



CONFLITOS TRIBUTÁRIOS EM MARKETPLACES: ESTUDO DE CASO NO MERCADO LIVRE

TAX DISPUTE IN MARKETPLACES: A CASE STUDY ON MERCADO LIVRE

GOMES, Gustavo Henrique

Universidade de Araraquara - UNIARA

Araraquara, Brasil

ghgomes@uniara.edu.br

REIS, Ubiratan Bagas dos

Universidade de Marília

Marília, Brasil

ubreis@gmail.com

RESUMO

Objetivo do Estudo: Analisar as incongruências tributárias nas operações logísticas do marketplace Mercado Livre, focando na adequação da tributação e estratégias eficazes para gestão tributária. **Metodologia/Abordagem:** Utiliza-se uma revisão qualitativa e análise documental, explorando dados financeiros e operacionais disponibilizados pela plataforma Mercado Livre. **Originalidade/Relevância:** Destaca a lacuna nas normativas tributárias que acompanham a evolução dos marketplaces, realçando a complexidade do processo logístico e a necessidade de uma estrutura tributária harmonizada. **Principais resultados:** Identificação de inconsistências na base de cálculo tributária e na atribuição de responsabilidade no recolhimento de impostos, destacando-se a sobreposição de impostos e erros de legitimação ativa. **Contribuições Teóricas/Metodológicas:** Proporciona um framework para entender a tributação em marketplaces, complementando estudos sobre tributação digital e logística de e-commerce. **Contribuições Sociais/Para a Gestão:** Oferece insights para empresários e formuladores de políticas públicas sobre estratégias para mitigar excessos tributários e promover a competitividade no comércio eletrônico.

Palavras-chave: Tributação em Marketplace; Logística de Mercado Livre; Gestão Tributária; Inconsistências Tributárias; E-commerce.

ABSTRACT

Study Objective: Analyze tax inconsistencies in Mercado Livre's logistical operations, focusing on tax adequacy and effective tax management strategies. **Methodology/Approach:** Utilizes a qualitative review and document analysis, exploring financial and operational data provided by the Mercado Livre platform. **Originality/Relevance:** Highlights the gap in tax regulations that keep up with the evolution of marketplaces, emphasizing the complexity of the logistics process and the need for a harmonized tax structure. **Main Results:** Identification of inconsistencies in the tax calculation base and in the assignment of responsibility for tax collection, highlighting the overlap of taxes and errors in active legitimation. **Theoretical/Methodological Contributions:** Provides a framework for understanding taxation in marketplaces, complementing studies on digital taxation and e-commerce logistics. **Social/Management Contributions:** Offers insights for entrepreneurs and public policy makers on strategies to mitigate tax excesses and promote competitiveness in e-commerce.

Keywords: Marketplace Taxation; Mercado Livre Logistics; Tax Management; Tax Inconsistencies; E-commerce.



1 INTRODUÇÃO

A crescente digitalização da economia global tem transformado radicalmente os setores de comércio e distribuição, com o surgimento de plataformas de marketplace, como o Mercado Livre, destacando-se nesse cenário. Essas plataformas, que facilitam transações entre milhares de vendedores e consumidores, criaram novos desafios no campo da tributação. A complexidade das operações logísticas em tais plataformas, juntamente com a aplicação de normas tributárias que não acompanharam a rapidez dessa evolução digital, resulta em incongruências tributárias significativas.

A problemática central deste estudo concentra-se nas incongruências tributárias nas operações logísticas de plataformas como o Mercado Livre, onde a tributação pode não apenas ser desproporcional, mas também inadequada devido à falta de clareza nas normativas que deveriam regular essas atividades de comércio eletrônico. Isso levanta a questão crucial: Como as estruturas tributárias atuais podem ser adaptadas para gerir eficazmente a tributação em marketplaces, garantindo equidade fiscal e apoiando a competitividade do comércio eletrônico?

O objetivo geral deste é analisar as incongruências tributárias nas operações logísticas do marketplace Mercado Livre, com o objetivo específico de avaliar a adequação da tributação vigente e propor estratégias eficazes para a gestão tributária que possam mitigar conflitos e sobreposições fiscais. Para atingir esses objetivos, o estudo adota uma metodologia qualitativa, utilizando a análise documental de dados financeiros e operacionais disponibilizados pela plataforma do Mercado Livre.

Buscar-se-á, através de uma análise do processo logísticos de transporte de mercadorias, possíveis inconsistências na tributação, como o não conhecimento da base de cálculo para incidência de impostos, o recolhimento de imposto sem a devida ocorrência do fato gerador, a cumulatividade da base de cálculo e possíveis erros de legitimidade ativa. Diante da complexidade da legislação tributária, o empreendedor precisa ter o conhecimento para fins de recolher corretamente seus tributos, evitando excessivos pagamentos que se tornam verdadeiros impedimentos para o crescimento dos negócios, em especial às pequenas empresas, bem como, ponderar a melhor estratégia a fim de se tornar competitivo no mercado.



Este artigo está estruturado da seguinte maneira: inicialmente, é apresentado um panorama do comércio eletrônico e dos desafios tributários associados. Segue-se uma discussão detalhada das operações logísticas específicas do Mercado Livre e das consequentes questões tributárias. Finalmente, são exploradas soluções potenciais e recomendações para a reformulação das políticas tributárias, com o intuito de melhorar a gestão de conflitos e desafios fiscais no ambiente de e-commerce.

A intra e interdisciplinaridade se faz presente, seja pela análise conjunta de temas inerentes ao Direito, como princípio gerais tributário, como pontos específicos do direito econômico mormente no mercado de venda de bens e serviço por meio eletrônico. No decorrer dos estudos, pelo método dedutivo, se utiliza de pesquisa qualitativa e obras, artigos científicos sobre tributação.

