



PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR Nº 17, DE 2011

Dispõe sobre a incidência do ICMS em operações interestaduais com mercadorias e bens efetuadas por meio da Internet ou por qualquer outro meio.

Autor: Deputado EFRAIM FILHO

Relator: Deputado CLÁUDIO PUTY

VOTO EM SEPARADO DO DEPUTADO JOÃO DADO

Encontra-se em discussão nesta Comissão de Finanças e Tributação o Projeto de Lei Complementar nº 17 de 2011, de autoria do Deputado Efraim Filho – DEM/PB, *“dispõe sobre a incidência do ICMS em operações interestaduais com mercadorias e bens efetuadas por meio da Internet ou por qualquer outro meio”*.

A proposição visa alterar a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 – Lei Kandir, que dispõe sobre diretrizes gerais do imposto de que trata o art. 155, inciso II da Constituição Federal, imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

A proposição foi distribuída a esta Comissão para exame de sua admissibilidade em termos de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira e mérito. Cumpre a esta Comissão de Finanças e Tributação – CFT, por ordenança do art. 32, inciso X, alínea “j” do Regimento Interno da Câmara dos Deputados – RIDC dispor sobre *“sistema tributário nacional e*



**CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO**

repartição das receitas tributárias; normas gerais de direito tributário; legislação referente a cada tributo”.

DA INCOMPATIBILIDADE FINANCEIRA

Preliminarmente, identifica-se evidente contradição entre as disposições da proposição e a Lei de Responsabilidade Fiscal, que em seu art. 11 determina:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Ora, o presente projeto de Lei Complementar, coloca o consumidor final como contribuinte direto do ICMS por ficção legal. Ao fazê-lo, subtrai do Estado origem da operação na Internet a receita decorrente da alíquota interna prevista na Constituição Federal no art. 155, § 2º, VII, “b”. Assim, propõe-se sistema de substituição tributária no caso de compras efetuadas em meio eletrônico, ou à distância, na qual o destinatário esteja localizado em um Estado distinto ao da origem da operação.

Com advento da *internet*, as compras a distância ganharam mais robustez, mas não se diferenciam daquelas já ocorridas nos anos 90. Portanto, são operações realizadas entre fornecedor e consumidor muito comuns, diferentemente das normatizadas pelo parágrafo único do art. 4º da Lei Kandir, que prevê:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de



**CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO**

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

**AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL PARA A PRESUNÇÃO
LEGAL DO CONSUMIDOR FINAL PELA INTERNET SER CONTRIBUINTE
FICTO DO ICMS**

Observe-se que o constituinte originário, ao fixar a atribuição de leis complementares em definir contribuintes ou substituições, nos termos do art. 155, § 2º, igualmente delimitou seu grau de liberdade legiferante:

Art. 155 (...) § 2º

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária.

(...)



**CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO**

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Assim, as hipóteses do consumidor final ser o contribuinte *ficto* do ICMS foram expressamente autorizadas pelo constituinte quanto ao art. 4º, p.u., I, II e IV da Lei Kandir *sub examine*, nas alíneas “h” e “i” do art. 155, § 2º, XII da Constituição.

No tocante ao art. 4º, p.u., III, da Lei Kandir, a presunção legal do consumidor final ser o contribuinte do ICMS decorre do princípio maior de vedação à tributação entre entes públicos, responsáveis pelas licitações, imunidade estatuída pelo art. 150, VI, “a”:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Portanto, as hipóteses fixadas pela Lei Kandir do consumidor final ser contribuinte *ficto* do ICMS são todas autorizadas por disposição constitucional expressa, o que, definitivamente não se verifica na pretensão do PLP 17/11, ou seja, transformar o consumidor final das transações ocorridas pela Internet em contribuinte *ficto* do ICMS fere diretamente disposições constitucionais.



**CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO**

Observe-se que as situações hoje legisladas pela Lei Kandir são relativas a situações de baixa ocorrência se comparadas com o de compra e venda de bens à distância. Ora, o mercado de compra por telefone, sendo precursor das compras via rede mundial de computadores, é rotineiro desde o início dos anos 90. Em nenhum momento houve uma preocupação em definir o consumidor final como contribuinte direto de ICMS das transações feitas por telefone através de canais de televisão, *outdoor*, panfletos, dentre outros meios de divulgação.

Ademais, cumpre registrar ainda, que esta proposta fere as disposições constitucionais relativas ao ICMS. Ora, reza o art. 155, § 2º, VII que:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

Diante desta assertiva, cumpre mencionar o conceito de contribuinte exposto no Código Tributário Nacional. O art. 121 definindo o conceito de sujeito passivo diz:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

Neste caso, na sua essência, o consumidor final não possui nenhuma das naturezas acima, pois não é ele que coloca em circulação a mercadoria ou serviço, somente a recebe como beneficiário-fim do bem sem por ele transitar. Como pode ser identificado pelas outras substituições hoje existentes, em regra, decorrem da impossibilidade de sua exação, em especial quando tenham circulado no exterior.

IMPOSSIBILIDADE DA INSTITUIÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS COMPRAS PELA INTERNET PELO CONSUMIDOR FINAL

Para ultrapassar a evidente inconstitucionalidade e dificuldade de operacionalização da cobrança de um contribuinte disperso dentre milhares, se não, milhões de consumidores finais, a proposição propõe o instituto da substituição tributária.

