

# BENEFÍCIOS FISCAIS NA TRIBUTAÇÃO DE *E-COMMERCE E MARKETPLACES*

*Daniel Moreti*<sup>1</sup>

**Sumário.** Introdução. 1. Breves definições acerca do comércio eletrônico. 2. Alguns problemas envolvendo o ICMS no âmbito do comércio eletrônico. 2.1. O diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. 2.2. Sujeição passiva tributária e a responsabilidade tributária no comércio eletrônico. 3. Benefícios fiscais de ICMS destinados ao comércio eletrônico. Considerações finais.

## INTRODUÇÃO

É notório o fato de que a tecnologia traz inovações que reformulam o perfil das relações jurídicas, econômicas, sociais etc.

Essa mudança alcança as relações comerciais e de prestação de serviços, oportunizando a criação de mecanismos que facilitam e estimulam o desenvolvimento de tais atividades.

Nesse sentido, os *marketplaces* funcionam como verdadeiros facilitadores para a expansão de atividades econômicas e, como não poderia deixar de ser, inserem-se no campo

---

1. Advogado. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP Professor de Direito Tributário e Direito Empresarial. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo.

tributário, impondo a implementação de novos regramentos jurídicos, ora para impor sanções às práticas ilícitas realizadas no ambiente virtual, ora para estimular o desenvolvimento econômico e social.

É deste tema, inserido no âmbito do ICMS, que passamos a nos ocupar.

## 1. BREVES DEFINIÇÕES ACERCA DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

No contexto da expansão da economia digital é notório o crescimento e a relevância das operações mercantis e da prestação de serviços realizadas por meio eletrônico ou virtual.

Destacam-se, nesse sentido, as operações de *e-commerce*, ou comércio virtual, que se realizam não mais em espaços físicos, mas sim por meio de ferramentas disponibilizadas pela *internet*.

Esse cenário, que vem crescendo vertiginosamente nos últimos anos, ganhou ainda mais corpo em virtude das restrições impostas pela pandemia decorrente da COVID-19.<sup>2</sup>

Com efeito, o desenvolvimento da tecnologia e novas formas de operação no comércio eletrônico é extremamente robustecida pela atuação dos chamados *marketplaces*.

*Marketplaces* são verdadeiros shoppings virtuais, modelos de negócios estruturados em plataformas digitais, por meio das quais se disponibiliza um ecossistema que proporciona meios de aproximação entre vendedores, prestadores de serviços e toda a sua clientela.

---

2. A pandemia provocou um salto na participação das vendas online no faturamento das empresas do comércio varejista brasileiro. Antes da crise sanitária que obrigou o fechamento das lojas físicas, o *e-commerce* representava, em média, 9,2% da receita. Mas, em julho do ano passado, com apenas quatro meses de pandemia, essa marca mais do que dobrou e foi para 19,8%. E, em junho deste ano, já estava em 21,2%. (<https://www.istoedinheiro.com.br/com-pandemia-comercio-online-mais-que-dobra-e-ja-chega-a-21-das-vendas/>). Acesso em 24 de novembro de 2021.

Os *marketplaces* disponibilizam aos vendedores, prestadores e intermediadores de serviços e os seus respectivos potenciais clientes, além da plataforma digital, todo o aparato de marketing digital, estrutura logística – envolvendo o armazenamento e gerenciamento de estoques -, e os meios de pagamento.

Como exemplo icônico de *marketplace* podemos citar o Mercado Livre, um dos maiores *marketplaces* em operação no Brasil, o qual, por meio de sua plataforma de vendas, comercializa mercadorias próprias e intermedia a comercialização de mercadorias de terceiros, disponibilizando a estrutura para vendas de bens de milhares de outros comerciantes que anunciam em sua plataforma.

Operadores de *marketplace* como o Mercado Livre possuem, além da plataforma de vendas, estruturas dedicadas à realização das atividades de logística e meios voltados ao gerenciamento dos pagamentos realizados pelas mercadorias vendidas por meio da plataforma.

Portanto, em geral, as plataformas de *marketplace* atuam com vendas de mercadorias próprias, ou seja, atuam como *sellers*<sup>3</sup>, obtendo receita em razão da realização de operações mercantis, mas também operam como canais ou agentes que disponibilizam mercadorias de terceiros para venda, e prestam serviços de armazenamento e transporte, bem como de disponibilização e gestão de meios de pagamento. Neste último caso, ao atuar como intermediadores de negócios e vendas, e concomitantemente como prestadores de serviços logísticos e financeiros, os *marketplaces* também auferem receita como contrapartida da prestação de serviços.