2 ANÁLISE DAS OPERAÇÕES DE FRETE NO MARKETPLACE MERCADO LIVRE

A evolução no cenário dos marketplaces, de certa forma, não teve acompanhamento das normas tributárias, ensejando lacunas normativas, potencializando a sensação de insegurança jurídica e dando margens a diferentes interpretações, já que se tratando de uma complexa e imensa operação, não se conhece ao certo como os processos funcionam. Nesse caso, em específico, analisaremos os processos de venda na plataforma do Mercado Livre, que, segundo dados do próprio site, é uma das maiores plataformas de comércio eletrônico da América Latina, com mais de 3 milhões de vendedores e 70 milhões de compradores ativos, operando hoje no Brasil e em mais 17 países.

De acordo com o relatório financeiro disponibilizado na plataforma, no ano de 2022 superou o valor de 34 bilhões de dólares em volume total de mercadorias vendidas, sendo que o site recebe em torno de 509 visitas por segundo e realiza em média 36 vendas no mesmo período. Mais do que faturamento, um importante dado disponibilizado pela plataforma para esse estudo é o volume de envios realizados em 2022, que supera o total de 1 bilhão de itens. O Mercado Livre, diferentemente de outras plataformas de comércio eletrônico, possui uma estrutura de logística própria, denominada Mercado Envios.



Essa estrutura conta com avançado perfil tecnológico, agências de postagem, centros de armazenagem e distribuições e transportadores terceirizados, estrutura que retira a autonomia dos vendedores da plataforma em qualquer margem de negociação sobre o frete oferecido ao consumidor, sendo que o cálculo e a cobrança dos valores pelo serviço é de inteira responsabilidade da empresa agenciadora, que, a cada frete vendido, gera um Conhecimento de Transporte Eletrônico, ainda que não realize efetivamente o serviço. Partindo de uma premissa de necessidade de análise de eventual insegurança tributária, evidente que, tanto para os vendedores de e-commerce, quanto para os prestadores de serviços logísticos desse meio, uma vez que este sistema, devido a lacunas quanto a atribuição de responsabilidade no recolhimento de impostos e falta de reconhecimento do processo como um todo, apresenta inconsistências.

Neste contexto, para entendimento do tema objeto de estudo, se faz necessário o entendimento de alguns conceitos básicos que levaram a estruturação do mercado de bens e serviço por meio eletrônico. Conforme Turban et al. (2010), entende-se como comércio eletrônico a realização de transações comerciais por meio de plataformas eletrônicas, como a internet, que pode ser entre empresas e consumidores ou de empresas para empresas. O e-commerce permite que as empresas vendam produtos e serviços através de suas lojas virtuais, redes sociais, marketplaces e outros canais online. Esse método de compra e venda permite que empresas realizem transações sem barreiras geográficas, físicas ou 4 temporais. Turban et al (2015) defende que o comércio eletrônico tem sido impulsionado pelo aumento do acesso à internet, com o desenvolvimento de tecnologias de pagamento online, melhoria na infraestrutura do transporte e logística e melhores ofertas aos consumidores.

São várias as consequências de se pagar impostos em excesso. Em primeiro lugar, o pagamento desnecessário de impostos pode comprometer a saúde financeira de uma empresa, já que o dinheiro que poderia ser direcionado a outro setor e investido em outros aspectos no negócio é destinado ao pagamento de impostos que supostamente não são devidos pelo comerciante. Em um segundo ponto, pode-se afirmar que com o aumento da carga tributária, os preços dos produtos e/ou serviços tendem a ficarem com valores mais elevados e menos competitivos no mercado, já que esses custos acabam sendo repassados aos consumidores. Nesse contexto se adentra à atribuição da



responsabilidade do frete é essencial para esse estudo, na exata medida em que ele integra a base de cálculo descrita na nota fiscal e, portanto, utilizada como critério quantitativo.

O conhecimento desse valor é imprescindível para determinação do valor de venda de um produto, uma vez que um valor de frete elevado pode fazer o lucro da operação desaparecer. Na plataforma, o valor do frete se dá em função do valor do produto e da sua modalidade de oferta, existindo diferentes variações relacionadas a responsabilidade do pagamento do serviço. Nos produtos acima de R\$ 78,90 se faz obrigatório o oferecimento de frete grátis na plataforma, sendo que, ao oferecer, você sabe exatamente quanto irá ser descontado do valor da venda, podendo, a critério do vendedor, incluir esse valor no produto.

Observa-se, por oportuno, que um produto no valor de R\$116,90, no qual já está embutido o valor do frete de R\$17,95, dessa forma, o anúncio ficará aparecendo para o cliente como “frete grátis”. Foram destacados na nota três aspectos importante:

- 1- O valor do frete vem zerado, mesmo que é conhecido pelo vendedor e pela plataforma que o serviço pago foi de R\$17,95, como no demonstrativo do anúncio;
- 2- O valor total dos produtos e o valor total da nota são equivalentes. Com isso, apesar de o vendedor não ser o prestador do serviço de frete, ele tem como calcular o valor que será devido de imposto. Por exemplo, um vendedor que está na faixa inicial do Simples Nacional, com alíquota de 4%, paga o equivalente a R\$4,67 de impostos, sendo que R\$3,95 equivalem ao valor do produto (R\$98,95) e R\$0,71 equivalem ao valor do frete (R\$17,95);
- 3- É identificado na nota fiscal o potencial transportador, que, por sua vez, ao prestar o serviço, emite conhecimento de transporte eletrônico no valor do serviço acordado, ainda que o valor efetivo do frete signifique uma quantia menor ou maior do que o combinado no momento de criação do anúncio.

Nota-se, que apesar de o valor do frete constar como R\$ 0,00 na nota fiscal emitida pelo vendedor, é emitido o conhecimento de transporte eletrônico pela mesma transportadora no valor acordado no momento da criação do anúncio. O lançamento tanto da nota fiscal quanto do CT-e, já evidencia o acúmulo de base de cálculo sobre o serviço de frete prestado, já que o vendedor realiza o recolhimento, ainda que indiretamente, na emissão de sua NF-e e, posteriormente, pela emissão de CT-e pela



transportadora, como no exemplo abaixo: Imediatamente após a venda, o valor total de R\$ 116,90 é adicionado na conta corrente, seguido de 3 (três) descontos: tarifa de envio, tarifa de venda e custo de gestão de venda.

