resolver ou pelo menos mitigar tal questão que afligia, e continua afligindo a arrecadação dos Estados consumidores, foi promulgada, em 16/04/2015, a Emenda



Constitucional nº 87/2015, que introduziu três importantes modificações na sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações (e prestações) que destinem bens (e serviços) a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, a saber: alterações nos incisos VII e VIII, do § 2º, do art. 155, da CRFB, e o acréscimo do art. 99 do ADCT.

EC 87/2015, Art. 1º. Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

E complementando as alterações na sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações que destinem bens a consumidor final, o art. 2º da EC nº 87/2015 inseriu o art. 99 no ADCT com a seguinte redação:

EC 87/2015, Art. 2º. O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% para o Estado de destino e 80% para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% para o Estado de destino e 60% para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% para o Estado de destino e 40% para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem;

V - **para o ano de 2019: 100% para o Estado de destino** (grifei).

Isto posto, e retornando ao exame da propositura do PLP 148/2019, cabe assinalar que uma lei complementar não tem o condão de revogar um comando constitucional, como o positivado na Emenda Constitucional nº 87/2015.

Ademais, no que diz respeito à substância do conteúdo da proposta contida no PLP 148/2019, ainda que se imagine superadas todas essas questões aqui colocadas, restaria a



incompatibilidade material da proposta do Projeto de Lei nº 148/2019 em face das normas constitucionais introduzidas pela EC 87/2015.

Para ilustrar o acima dito, suponha-se, por hipótese, a seguinte estruturação: um consumidor final, localizado no Estado C, realiza a compra de uma TV, via Internet (= multicanal, na linguagem do PLP 148/2019), diretamente no *site* de um fabricante (= vendedor principal) cujo estabelecimento físico está localizado no Estado A; para atender o pedido, o vendedor principal remete a mercadoria (TV) para um centro de distribuição (= estabelecimento credenciado) localizado no Estado B; por fim, o estabelecimento credenciado envia a TV para o endereço do consumidor final³, situado no Estado C.

Indaga-se quais seriam os efeitos tributários em relação ao ICMS sob os dois parâmetros: i) à luz das regras propostas pelo PLP 148/2019; e ii) sob a sistemática da EC 87/2015. Pode-se adiantar que os resultados são díspares. Se não, confira-se:

De acordo com o § 3º, do art. 3º da nova redação da LC 87/1996, proposta no art. 4º do PLP 148/2019, o vendedor principal deverá emitir a nota fiscal de venda tendo como destinatário o consumidor final, destacando o **ICMS** (por hipótese, **12%**) referente à única operação (interestadual) tributada, do Estado A para o Estado C⁴, contemplada na proposta. Embora o PLP 148/2019 nada informe a respeito, presume-se que o **sujeito ativo** da relação jurídico-tributária seja o **Estado de origem** do vendedor principal (no exemplo hipotético, o Estado A).

Já sob a sistemática da EC 87/2015, a aplicação dos incisos VII e VIII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, c/c o inciso V, do art. 99, do ADCT leva a uma situação completamente diferente: no caso de operações que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à alíquota interestadual (no caso hipotético, **12%**) pertence ao **Estado de origem**, e o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (no exemplo, **6%**), a partir de 2019, passou a pertencer inteiramente ao **Estado de destino**.

³ No caso, para efeito de simplificação, desconsiderou-se a hipótese (real) de o consumidor final receber uma notificação dos Correios para retirar a mercadoria em determinada agência (dos Correios).

⁴ Não obstante a nota fiscal para simples entrega ao *consumidor final*, residente no Estado C, extraída com ISENÇÃO de ICMS pelo *vendedor principal*, localizado no Estado A, tendo como destinatário o *estabelecimento credenciado*, situado no Estado B, cf. art. 3º, X, § 2º, do PLP 148/2019.



O PLP 148/2019 olímpicamente ignora a tributação desse diferencial entre a alíquota interna do Estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual aplicável entre os Estados de origem e de destino.

O PLP 148/2019 também nada informa sobre o tratamento tributário a ser dado às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as quais, diga-se de passagem, constituem uma parcela esmagadora das operações de venda de mercadorias online.

Por fim, cabe ainda um comentário adicional a respeito do procedimento adotado no PLP 148-2019 acerca da nota fiscal de venda, cogitada no § 3º, do art. 3º (Art. 4º do PLP 148-2019), no sentido de que o detentor (transportador) da mercadoria, caso fosse abordado pela fiscalização de trânsito de um Estado qualquer, provavelmente teria grandes dificuldades para comprovar a idoneidade dessa documentação fiscal, já que a tal nota fiscal exibirá como remetente o estabelecimento do "vendedor principal", enquanto que o documento fiscal do conhecimento de transporte constará como remetente o "estabelecimento credenciado", tudo levando a crer à autoridade fiscal que "a documentação fiscal não corresponde à operação realizada", conforme reza as 27 legislações do ICMS dos Estados federativos.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, opino pela **REJEIÇÃO TOTAL** do PLP 148/2019, por não se prestar, na forma e no conteúdo, para veicular a matéria que pretende legislar.

Encerrando, sugiro o encaminhamento deste Parecer, se devidamente aprovado, às Presidências da Câmara dos Deputados e suas Comissões de Finanças e Tributação, Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania; do Senado Federal; à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e à Secretaria Geral da COTEPE/CONFAZ.

É o parecer.

Rio de Janeiro, 13 de novembro de 2019

LUIZ GUSTAVO DE FRANÇA RANGEL
Relator