Exatamente em razão das facilidades e comodidades proporcionadas por esse modelo operacional que viabiliza a entrada constante de novos *sellers* no mercado, é que grande

---

3. *Seller* é o termo em inglês utilizado para designar aqueles que realizam vendas dentro dos *marketplaces*.

parte das vendas *online* nas principais economias do mundo são realizadas a partir dos *marketplaces*.<sup>4</sup>

Mas não é só no comércio que existem *marketplaces*. Na área de prestação de serviços identifica-se a operação de diversos *marketplaces* realizando a aproximação e conexão entre as partes contratantes. A título de exemplo, cite-se a Uber, que disponibiliza plataforma por meio da qual conecta os prestadores de serviços de transporte de pessoas com os tomadores de tais serviços.

É notório, portanto, que as plataformas de *marketplace* representam um importantíssimo avanço na economia digital, motivando, cada vez mais, a entrada e adesão de novos *sellers* e prestadores de serviços, bem como de seus respectivos clientes, nesse novo modelo operacional.

## **2. ALGUNS PROBLEMAS ENVOLVENDO O ICMS NO ÂMBITO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

### **2.1 O diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte**

No comércio eletrônico há prevalência das operações mercantis no formato denominado B2C, que significa *business to consumer*, por meio das quais realizam-se as vendas para consumidor final.<sup>5</sup>

---

4. Pesquisa realizada pelo site Webretayler acerca dos sites de *marketplaces* mais acessados do mundo demonstra que o sítio eletrônico mais visitado é o da Amazon, com cerca de 5,1 bilhões de visitas por mês. Em segundo aparece eBay, com 1,7 bilhões de visitas por mês, seguido do Mercado Livre com 683,9 milhões de visitas mensalmente. O estudo demonstra ainda que globalmente 47% das vendas de comércio eletrônico foram feitas por meio do mercado online no ano de 2020, totalizando aproximadamente 2 trilhões de dólares. Aponta também que o impulso das vendas por meio de *marketplaces* foi estimulado pela pandemia do COVID-19, com previsão de aumento para os próximos 5 anos em razão da adesão de mais empresas à sistemática de vendas *online*. (<https://www.webretailer.com/b/online-marketplaces/>). Acesso em 02/12/2021, às 14:24h.

5. No ambiente do *e-commerce* utiliza-se B2C para as operações mercantis destinadas a consumidor final, e B2B (*business to business*), para as operações realizadas entre empresas, que designam, de fato, vendas para contribuintes.

Tais operações, quando realizadas no âmbito interestadual, estão submetidas a inúmeras implicações de cunho tributário relativamente ao ICMS.

Em brevíssimo percurso histórico, remontamos ao ano de 2011, quando Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a fim de reclamarem participação na arrecadação do ICMS nas operações interestaduais que destinassem mercadoria ou bem a consumidor final localizado em seus territórios, cuja aquisição ocorresse de forma não presencial no estabelecimento remetente, aprovaram o Protocolo nº 21, de 1º de abril de 2011, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), buscando forçar a divisão do imposto nas compras realizadas por meio da *internet, telemarketing e showroom*, entre os Estados de origem e de destino da mercadoria ou bem.<sup>6</sup>

Todavia, os Estados de origem das operações, ou seja, aqueles Estados em que estavam localizados os estabelecimentos remetentes, preponderantemente localizados na região Sudeste, por não serem signatários do aludido protocolo, continuavam exigindo as alíquotas internas nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, enquanto os Estados de destino, localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, exigiam um diferencial de alíquotas, acarretando, assim, uma dupla tributação.

Após o STF ter declarado inconstitucional o aludido Protocolo nº 21/2011<sup>7</sup>, foi promulgada a Emenda Constitucional – EC – nº 87/2015 pelo Congresso Nacional, estabelecendo-se um novo critério para cobrança do ICMS, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, sanando, assim, a discussão acerca da divisão do ICMS exigido nas operações realizadas por *internet, telemarketing etc.*

---

6. Foram signatários do aludido Protocolo nº 21, de 1º de abril de 2011, os seguintes Estados: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal.

7. ADI 4628, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014.

A aludida EC nº 87/2015 pretendeu adequar as normas jurídicas às necessidades atuais, buscando equilibrar a arrecadação entre os Estados onde estão localizadas a maioria dos fabricantes e distribuidores, e os Estados onde está localizada uma fatia significativa de consumidores.

Este é um capítulo daquilo que se conhece como *guerra fiscal* no âmbito do ICMS.

Ainda que *en passant*, necessário mencionar a existência de inúmeros outros problemas envolvendo a divisão do ICMS nas operações mercantis interestaduais destinadas a consumidor final.

Nesse sentido, destaca-se a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, das Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015.