Todas as transações possuem nota fiscal de serviço, emitidas de uma só vez com o fechamento da fatura mensal. O vendedor nesse caso não tem qualquer influência sobre os serviços logísticos prestados. Não determina o valor, não determina prazo, não realiza o serviço e nem sequer a contratação. Os valores são descontados imediatamente da conta e o valor do frete compõe o valor da nota, sendo devido o imposto na totalidade do valor cobrado por um ente que não faz parte do processo logístico. O segundo caso é referente aos produtos com valor igual ou inferior a R\$78,90, nos quais é opcional a escolha do oferecimento de frete grátis. Caso a escolha seja por conceder o benefício, o procedimento é o mesmo do exemplo anterior, nos produtos acima desse valor, onde ao criar o anúncio, você sabe exatamente quanto pagará pelo frete e pode absorver ou incluir esse valor no preço do produto.

O problema está na escolha pelo não oferecimento do frete, opção que representa a maioria dos casos, uma vez que o valor do frete representa uma fatia significativa nos produtos dessa faixa de valores, somado com os demais descontos. Nesse caso, o vendedor não sabe qual será o valor cobrado pelo serviço de frete. A incógnita por trás da base de cálculo da nota fiscal é um fator essencial na determinação do preço do produto anunciado, uma vez que esse tem que suportar as possíveis percas com impostos inesperados.

Veja-se, como aprofundamento da problemática, que a uma nota fiscal de um produto com valor abaixo de R\$78,90, merecem destaque 4 (quatro) aspectos:

- 1- O valor do frete, que até o momento da efetivação da compra pelo consumidor não era conhecido pelo vendedor, vem destacado na nota fiscal;
- 2- Independentemente de o valor do frete ser inserido ou estar zerado, como na demonstração anterior, o transportador continua sendo destacado como responsável pela logística do produto;
- 3- O valor total dos produtos é destacado e não considera o valor pago pelo frete;
- 4- O valor total da nota inclui o valor pago pelo frete e pelo produto. Sendo base para incidência do imposto. Neste caso, diferentemente do anterior, o frete é inserido de forma explícita na nota fiscal do vendedor. Dessa forma, o valor vem destacado tanto



na NF-e emitida pelo vendedor quanto no CT-e emitido pelo transportador, no mesmo valor.

Outro exemplo se refere na hipótese de desconto do valor do frete do total do montante inserido na conta corrente, nesse caso é adicionado o dinheiro referente ao serviço logístico na conta e após, imediatamente retirado. Em ambos os casos, mesmo que indiretamente, a plataforma lança o valor referente ao frete na conta corrente e logo em seguida realiza o desconto dele. Com isso, tem-se a impressão que o vendedor é o responsável pela contratação do frete, o que na prática, não acontece. Avança-se, ainda que superficialmente, mas com o escopo de demonstra as possibilidades de estratégias a serem adotadas para a logística de transporte de bens e serviços comercializados eletronicamente, ao utilizar um produto com valor de R\$17,49 e o valor do serviço logístico pode variar em grandes proporções conforme a localização do comprador, porém o valor do produto permanece fixo na plataforma, independente de quem compre.

Nesse cenário, foi realizado uma simulação de compra desse produto com quatro destinações diferentes, sendo que a origem do transporte em todos os casos foi a cidade de São Paulo – SP. No primeiro destino, utilizou um CEP da própria cidade, em que o objeto seria entregue no centro da cidade. Observa-se que nesse caso, o frete teria o valor de R\$9,90, e o valor total da compra seria R\$27,39. Considerando um vendedor na faixa inicial de faturamento do Simples Nacional, com alíquota de 4%, o imposto gerado por essa venda seria de R\$1,09, restando para o vendedor a quantia líquida de R\$16,40, excluindo-se os demais custos da plataforma.

No segundo caso, utilizou o CEP da cidade de Araraquara-SP, que tem uma distância mais elevada quando relacionada ao primeiro caso, porém tratando-se ainda de uma operação estadual. 7 Veja que nesse caso o valor do serviço logístico subiu para R\$17,40, totalizando um valor final da compra de R\$34,89. Utilizando-se o mesmo vendedor e faixa de alíquota do exemplo anterior, nessa operação o valor gerado de impostos seria de R\$1,39, um aumento aproximado de 28%, que resultaria em residual líquido de R\$16,10. Já no 3º caso, utilizou-se uma localização interestadual, porém com uma distância relativamente média quando relacionada a origem. Foi utilizado um CEP de Anápolis-GO, cujo valor retornado pela plataforma foi de R\$26,10.



Nesse caso, o total da compra resultaria no montante de R\$43,59, cujo imposto devido seria de R\$1,74, aproximadamente 60% de aumento relacionado ao primeiro caso. Por último, utilizou-se uma localização interestadual mais distante. Nesse caso, foi inserido um CEP da cidade de Rorainópolis, em Roraima, e a plataforma retornou um frete no valor de R\$69,70. Nesse caso, o total da compra seria de R\$87,19, resultando em um imposto no importe de R\$3,48, valor que é aproximadamente 220% superior ao primeiro caso, provavelmente gerando um balanço negativo ao vendedor. É de entendimento pacífico que a falta de lucro em uma venda pode impactar diretamente a rentabilidade de uma empresa.

A ausência de resultados financeiros positivos pode dificultar o crescimento, os investimentos e a capacidade de sobrevivência de uma sociedade ao longo do tempo. É por esse motivo que o conhecimento do montante a ser recolhido de um imposto gerado é imprescindível e essencial para seu equilíbrio financeiro. Além disso, um imposto desconhecido pode ferir o princípio da capacidade contributiva e da legalidade que norteia o direito tributário.

O contribuinte tem o direito de conhecer exatamente quais suas obrigações tributárias decorrente de um imposto instituído por lei, incluindo qual sua alíquota, base de cálculo aplicável e demais elementos que determinam o valor de imposto. Nesse caso em específico, é sabido que a base de cálculo será sempre o valor total da nota, incluindo os gastos com frete, porém, o valor do frete é sempre desconhecido, tornando-a obscura.