O sistema de substituição tributária consiste em regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída **a outro contribuinte**. Neste caso, do PLP 17/2011o outro contribuinte seria o consumidor final, que pagará a conta do ICMS devido ao Estado de destino.

Outrossim, **o contribuinte** que receber, de dentro ou de fora do Estado, mercadoria sujeita à substituição tributária, sem que tenha sido feita a retenção total na operação anterior, fica solidariamente responsável pelo recolhimento do imposto que deveria ter sido retido.

Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável quando:

- da entrada ou recebimento da mercadoria ou serviço;



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

- da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não-tributada;
- ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

Por sua vez, a Substituição Tributária não se aplica:

- às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.
- às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;
- na saída para consumidor final, salvo se a operação for interestadual e o destinatário contribuinte do ICMS, uma vez que, alguns Convênios que dispõe sobre o regime da Substituição Tributária atribuem a responsabilidade ao remetente em relação à entrada para uso e consumo ou ativo imobilizado, ou seja, em relação ao diferencial de alíquotas;
- à operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

O regime da sujeição passiva por substituição tributária, por força da Constituição de 1988, decorrente da redação dada pela EC 3/93, aplica-se assim **nas operações internas e interestaduais em relação às operações subsequentes a serem realizadas pelos contribuintes substituídos**, nos estritos termos constitucionais:

Art. 150 (...)



**CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO**

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido

No presente caso inexistente qualquer hipótese de operação subsequente, só há uma operação, aquela realizada via Internet, de um contribuinte com destino ao consumidor final.

Ressalte-se que, nas operações interestaduais, a sujeição ocorre, também, quanto às entradas para uso e consumo ou ativo imobilizado desde que o destinatário das mercadorias seja contribuinte do ICMS e nestes casos não incidirá na operação a margem presumida, pré-definida pelo Governo, na base de cálculo do regime da Substituição Tributária, nos termos dos artigos 6º combinado com 9º, parágrafo 2º, da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Art. 9º § 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Ora, diante disto, enxerga-se profundo interesse em onerar o consumidor final, deixando como contribuinte direto do ICMS nas operações de compra e venda em que o fornecedor/contribuinte encontra-se em



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

unidade federativa distinta da do consumidor, uma vez que a proposição em análise sequer modifica o dispositivo acima.

Ademais, isto confirma que a inserção do consumidor final como contribuinte direto, fere os dispositivos constitucionais inerentes à defesa do consumidor.

Cumprе ressaltar que interpretando os dispositivos mencionados do CTN em combinação com os da Constituição Federal, não cabe ao consumidor final arcar com o ICMS, sendo que, tais operações, de praxe, são recolhidas pelo contribuinte, ou seja, o fornecedor, tanto na origem, como no destino final. Se há hipóteses legais que consideram o consumidor final com contribuinte do ICMS, como já examinado, tais situações vêm-se expressamente autorizadas pela Constituição, o que não ocorre no presente caso.

Além disso, a inclusão da presunção legal do consumidor final via Internet como contribuinte do ICMS e sua substituição tributária pelo fornecedor situado a centenas ou milhares de quilômetros de distância, indubitavelmente gerará inúmeras demandas judiciais de entes federados, contra contribuintes localizados em território distinto, o que onerará a Fazenda de Estados membros, que tenham contribuintes de Estados distintos inscrito em sua dívida ativa.

Será, portanto, muito mais oneroso ao Estado ajuizar uma execução fiscal contra um contribuinte que se domicilie a centenas e até milhares de quilômetros de distância, de um contribuinte que tenha domicílio no seu mesmo território.

As procuradorias dos fiscos estaduais, que reconhecidamente encontram dificuldades para executar suas dívidas ativas em razão do elevado número de inadimplentes e da morosa tramitação judiciária, agora terão mais um fator impeditivo da eficaz exação dos valores devidos pela



CÂMARA DOS DEPUTADOS
COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO

circulação de mercadorias, pois, a partir da edição da norma em apreço, seu devedor encontrar-se-á submetido à outra jurisdição, talvez a milhares de quilômetros, em prejuízo de suas correspondentes execuções fiscais.

Os Erários estaduais, considerados no somatório do Estado brasileiro, serão prejudicados pela proposição em detrimento da eficaz exação das receitas públicas.

Portanto, a ficção jurídica do consumidor final via Internet ser o contribuinte do ICMS e sua substituição tributária pelo fornecedor, não encontra fundamento ou autorização nas disposições da Constituição Federal e evidencia flagrante incompatibilidade das disposições presentes no PLP com a Lei Complementar nº 101/2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que em seu art. 11 exige dos Fiscos estaduais a efetiva arrecadação das quantias devidas pelos atuais contribuintes do ICMS, nos termos constitucionais.

VOTO

Ante o exposto, Voto pela incompatibilidade orçamentária e financeira com a Lei Complementar nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, do Projeto de Lei Complementar nº 17, de 2011, não cabendo a esta Comissão manifestar-se quanto ao mérito, nos termos do art. 10 da IN CFT/1996.

Sala das sessões; 24 de agosto de 2011.

Deputado João Dado

PDT/ SP