No entendimento da Corte Suprema, declarado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5469<sup>8</sup> e do Recurso Extraordinário n.º 1.287.019<sup>9</sup>, ao pretender disciplinar a exigência do ICMS nas operações ou prestações interestaduais com bens ou serviços destinados a consumidor final não contribuinte do imposto estatuída pela EC nº 87/2015, o Convênio ICMS nº 93/2015 teria invadido campo reservado à lei complementar, razão por que os Estados de destino das operações ou prestações não poderiam exigir o chamado diferencial de alíquotas sem a edição da aludida lei complementar, pelo Congresso Nacional.

A decisão do STF, contudo, foi modulada, na forma da Lei nº 9.868/1999, de modo que os Estados de destino das operações e prestações foram autorizados a manter a exigência do imposto até 31 de dezembro de 2021, a partir de quando, então, o diferencial de alíquotas apenas poderá ser exigido nas unidades federativas de destino se houver a edição da lei

---

8. Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

9. Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021.

complementar, que dará fundamento de validade às leis estaduais que disciplinam a cobrança do imposto.

Efeito típico do controle concentrado de constitucionalidade e das decisões com repercussão geral, a decisão do STF trouxe importantes reflexos no campo jurídico e econômico.

Inúmeros contribuintes que apostaram na tese e propuseram medidas judiciais, muitas vezes obtendo o direito de não recolher a aludida exigência, tiveram ou deverão ter o reconhecimento do direito de não pagamento da exigência.

Outros contribuintes, contudo, sequer questionaram a exigência do diferencial de alíquotas no Judiciário e expurgaram (e continuam expurgando) o montante relativo à exigência do preço de venda das mercadorias, obtendo, assim, imensa vantagem competitiva em face daqueles que pagaram ou realizaram depósito judicial. Neste caso, estamos diante de nítida infração tributária, que imporá as devidas consequências jurídicas a tais contribuintes.

Todavia, há um ponto ainda a definir quanto àqueles que propuseram ações judiciais para questionar a exigência do diferencial de alíquotas, a saber, o limite temporal para a propositura da ação judicial.

Isso porque, ficou consignado na ementa do acórdão proferido no julgamento da ADI nº 5469 a ressalva das ações judiciais em curso quanto aos efeitos da modulação.

A partir daí, passou-se então a questionar-se se *ações judiciais em curso* significaria: (i) ações ajuizadas até a data da sessão de julgamento da ADI (24.02.2021); (ii) ações ajuizadas até a data de publicação da ata de julgamento (03.03.2021); ou (iii) ações ajuizadas até a data de publicação do acórdão (25.05.2021).

Entendemos que a vinculação que decorre dos precedentes é extraída da *ratio decidendi*, e não apenas da tese, e somente se pode extrair as razões que levaram à fixação da tese com a publicação da íntegra do acórdão.

Nesse sentido, Teresa Arruda Alvim sustenta que:

(...) a eficácia de um precedente obrigatório depende, inexoravelmente, da publicação da íntegra do acórdão que conferiu solução à questão jurídica, pois, somente assim, será possível aferir os exatos contornos daquilo que foi deliberado e do caminho que deverá ser seguido pelo particular, que deve respeito à carga normativa da decisão.<sup>10</sup>

O marco temporal para a definição das ações judiciais em curso relativas ao diferencial de alíquotas do ICMS, entretanto, ainda carece de esclarecimento do Supremo Tribunal Federal, vez que há Embargos de Declaração pendentes de julgamento, o que vem possibilitando decisões contraditórias proferidas nas instâncias inferiores.

Na ADI nº 5469, o Plenário do STF, por decisão unânime, rejeitou Embargos de Declaração que pleiteavam, entre outras coisas, que fosse fixada a data do julgamento da ADI como marco temporal da modulação dos efeitos. Em seu voto, o Relator, Ministro Dias Toffoli, ao tratar da questão, afirmou que a Corte ressalvou da modulação “as ações judiciais então em curso, ou seja, as ações judiciais propostas até a data do referido julgamento”.<sup>11</sup> Contra esse aresto foram opostos novos aclaratórios.

Contudo, em sentido diametralmente oposto, na Medida Cautelar na Reclamação nº 48731, o Ministro Edson Fachin, em 21 de setembro de 2021, suspendeu os efeitos de decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que aplicou a supracitada modulação dos efeitos. Para concluir pela existência do *fumus boni iuris*, o Ministro afirmou que o “entendimento

---

10. O momento da eficácia de um precedente. Migalhas, 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/332886/o-momento-da-eficacia-de-um-precedente>. Acesso em: 02 de ago. de 2021.

11. EMENTA Embargos de declaração na ação direta de inconstitucionalidade. Ausência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material no acórdão embargado. 1. O Plenário da Corte enfrentou adequadamente todos os pontos colocados em debate, nos limites necessários ao deslinde do feito. Inexiste, portanto, qualquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil. 2. Embargos de declaração rejeitados. (ADI 5469 ED, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17/08/2021).



desta Corte é de as decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade produzem efeitos a partir da data em que se publica a ata de julgamento, a qual, no caso, ocorreu em 03.03.2021, logo, na mesma data em que se apresentou o mandado de segurança” (sic).