Nesse tópico então, evidencia-se a primeira irregularidade na tributação do processo logístico do Mercado Livre, uma vez que nos anúncios de produtos que não oferecerão frete grátis, o valor que será cobrado pelo serviço de frete depende da localidade do consumidor, que é desconhecida pelo vendedor até o momento da compra. 8 Não sendo possível, desta forma, ter conhecimento anterior à compra do valor total da nota, ferindo o princípio da legalidade tributária e gerando as consequências já mencionadas desse fenômeno.



3. DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELO INTERMEDIADOR MERCADO ENVIOS

Prepondera no mercado a livre iniciativa e livre concorrência, sendo que, no Brasil, em razão da regulação e regulamentação existentes estes institutos não se apresentam pleno. Não é obrigação do vendedor de produtos destacar o valor do frete em sua nota fiscal, já que não é ele que efetivamente realiza o transporte e, portanto, não pratica o fato gerador, em tese, o imposto referente a prestação do serviço logístico é devido e recolhido na medida em que é destacado na nota fiscal. Como demonstrado no tópico anterior, tanto nos produtos anunciados com frete grátis como nos com frete por conta do consumidor, o valor do serviço de frete está embutido na nota fiscal de maneira integral. Todos os descontos demonstrados no tópico anterior e realizados em conta corrente pelo Mercado Livre são declarados e tidos como prestação de serviços de intermediação de negócio pela plataforma.

Observa-se, portanto, que no demonstrativo de faturamento mensal na empresa, o detalhamento de todos os custos gerados em um período, dentre os quais estão a tarifa de venda, tarifa pelo uso do mercado pago e, o relevante para estudo, as tarifas do Mercado Envios que é a soma de todos os Conhecimentos de Transporte Eletrônicos emitidos no período.

Os documentos e registros fiscais demonstrados acima evidenciam que, tanto o vendedor como o intermediador estão declarando os valores relacionados aos serviços logísticos, sendo base de cálculo tanto para o vendedor que embutiu o valor do frete em sua nota fiscal de venda, quanto para o transportador, que prestou seu serviço e declarou no CT-e. Sacha Calmon Navarro Coelho preconiza que o fato gerador de um tributo é a “situação que a norma descreve como necessária e suficiente para que surja a obrigação tributária principal”. Ricardo Alexandre disserta que é o “evento ou a situação descrita em lei que configura a hipótese de incidência da obrigação tributária”.

Essas definições nos levam a questionar: Por que o vendedor recolhe o imposto de um serviço que ele efetivamente não prestou? A obtenção dos conhecimentos de transporte eletrônicos obedece à norma prevista no artigo 1º, da Lei Complementar nº116/2003, cuja obrigação determina que a nota fiscal deve ser emitida pelo prestador de serviço de frete deve ser emitida pela transportadora que o realizou. Entende-se, conforme o artigo 195 do Código Tributário Nacional, que a emissão do



documento fiscal é uma obrigação acessória ao cumprimento das formalidades legais, que comprovam o cumprimento da obrigação principal que é o pagamento dos impostos.

É considerado ainda, conforme artigo 113 do CTN que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, situação definida por lei como necessária e suficiente para que ocorra a obrigação de pagar imposto. A lei nº 8.846/1994, estabelece ainda a obrigatoriedade de emissão do documento fiscal nas operações de comércio ou prestação de serviços, sendo está uma obrigação para todas as empresas que realizam atividades econômicas.

A Lei Complementar nº 87/1996, em seu artigo 13º, inciso X, §1º, alínea “b”, diz que integra a base de cálculo para fins de tributação o valor referente ao frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem, e seja cobrado em separado, sendo obrigado os vendedores a destacar valores de envios em suas notas fiscais de venda, mesmo não sendo efetivamente o prestador de serviço. Entretanto, essa não é a realidade em nenhuma das hipóteses apresentadas anteriormente. Ao lançar o valor do frete na conta corrente do vendedor, e, logo após, descontar, a plataforma causa a impressão de que o próprio vendedor vendeu o serviço ao cliente, recebeu o pagamento e logo após repassou ao operador logístico, já que o frete não seria realizado pelo próprio vendedor, mas, em tese, por sua conta e ordem.

Entretanto, não é isto o que acontece na prática. Em outras palavras, o vendedor do marketplace, não têm qualquer influência sobre o serviço de frete disponibilizado na plataforma. Como vimos anteriormente, não é ele quem determina prazos e valores, tampouco quem executa o serviço. Percebe-se, também, que além de não se enquadrar nos critérios da lei para que o frete integre a base de cálculo da nota fiscal, não é o comerciante que vendeu seus produtos em meio eletrônico que realiza o transporte das mercadorias vendidas, não praticando o fato gerador pertinente nessa ocasião, que geram a obrigação fiscal no pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte (ICMS), no caso dos transportes intermunicipais ou interestaduais, ou do recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), no caso de transportes municipais, não estando, portanto, sujeitos ao recolhimento desse tributo nessa ocasião.



Poder-se-ia, ainda, debruçar sobre a hipótese de o vendedor atuar como substituto tributário. Tendo em vista que ele sequer sabe o preço que será cobrado do frete ao consumidor, acredita-se que não. É certo que se fosse o caso, o substituto tem menor facilidade em relação ao intermediário Mercado Envios, possível substituído, e aos próprios transportadores de controlar as operações das empresas da cadeia produtiva. Além disso, só é regulamentada a substituição tributária pelo convênio nº 25/90 a substituição entre transportadores, e não na relação comerciante-transportador.

Como já visto, o intermediador realiza a emissão CT-e, se obrigando ao recolhimento dos impostos. Dessa forma, tem-se que a hipótese de o vendedor estar recolhendo nesses casos como substituto tributário é inexistente. Devido à complexidade e alta demanda por serviços logísticos na plataforma, é natural que exista uma terceirização de algumas etapas no processo de frete. O grupo mercado livre mantém parcerias com empresas logísticas que atendem as mais variadas regiões do país.

Será analisado no tópico subsequente como funciona cada modalidade de entrega presente no mercado livre, bem como onde ocorre tais terceirizações. Na medida que se aprofunda ao estudo acerca da totalidade do envio e sua individualização perante a terceirização, nas fases do processo logísticos realizadas de maneira isolada, com cobrança diferenciada para cada etapa, que é realizada muitas vezes por empresas distintas e que juntas em um processo, formam um único serviço. O Mercado Envios vende o serviço aos consumidores como sendo um todo, por um valor “X”, que se torna base de cálculo para recolhimento de imposto por esse ente inicial. Acontece que esse valor “X” é subdividido entre diversos outros prestadores de serviço, cada qual com seu percentual de contribuição no frete, cobrando somente o valor pertinente a esse percentual e recolhendo o imposto da mesma forma.

Diferentemente do frete vendido na plataforma, os transportadores presentes na cadeia de serviços vendem seu serviço como um todo. Isto quer dizer que, na plataforma do mercado livre, os serviços logísticos são vendidos de maneira individual e isolados. Cada pedido gerado no site é como se fosse uma nova solicitação e venda de frete. Em outras palavras, se a plataforma realiza 100 (cem) vendas distintas, são geradas 100 ordens de serviço de frete. Isso já não ocorre com os transportadores, que,



independentemente de quantos pacotes inserem dentro de um caminhão, o seu ganho é unicamente pela viagem que irá realizar. Com a existência de uma cadeia de prestadores de serviço, observa-se também uma cadeia de documentos fiscais, que correspondem individualmente a uma parte do serviço inicialmente contratado, e, que por si só, não representariam nenhuma irregularidade, já que quem realiza o serviço está obrigado a realizar a declaração e a anexação de todos esses serviços corresponderia à um todo vendido na plataforma.

Acontece que esse montante, antes de ser destrinchado na cadeia de serviços, é tributado de maneira integral na nota fiscal de venda emitida pelos vendedores, bem como no CT-e emitido pela plataforma, sendo que, nesse último, ainda se admite a participação no serviço. Existe uma grande dificuldade em se conhecer e registrar se os tributos referentes aos processos logísticos transacionados dentro da plataforma são realmente excessivos devido ao acúmulo da base de cálculo. Isso acontece porque o serviço tributado é um só, o transporte da mercadoria adquirida desde sua origem até o destino.

Entretanto, esse trajeto é dividido em diversas outras etapas, cada uma correspondente à um período do serviço logístico e cada qual com seu devido registro fiscal, mas que juntas correspondem a um todo. Existem 3 grandes modalidades logísticas na qual o Mercado Livre utiliza. A primeira é a coleta dos produtos vendidos na localidade da empresa. Esse serviço é realizado por um terceiro, que na maioria dos casos é Microempreendedor Individual, que tem um cadastro vinculado à um transportadora maior que celebrou contrato com o mercado livre. Após essa coleta, que normalmente é realizada somente dentro do município, esses pequenos transportadores se dirigem a um centro de distribuição e armazenagem da contratante, a fim de distribuírem os produtos conforme suas destinações.

Nessa etapa, o transportador principal conduz as mercadorias a macrorregiões e dali terceirizam novamente a entrega ao consumidor final para transportadores menores. Como no exemplo abaixo:

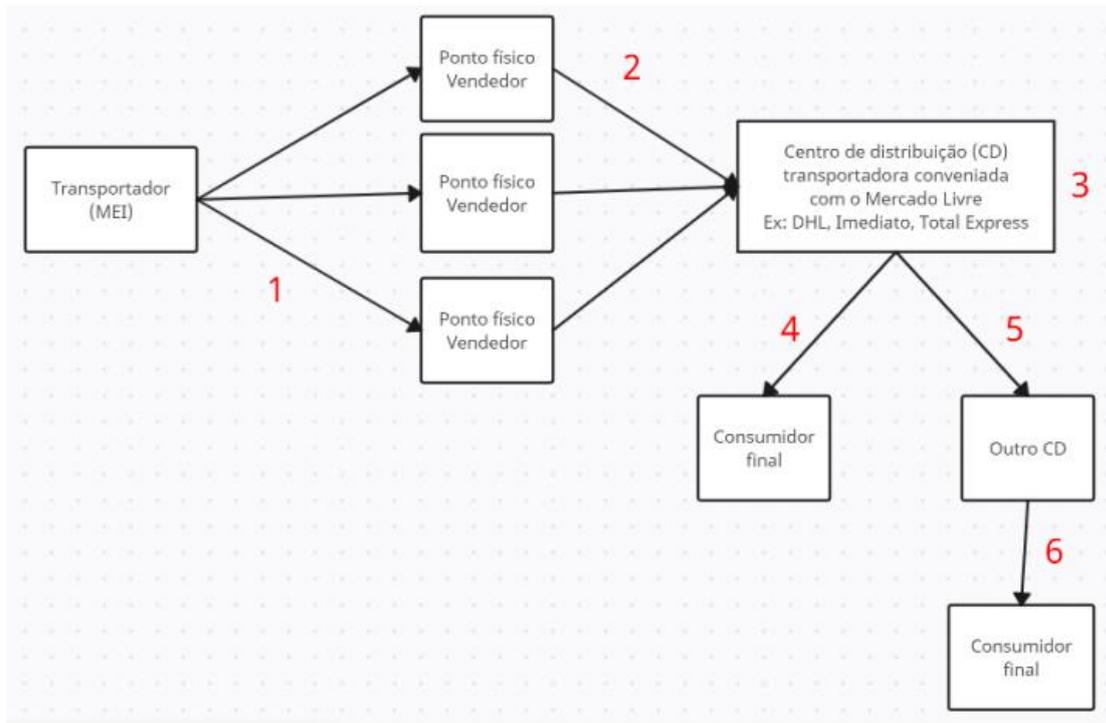


Figura 1 - Fluxograma de envio por coleta em ponto físico

Fonte: Resultados da pesquisa (2023)

O início do processo logístico se dá na etapa 1, que é a coleta pelo pequeno transportador nos pontos físicos dos vendedores. Supondo que em uma cidade há 3 vendedores com vendas realizadas no marketplace, o transportador se dirige até esses locais, coleta todos os pacotes vendidos e segue para a etapa 2, que é o transporte da mercadoria um centro de distribuição (CD). Finalizado a coleta e entrega dos pacotes ao CD, inicia-se a etapa 3, o serviço aqui é a separação por destinação e a armazenagem até que se atinja um montante de pacotes suficientes para determinada região, quando iniciará a outra etapa do processo logístico. A etapa 4 pressupõe que o primeiro centro de distribuição que a mercadoria teve parada seja a região do consumidor.