Dessa forma, resta aguardar a manifestação final da Suprema Corte para interpretar o significado de *ações judiciais em curso* e, assim, definir o termo inicial da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade das mencionadas cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015.

Quanto à possibilidade de exigência do diferencial de alíquotas a partir de 1º de janeiro de 2022, mencione-se que está em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar – PLP – nº 31, de 2021, que altera a LC nº 87/96 para disciplinar a incidência do ICMS em operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte.

Todavia, não obstante os entraves políticos que circundam a sua tramitação, questões jurídicas põem dúvidas em relação a diversos critérios do tema. Vide, nesse sentido, a discussão envolvendo a necessidade, ou não, do cumprimento da noventena, prevista no art. 150, III, alínea “c” da Constituição, após a edição das leis estaduais que, com base na futura lei complementar, vierem a instituir e disciplinar a exigência.

Destaca-se, ainda, a questão que envolve a possibilidade de *convalidação ou legalização superveniente* das leis estaduais que tratam do diferencial de alíquotas, editadas anteriormente à lei complementar que está por vir.<sup>12</sup>

---

12. Nesse ponto, verifica-se que o Estado de São Paulo, aparentemente buscando adiantar-se, aprovou, em 30/11/2021, o Projeto de Lei nº 637/2021, que altera a Lei Estadual nº 6.374/1989, para implementar a sistemática de cobrança do imposto nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final, não contribuinte do imposto, trazida pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.

O fato é que incertezas jurídicas, com reflexos econômicos, instauram-se a partir da indefinição dos efeitos jurídicos das decisões do STF, bem como em razão da morosidade da tramitação legislativa do PLP n° 31/2021, já que o contribuinte que propôs ação judicial após a data da sessão de julgamento do STF, mas antes da divulgação da ata, não possui qualquer previsibilidade quanto à real necessidade, por exemplo, de constituir provisões para fazer frente a eventual exigência.

Esse mesmo contribuinte também tem a incerteza sobre quando deverá, se é que deverá, voltar a recolher o diferencial de alíquotas, comprometendo, assim, a definição de seu *budget* e a formação do próprio preço de venda de mercadorias.<sup>13</sup>

E esse é apenas um dos problemas ainda sem solução, provenientes da nova realidade de vendas a consumidores finais realizadas nos ambientes dos *marketplaces*.

## **2.2 Sujeição passiva tributária e a responsabilidade tributária no comércio eletrônico**

Nas operações mercantis realizadas no âmbito dos *marketplaces* existe um comerciante/vendedor, que anuncia uma mercadoria por meio da plataforma virtual e utiliza ou pode utilizar os serviços do próprio operador da plataforma para cuidar da logística, dos meios de pagamento etc.

Contudo, o sujeito passivo na relação jurídica tributária relativa ao ICMS continua sendo o vendedor, aquele que

---

13. A realização de uma operação mercantil é extremamente impactada pelo diferencial de alíquotas. Vide o seguinte exemplo: se um *seller*, operando por meio de *marketplace* ou plataforma própria, localizado no Estado de São Paulo, realiza a venda de uma mercadoria a um consumidor final não contribuinte localizado no Estado do Mato Grosso, deverá recolher o ICMS com alíquota de 7% ao Estado de origem, e o complemento de 10% ao Estado de destino, considerando que a mercadoria vendida esteja submetida à alíquota de 17% no destino. A partir 1º de janeiro de 2022 até o momento que vier a ser editada a lei complementar em questão, esses 11 pontos percentuais, devidos ao Estado de destino, não existirão, beneficiando o remetente, que não sofrerá tal oneração, e beneficiando, em tese, o destinatário que, na qualidade de consumidor final, repita-se, em tese, pagará um valor menor pela aquisição da mercadoria ou bem.

realiza a operação relativa à circulação de mercadorias, com habitualidade e em volume que caracterize intuito comercial, nos termos do art. 4º da LC nº 87/96.

Ocorre que o ambiente do comércio eletrônico apresenta-se como um canal aberto para o ingresso de *players* que praticam toda sorte de condutas em matéria tributária, sempre buscando, por meios lícitos ou não, a redução ou a supressão de tributos.

Por isso, alguns Estados têm instituído regras jurídicas com o objetivo de atribuir responsabilidade tributária aos *marketplaces*, elegendo tais agentes econômicos como os responsáveis pelas obrigações tributárias decorrentes de fatos jurídicos que não tenham sido por eles realizados e, deliberadamente ou não, buscando imputar aos *marketplaces* a função de inibidores de práticas sonegatórias por partes dos *sellers* que operam por meio de suas plataformas.