Dessa forma, não há necessidade de o produto entrar na etapa 5, ficando distante do seu destino. Imaginemos que o centro de distribuição que armazena produtos das cidades de Araraquara, São Carlos, Jaú, Sertãozinho, Franca e Ribeirão Preto, fique localizado na própria cidade de Ribeirão Preto. Com isso, se o comprador estiver localizado em alguma dessas regiões, após a coleta do transportador e entrega ao CD de destino, não há por que essa mercadoria ser enviada ao CD de São Paulo, por



exemplo. Dessa forma, é acionado um outro transportador que retira os produtos dessas regiões no Centro de Distribuição e faz a entrega individual, casa por casa.

A etapa 5 pressupõe o inverso da etapa anterior. Nesse caso, a primeira parada do pedido no centro de distribuição ainda está longe do seu destino. Com isso, a mercadoria é destinada a outro centro de distribuição, que terá em sua separação a localidade de entrega individual do pacote. Por fim, a etapa 6 semelhante a etapa 4, momento em que a mercadoria chegou no CD da região do consumidor final e, dali parte para entrega individual, no endereço do comprador. Destaca-se que, nesse fluxograma, inseriu-se como exemplo apenas dois centros de distribuição. Porém, na prática, quando mais distante o destino do produto em relação a sua origem, mais centro de distribuições são necessários e os ciclos se repete quantas vezes forem precisos.

As etapas 1 e 2 fecham um ciclo de nota fiscal. O prestador de serviço nesse caso, ao coletar os pacotes em todos os pontos físicos e levar até o CD conveniado finaliza seu frete e emite sua devida nota fiscal para recebimento do transporte. É importante destacar que a plataforma de e-commerce realiza a cobrança, dos vendedores ou compradores, de maneira individual, cada pacote embalado gera uma tarifa de envio. Entretanto, esses pequenos transportadores ganham por viagem, independentemente de quantos pontos passarem e pacotes coletarem.

A etapa 3 normalmente fica vinculada a etapa 5 no quesito de notas fiscais. A depender do serviço prestado, a empresa responsável pelo CD emite uma nota fiscal. Nos casos em que é realizado somente a armazenagem, pelo pedido estar próximo do seu destino, é cobrado só por esse serviço. Entretanto, quando é necessário o encaminhamento para outro centro de distribuição, o serviço engloba a armazenagem e o transporte. As etapas 4 e 6 são muito semelhantes as etapas 1 e 2, onde o transportador faz a coleta dos pedidos no próprio centro de distribuição e leva até a localidade do transportador. Sua nota fiscal se dá unicamente ao serviço de transporte da mercadoria da origem até seu destino. As outras modalidades de envio dentro da plataforma, basicamente extinguem alguns processos dessa primeira.

Na modalidade “por agência”, ao invés do transportador se dirigir a todos os pontos físicos dos vendedores em um município, esses vendedores levam os seus pedidos até um determinado local, denominado como sendo a “agência”, e dali seguem o mesmo fluxo da modalidade anterior, como na ilustração abaixo: Imagem –



Fluxograma de envio por agência. A novidade nessa modalidade é que, diferentemente da etapa 1 do processo anterior, nesse os vendedores levam seus pedidos até uma agência do mercado livre para realizar a postagem. Portanto, o serviço inicial de coleta em cada ponto físico na cidade pelo transportador desaparece, e, só é coletado na agência.

Essa agência é um comércio local, que celebrou contrato com a empresa logística Kangu Transportes LTDA, do grupo Mercado Livre. Esses comércios, por sua vez, recebem as encomendas dos vendedores e as guardam até que seja coletada por um transportador. Ou, ainda, até que um comprador (destinatário de 14 uma encomenda) a retire, já que as compras na plataforma podem ter como destinatário uma agência, para as pessoas que não tem tempo disponível para o recebimento em seu endereço.

Nesse caso, para garantir seu recebimento pelo serviço prestado e estar em conformidade com o fisco, a agência deve emitir uma nota fiscal referente ao serviço de carga e descarga prestado. As demais etapas nessa modalidade são idênticas à anterior, com encaminhamento da mercadoria ao centro de distribuição e, de lá, para o consumidor final ou para outro CD, a depender da localidade. Quanto à última modalidade logística estudada nesse trabalho, tem-se a denominação “full”. Esse sistema se trata do armazenamento dos produtos de vendedores da plataforma diretamente em um centro de distribuição do mercado livre. Isso acontece para que a plataforma consiga concentrar o maior número de pacotes saindo de um só lugar.

Com a mesma origem, o fluxo de mercadorias sendo enviada a diferentes destinos faz baratear o valor do serviço, em um primeiro momento, e aumentar a eficiência e rapidez de entrega, em um segundo momento. Para que essa modalidade ocorra, os vendedores devem indicar em seu painel quais produtos serão destinados ao centro de distribuição. Finalizada a lista, é emitido uma nota fiscal como remessa para depósito temporário e todos os produtos são direcionados ao CD do mercado livre, onde permanecem até o momento de sua venda. Posteriormente, o serviço é realizado em conformidade com o item 3 das modalidades anteriores, já que o produto vendido já se encontra armazenado no CD do mercado livre antes mesmo da realização da venda.