É o que se verifica nos Estados da Bahia, Ceará, Mato Grosso, Paraíba, Rio de Janeiro e São Paulo, que prescrevem, basicamente, três tipos de responsabilização.

Nos Estados da Bahia (art. 6º da Lei nº 14.183/2019), Ceará (art. 17 da Lei nº 16.904/2019) e Mato Grosso (art. 18 da Lei nº 10.978/2019), atribui-se responsabilidade solidária às plataformas no caso de não emissão de documento fiscal pelo vendedor que realiza as operações mercantis por meio das plataformas virtuais.

No Estado da Paraíba, o art. 32, inciso X, da Lei estadual nº 6.379/1996, adicionado pela Lei nº 11.615/2019, atribui responsabilidade solidária às plataformas em razão da mera intermediação de negócios.

Nos Estados de Mato Grosso (artigos 17-E e 18-D da Lei nº 11.081/2020) e São Paulo (art. 10 da Lei nº 13.918/2009) é prevista a atribuição de responsabilidade solidária pela não prestação de informações pela própria plataforma de *marketplace*.

No entanto, é preciso cautela na análise de tais atos normativos, pois existem critérios de índole constitucional e legal

que disciplinam e limitam as possibilidades de atribuição de responsabilidade tributária.

Isso porque inúmeros são os critérios constitucionais de limitação da atribuição de responsabilidade a terceiro.

A determinação dos sujeitos passivos da obrigação tributária relativa ao ICMS encontra limites nas materialidades demarcadas pelo artigo 155, inciso II da Constituição, a partir do qual é possível entender que a responsabilização estará restrita ao terceiro que possuir direta relação com a operação de circulação de mercadoria. Já o parágrafo 1º do art. 145 dá fundamento ao entendimento de que a responsabilidade recairá sobre o terceiro que possuir condições de acessar a riqueza do contribuinte na operação, por meio do direito de retenção, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva. Ademais o terceiro deve possuir meios de determinar de forma prévia os pressupostos objetivos de sua responsabilidade sobre os tributos incidentes na operação.<sup>14</sup>

No âmbito legal, observamos que o Código Tributário Nacional, que possui *status* de lei complementar, e a Lei Complementar nº 87/1996 admitem hipóteses de responsabilidade tributária, nos moldes previstos no arts. 146, inciso III, “a” e 155, §2º, XII, “a” da Constituição Federal.

Com efeito, a aludida legislação estatui as hipóteses de atribuição de responsabilidade solidária quando se configurar o interesse comum, quando mais de um sujeito ocupar a posição de vendedor da mercadoria, ou como responsável solidário ou subsidiário, por previsão em lei estadual, quando o terceiro tiver relação com a obrigação e o não cumprimento da obrigação decorrer de ato praticado com dolo.

Nesse sentido, a responsabilização dos *marketplaces* em muitos casos ofende tais limites constitucionais e legais, já que, por exemplo, viola a competência constitucional para

---

14. BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 647.

instituição do ICMS e a capacidade contributiva ao impor o pagamento do tributo para pessoa que não realiza a operação mercantil e não possui condições de adentrar na riqueza do contribuinte.

Ademais, sem pretender esgotar o tema, nos parece que a aludida legislação dos Estados que atribuem às operadoras de *marketplace* a responsabilidade solidária pelo ICMS devido em relação às operações por si intermediadas, na hipótese de o vendedor não emitir documento fiscal, não encontra fundamento nas leis complementares, vez que não há situações de interesse comum em razão da ausência de pluralidade de vendedores (art. 124, I do CTN).<sup>15</sup> Também viola preceitos constitucionais, já que ultrapassa a regra constitucional que delimita a incidência do ICMS às operações relativas à circulação de mercadoria, além de violar a capacidade contributiva, por implicar na exigência do tributo de terceiro que não realiza a operação mercantil, não possui acesso à riqueza e não pratica qualquer ato infracional.

Portanto, notadamente, as operadoras de *marketplaces* estão no foco das medidas de fiscalização tributária, sendo a elas atribuída a responsabilidade tributária, em muitos casos, em descompasso com os comandos constitucionais e legais.

É certo que esse tema está apenas em seu estágio inicial, e a responsabilização dos operadores de *marketplaces* deverá, infelizmente, ser uma tendência, que inaugurará um novo foco de litigiosidade tributária.

### **3. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS DESTINADOS AO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

Em razão das mesmas origens pelas quais surgiu a guerra fiscal no Brasil<sup>16</sup>, diversos Estados têm procurado atrair

---

15. BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral, p. 647.

16. Paulo de Barros Carvalho aduz que um dos aspectos motivadores da guerra

para os seus territórios agentes econômicos que atuam com o comércio não presencial, desonerando, por diversos meios, a parcela do ICMS devida ao Estado de origem das operações.