A partir daí então, só existem duas alternativas: o encaminhamento a localidade do consumidor final ou o direcionamento a outro centro de distribuição, seguido pela

entrega no endereço do comprador. Segue a demonstração ilustrativa dessa modalidade:

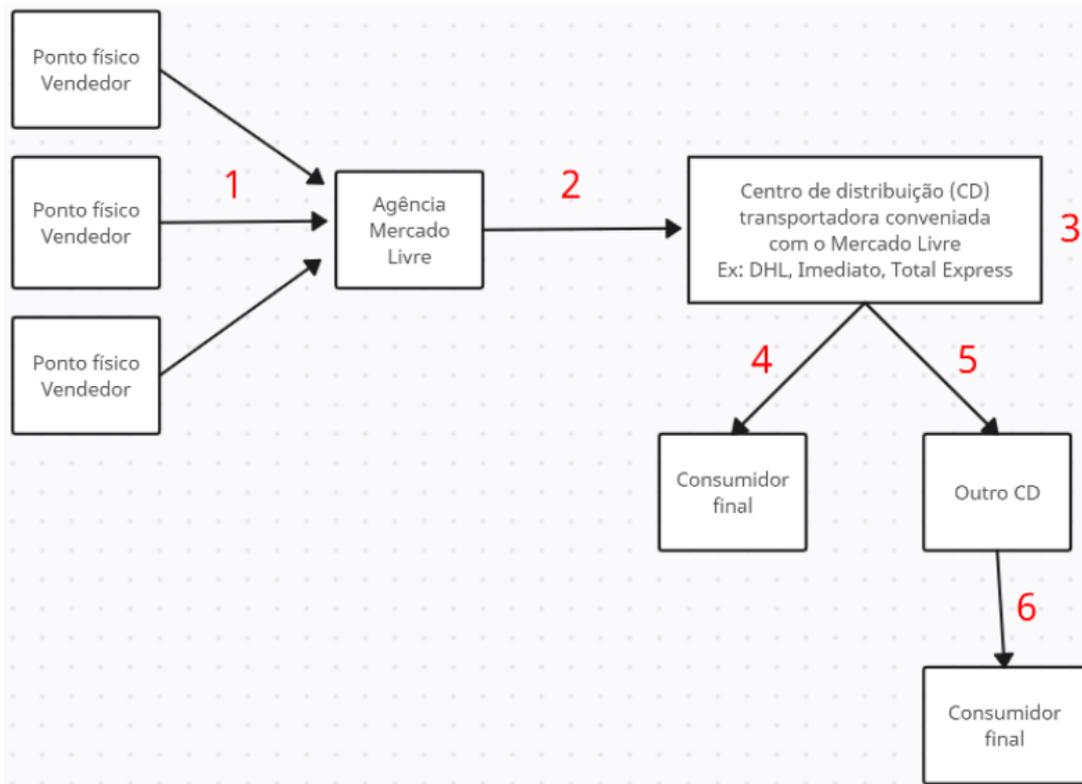


Figura 1 - Fluxograma de envio "Full"

Fonte: Resultados da pesquisa (2023)

Ainda são discutidas questões referentes a competência da tributação, já que diversos serviços de transporte são realizados somente dentro do município, estando sujeitos, a tributação do ISSQN de competência municipal, e não ao recolhimento de ICMS, tributado na nota fiscal de venda emitida pelo vendedor. Como por exemplo, o serviço de frete que retirou uma encomenda de um centro de distribuição em Ribeirão Preto e entregou na própria cidade. Esse aspecto será analisado em obra futura. Discute-se ainda, sobre a tributação de um serviço que, em tese, não seria tributado quando realizado por microempreendedor individual, já que este tem uma alíquota única de contribuição mensal, que independe da efetiva prestação do serviço e emissão de nota fiscal.



4. OS IMPOSTOS INCIDENTES NA OPERAÇÃO

No contexto da prestação de serviço de logística é importante compreender os impostos que são pertinentes e como as empresas optantes pelo Simples Nacional e os Microempreendedores individuais recolhem esses tributos. O imposto mais observado nas transações online é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), um imposto estadual incidente sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte. No cenário analisado observa-se a incidência do ICMS nos processos de transporte de mercadorias que ultrapassam os limites municipais. A coleta dos pedidos em um município e o encaminhamento ao centro de distribuição, a transação entre centro de distribuições e a entrega ao consumidor final são exemplos de transportes que transcendem a barreira municipal, isso porque a cidade de origem do produto difere do destino.

Dessa forma, o ICMS deve ser aplicado quando há o transporte de bens entre estados ou municípios. Para as empresas optantes pelo Simples Nacional, o ICMS é recolhido de forma unificada no DAS, junto com os demais tributos, com base na alíquota efetiva estabelecida pelo regime, que varia conforme atividade econômica e faturamento anual. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS ou ISSQN), é um tributo municipal que também incide sobre a prestação de serviços logísticos, porém quando o transporte da mercadoria não excede o território municipal. Um transporte de mercadorias que tem origem e destino no mesmo município está sujeito a tributação de ISS.

As empresas optantes pelo Simples Nacional recolhem esse imposto por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), com uma alíquota já definida pelo regime e os microempreendedores individuais estão isentos da tributação, estando obrigados apenas ao pagamento da contribuição mensal única, chamada de DAS-MEI (Documento de Arrecadação Simplificada do Microempreendedor Individual). Nas modalidades de frete apresentadas no tópico anterior, as únicas etapas que houve incidência explícita de ISS foi relacionada ao serviço de carga e descarga ofertados pelas agências de postagem. Esse imposto também é observado na nota de prestação de serviço referente a fatura mensal lançada pelo grupo do Mercado Livre, que tem como contratante o próprio vendedor da plataforma.



Nas demais etapas do processo logístico não foram observadas a incidência desse tributo, tema que como já mencionado, será abordado em obra posterior. A dificuldade novamente se encontra na terceirização do serviço, já que o frete como um todo pode se dar de maneira intermunicipal, tributado pelo vendedor e pelo transportador primário (mercado envios) com a incidência de ICMS. Ocorre que, nesse mesmo frete, em serviço correspondente a uma fatia do serviço como um todo, existe a ocorrência de transportes municipais, com incidência do ISS.