É o que passamos a explorar.

Na atualidade, a instalação de grandes centros operacionais de operadores de *marketplace* em determinados Estados acaba por atrair, para estes mesmos Estados, o estabelecimento de diversos agentes econômicos (*sellers*, operadores logísticos e outras atividades relacionadas) que atuam com a venda de mercadorias por meio das plataformas digitais de tais empresas.

A realização de operações no formato *fulfillment*<sup>17</sup>, por exemplo, proporciona ao *seller* a redução de custos operacionais e logísticos, pois a plataforma de *marketplace*, além de disponibilizar o canal de vendas, presta os serviços de armazenagem e transporte da mercadoria, até chegar ao consumidor final.

Com isso, torna-se comum a aproximação física dos aludidos *sellers* com os centros logísticos das grandes plataformas de vendas, nos Estados em que estas estão estabelecidas.

Nesse contexto é que surgem inúmeros benefícios fiscais destinados às plataformas e aos próprios *sellers*.

---

fiscal está no fato de que as entidades tributantes agem para atrair investimentos para os seus territórios, buscando por esse meio acelerar o desenvolvimento econômico e social. (CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS / Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2012, p. 25).

Além de tal aspecto, figuram como motivação da guerra fiscal as complexidades relativas à disciplina jurídico do ICMS, em âmbito nacional, e o contra-ataque dos entes federativos em face de benefícios e incentivos fiscais concedidos, de forma irregular, por outras unidades federativas.

17. *Fulfillment* é um dos formatos mais relevantes no âmbito do comércio eletrônico, pois compreende a disponibilização de todo o conjunto de operações de armazenamento, expedição, transportes, embalagem, marketing etc.

Outros modelos de operação das empresas de e-commerce são o *crossdocking*, no qual ocorre apenas a passagem de produtos vindos dos centros de *fulfillment* ou direto dos vendedores, e o de última milha/*last mile*, operação na qual os veículos de transporte saem com os produtos direto para a casa do consumidor.

Citamos alguns exemplos conhecidos de benefícios fiscais destinados ao comércio não presencial em matéria de ICMS.

No Estado do Espírito Santo, destaca-se a previsão da Lei nº 10.568/2016, que disciplina benefício fiscal que atribui crédito presumido para as operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, por meio de aquisição não presencial, resultando em carga tributária de ICMS no importe de 1,10%.

No Estado da Bahia, o Decreto nº 7.799/2000, regulamenta o benefício fiscal destinado às operações de vendas não presenciais, que confere crédito presumido de 11% nas operações interestaduais submetidas à alíquota de 12% e, para as operações interestaduais submetidas à alíquota de 4%, concede crédito presumido de 3,5%, resultando, assim, em carga tributária de ICMS de 1% e 0,5%, respectivamente.

No Estado de Santa Catarina, o art. 43 da Lei nº 10.297/96, regulamentado no Anexo II do Regulamento do ICMS, em seu art. 21, inciso XV, prevê a possibilidade de aproveitamento de crédito presumido nas operações interestaduais de venda direta a consumidor final não contribuinte do imposto, realizadas por meio da internet ou por serviço de telemarketing, calculado sobre o valor do imposto devido pela operação própria, nos percentuais de: (i) 75% nas operações sujeitas à alíquota de 4%, resultando em carga tributária efetiva de 1%; (ii) 71,43% nas operações sujeitas à alíquota de 7%, resultando em carga tributária efetiva de 2%; e (iii) 83,33% nas operações sujeitas à alíquota de 12%, o que resulta, também, em carga tributária efetiva de 2%.

Notadamente, nos mencionados Estados, os benefícios acima citados foram *convalidados* na forma da Lei Complementar nº 160/2017.<sup>18</sup>

---

18. Para consulta acerca dos procedimentos de convalidação e reinstituição dos benefícios fiscais, consultar os seguintes atos: Portaria SEFA nº 09-R/2018, do Estado do Espírito Santo. No Estado da Bahia, os Decretos nº 18.270/18 e 18.288/18. Em Santa Catarina, o Decreto nº 1.555/18.

Com efeito, invariavelmente, os benefícios fiscais em questão são combinados com regimes especiais que afastam a incidência das normas jurídicas que atribuem a responsabilidade tributária por substituição aos fornecedores de tais contribuintes, deslocando a posição de substituto tributário para aquele que, originariamente, seria o substituído.

É o que se extrai, por exemplo, do Decreto paulista nº 57.608/2011, que prevê a concessão de regime especial para atribuição da condição de substituto tributário às empresas varejistas que realizem operações com mercadorias por meio de centros de distribuição localizados no Estado, ou realizem operações de vendas destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, por meio de internet, serviços de telemarketing ou plataformas eletrônicas em geral.

Disciplinas no mesmo sentido também são identificadas, por exemplo, no Estado do Espírito Santo (art. 185-A do RICMS), no Estado da Bahia (art. 7º-B do Decreto nº 7799/2000), no Estado de Santa Catarina (art. 16-A, do Anexo 3, do RICMS).

Esses são, conforme mencionado, exemplos de disposições normativas que visam estimular o desenvolvimento das atividades no âmbito do *e-commerce*.

Podemos afirmar que havia, até pouquíssimo tempo atrás, receio fundado quanto à segurança jurídica dos benefícios fiscais em questão, pois a redação original da LC nº 160/2017 previa a vigência dos benefícios destinados às atividades comerciais até o ano de 2022.

Todavia, com o advento da LC nº 186/2021, foi autorizada a prorrogação, por até 15 anos, dos benefícios fiscais destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria.

Ocorre que, sabidamente, motivados pela guerra fiscal, os entes federativos nem sempre agem em conformidade com as regras que disciplinam a concessão de benefícios e incentivos fiscais.



A justificativa para tanto é aquela mesma que dá razão de ser à guerra fiscal, a saber: a necessidade de atração de atividades econômicas para os territórios dos Estados e do Distrito Federal e/ou a necessidade de competir com outras unidades federativas que concedem benefícios ou incentivos fiscais de forma irregular.

É este, aliás, o fundamento de disposições legislativas que funcionam como verdadeiras *portas abertas* para a concessão de benefícios e incentivos fiscais de maneira irregular.

Mais uma vez, apenas a título de exemplo e sem afirmar que os Estados citados praticam tais condutas, citamos casos em que as legislações apenas preveem a possibilidade de concessão de regimes especiais de tributação para assegurar a proteção da economia local, a isonomia tributária e a igualdade competitiva e concorrencial aos contribuintes em face de benefício ou incentivo fiscal concedido de forma irregular por outra unidade da federação.

Nesse sentido dispõe o art. 43 da Lei nº 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, *in verbis*:

**Art. 43.** Fica o Poder Executivo autorizado, sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceda benefícios fiscais ou financeiros de que resulte redução ou eliminação, direta ou indiretamente, de ônus tributário, com inobservância do disposto na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, a tomar as medidas necessárias para a proteção dos interesses da economia catarinense.

No Estado de Minas Gerais, também há disposição com o mesmo caráter, respectivamente nos termos do artigo 32-K da Lei nº 6.763/1975 e do artigo 223 do Regulamento do ICMS do Estado:

**Art. 32-K.** Fica o Poder Executivo autorizado a conceder crédito presumido do ICMS de até 100% (cem por cento) do imposto devido nas operações de saída, desde que a medida adotada seja adequada, necessária e proporcional para assegurar a isonomia tributária, igualdade competitiva e livre concorrência, enquanto

perdurarem os efeitos decorrentes da presunção de constitucionalidade de ato normativo de outra unidade da Federação que conceda benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou convênio celebrado nos termos da legislação específica.

Art. 223. A Secretaria de Estado da Fazenda fica autorizada a disciplinar qualquer matéria de que trata o presente Regulamento e providenciará para que sejam adotadas as medidas necessárias à proteção da economia do Estado, quando outra unidade da Federação conceder benefício ou incentivo fiscal ou financeiro-fiscal não previsto em lei complementar ou em convênio celebrado nos termos da legislação específica.

De toda sorte, é necessário observar que a Constituição Federal atribuiu à legislação complementar o papel de regular a forma como tais benesses devem ser concedidas com relação ao ICMS, a fim de manter o equilíbrio do pacto federativo, o que fora determinado nos artigos 146, 150, §6º, e 155, §2º, XII, “g”, todos da CF.

Nesse passo, a Constituição Federal de 1988 encerrou diretriz em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, o qual prescreve que cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar que disciplina a matéria é a de número 24, de 1975, que delega ao Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ – a competência para, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, autorizar a concessão de benefícios e incentivos fiscais no âmbito do ICMS.

Atualmente, destaca-se o papel cumprido pela LC nº 160/2017, que trouxe grande impacto ao tema da guerra fiscal no âmbito do ICMS, já que estabeleceu disciplina para remissão de créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes de benefícios ou incentivos fiscais concedidos sem a observância das regras vigentes, e fixou os critérios para a *convalidação* e a reinstituição dos aludidos benefícios e incentivos fiscais.

No cenário atual, além da disciplina relativa à *convalidação* e a reinstituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS buscando estabilizar o sistema, temos a definição, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acerca da inconstitucionalidade dos atos concessivos de benefícios e incentivos fiscais de ICMS sem observância da forma estatuída para tanto<sup>19</sup>, além da confirmação, também pelo STF, quanto à possibilidade de glosa de créditos de ICMS decorrentes de operações desoneradas por benefícios ou incentivos fiscais concedidos de forma irregular.<sup>20</sup>

Ainda assim, albergados nas disposições legislativas que atribuem a possibilidade de conceder benefícios ou incentivos fiscais com o mero intuito de proteção da economia local e garantia da isonomia concorrencial, inúmeros entes federativos se valem de tais fundamentos para conceder, ao arrepio do direito positivo, benefícios e incentivos fiscais especialmente voltados às atividades de *e-commerce*.

Nesse contexto, cumpre destacar o risco e a insegurança jurídica a que estão submetidos os contribuintes que usufruem de tais desonerações, visto que se inserem, como presas fáceis, mas não ingênuas, no cenário de disputa federativa em que são, seguramente, a parte mais frágil.

Necessário reconhecer ainda que a prática dos entes federativos em continuar a conceder benefícios e incentivos de forma irregular denota uma cultura firmada no país, com base em uma história constatada no sentido de que o errado será *convalidado* ou *perdoado*.

Vide, nesse sentido, a própria autorização, trazida pela LC n° 160/2017, para a remissão de créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais que tenham sido concedidos sem autorização do CONFAZ, bem como a sua *convalidação* e *restituição*.

---

19. ADI 4635, Relator(a): CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/08/2020. RE n. 635.688, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16.10.2014.

20. ADI 3692, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 18/08/2020.

Vide, ainda, a recente prorrogação, por mais 15 anos, da autorização para a concessão de benefícios e incentivos fiscais de ICMS destinados à manutenção ou incremento de atividades comerciais, conforme consta da já mencionada LC nº 186/2021.

Exemplos de tal cultura são colhidos também em outros campos do direito tributário. É o que se verifica, em certa parte, com os constantes e sucessivos programas de parcelamento e reparcelamento de débitos tributários, os quais, se de um lado atribuem justa oportunidade a certos contribuintes e asseguram, muitas vezes, um reequilíbrio das contas públicas, de outro lado estimulam os maus pagadores, aqueles que fazem da fruição de tais programas de parcelamento seu próprio *planejamento*.

Por fim, observa-se que a cultura do perdão e da convalidação daquilo que é irregular, no Brasil, ganha foros ainda mais amplos em medidas que viabilizam sucessivas e constantes moratórias quanto às obrigações do poder público. Nesse sentido, merecem destaque emendas constitucionais que prorrogam os prazos e flexibilizam as formas de pagamento dos precatórios.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Conforme foi possível verificar, há inúmeras questões envolvendo o *e-commerce* e as atividades dos *marketplaces* que restam, em muitos casos, indefinidas, por morosidade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo, reclamando cautela por parte dos operadores do direito e dos agentes econômicos que atuam no segmento.

É certo que a legislação tributária deve adaptar-se aos novos meios de desenvolvimento das relações econômicas. As regras que atribuem responsabilidade tributária aos *marketplaces* devem ser instituídas e interpretadas à luz dos limites constitucionais e legais.

O movimento de diversos Estados, outorgando benefícios e incentivos fiscais para atrair aos seus territórios operadores de plataformas de *marketplaces* e *sellers* que com eles operam, possui o nobre fundamento de estimular o desenvolvimento social e econômico.

Entretanto, esse movimento, muitas vezes, é realizado em atentado à ordem jurídica, já que consiste na concessão de benefícios em desrespeito à forma estabelecida pela Constituição Federal (155, §2º, XII, “g”) e pela legislação infraconstitucional (Leis Complementares nº 24/75 e 160/2017).

Mesmo após as tentativas de se acabar ou reduzir os efeitos da guerra fiscal no âmbito do ICMS, em especial com o advento da LC nº 160/2017, a manutenção dessa prática pode significar uma aposta na cultura brasileira de *perdoar* e *convalidar* aquilo que foi estatuído de forma irregular.

É necessário reconhecer, porém, que essa prática também conta com o deliberado oportunismo de muitos contribuintes que, mesmo sabendo da duvidosa regularidade dos benefícios oferecidos, insistem em valer-se de tais mecanismos para reduzir a carga tributária de suas operações.

De fato, o tema apresentado é mais uma demonstração da complexidade do sistema tributário brasileiro, que traz insegurança e compromete a competitividade e o desenvolvimento econômico.

## REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1990

BARRETO, Paulo Ayres. Limites Normativos à Responsabilidade Tributária das Operadoras de Marketplace. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 625-650. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário. Linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_ Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS / Paulo de Barros Carvalho, Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Noeses, 2012.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos Efeitos e Guerra Fiscal: uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 651-694. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.