A cadeia de serviços evidenciada até aqui, por si só, devido as mais variadas etapas de um processo logístico, terceirizada ou não, não implicaria necessariamente em um excesso da base de cálculo do imposto. A base de cálculo de um imposto é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota para determinar o montante a ser pago. No caso do ISS, por exemplo, a base de cálculo é o preço do serviço prestado. Na cadeia de serviços, como diferentes prestadores de serviços estão envolvidos na operação, cada prestador desempenha uma etapa específica do processo. Nessa cadeia, cada prestador declara o valor do serviço que realizou, sem considerar o valor dos serviços prestados por terceiros. Dessa forma, não há acúmulo na base de cálculo do imposto, uma vez que cada transportador recolhe o imposto apenas sobre o valor correspondente ao serviço que ele próprio realizou, que, juntos, totalizam o montante do serviço vendido na plataforma.

O problema em questão decorre ao fato de que existem dois entes nessa operação que recolhem os impostos de maneira integral sendo que, um deles, sequer participa da cadeia de serviços, e outro, participa, porém, não responde proporcionalmente aos seus serviços. Conforme os fatos até aqui evidenciados, é reconhecido que o recolhimento de imposto na operação logística presente na plataforma online ocorre em diversos momentos. O primeiro deles acontece no momento da emissão da nota fiscal pelo vendedor. Dessa maneira, como o valor do frete destacado na nota fiscal compõe a base de cálculo para incidência de tributação, esse é o primeiro momento que o Estado recebe o recolhimento referente ao serviço logístico para aquela venda.

A tributação nessa etapa ocorre de maneira integral, isto é, independentemente de quantas etapas o processo será individualizado e terceirizado posteriormente. O vendedor é tributado no serviço como um todo, no valor vendido pela plataforma. Se o



valor cobrado na plataforma foi de R\$20,00, por exemplo, o recolhimento do vendedor será nesse mesmo valor somado ao valor do produto. Entende-se, portanto, que a cadeia de serviços que seguirá posteriormente já foi integralmente tributada, uma vez que a individualização do serviço não cria novo fator gerador. Ocorre que, conforme a lei complementar 116/2003, o responsável pelo recolhimento do imposto é quem efetivamente realizou o serviço.

Por que, então, o vendedor que sequer faz parte da cadeia tem essa obrigação? Em um segundo momento, o imposto é novamente tributado de forma integral com a emissão do CT-e pelo responsável pela venda e transporte da mercadoria (Mercado Envios), ainda que terceirizada, no valor correspondente ao cobrado na plataforma, sendo novamente um gerador de tributo sobre o mesmo serviço já recolhido anteriormente pelo vendedor. Diferentemente do primeiro caso, no qual o vendedor não tem qualquer influência e participação no envio, nesse segundo admite-se que realmente houve a operação. Atuando como o vendedor do serviço, a plataforma pode ainda participar da cadeia logística, armazenando e/ou transportando produtos, inclusive de maneira exclusiva, e contemplar lucros, sendo responsável pelo recolhimento do serviço que efetivamente prestou.

5. CONCLUSÃO

A tributação do processo logístico nas operações de frete da plataforma Mercado Livre tem com uma base de cálculo excessiva, decorrente de um mesmo serviço, por ser individualizado em diversas etapas, acaba sendo tributado novamente. O produto é vendido na plataforma pelo valor de R\$50,00, cujo frete para localidade do consumidor foi de R\$20,00. O vendedor emite a sua nota fiscal de venda no valor de R\$70,00 e recolhe os impostos devidos pela venda do produto e pela prestação de serviço logístico.

Por sua vez, a plataforma do mercado livre que disponibilizou o valor de R\$20,00 para esse envio e vendeu de fato o frete, emite um CT-e indicando o Mercado Envios como transportador. A partir desse momento, a base de cálculo já está em R\$40,00. O processo logístico se subdivide em outras pequenas etapas que juntas formam o frete em sua integralidade, que vai desde a postagem até a entrega ao consumidor final. No



processo de individualização, então, os serviços param de ser tributados de forma individual e integral, como acontece na emissão de nota pelo vendedor e pela plataforma, e passam a integrar um montante mensal e proporcional ao que corresponde ao serviço realizado por cada um que fez parte do processo.

A base de cálculo de um mesmo serviço de frete está se somando a cada documento fiscal emitido, sendo recolhido duas vezes de forma integral e posteriormente mais de uma vez pela soma de todas as etapas individualizadas do processo logístico que correspondem, juntas, ao serviço total de envio. Evidencia-se o desconhecimento da base de cálculo pelo vendedor e a ausência do fato gerador, uma vez que a ação de “adquirir” um frete não caracteriza fato gerador na legislação tributária e o valor do frete a ser destacado na nota fiscal de venda é desconhecido até o momento da compra, sendo todo o processo logístico, bem como a oferta de envios na plataforma e a determinação dos seus valores, responsabilidade da intermediadora Mercado Envios.

O estudo sobre a complexidade do funcionamento do processo logístico dentro da plataforma de marketplace do mercado livre, possibilitando e facilitando a identificação da cumulatividade de valores na base de cálculo do serviço, bem como novos desafios e barreiras que possam surgir. Com efeito, se projeta a indução de novos debates e manifestações sobre as intercorrências tributárias em ambientes inovadores, ainda pendente de regulamentações, para que se evite a tributação excessiva e prejudicial ao desenvolvimento e crescimento econômico dos canais de vendas digitais.

Por fim, se espera que que seja uma contribuição para novos trabalhos e explorações que seguem a mesma temática, como as já mencionadas incidências de tributação em serviço que é isento quando realizado por microempreendedor individual e a cobrança de imposto ICMS em transportes dentro dos limites municipais que estariam sujeitos ao recolhimento de ISS, estudos que certamente serão objeto de próximas e futuras obras.

REFERÊNCIAS

Alexandre, R. (2016). *Direito tributário esquematizado* (10a ed.). São Paulo: Grupo Gen - Editora Método Ltda.



Brasil. (2020). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidente da República. Recuperado em 04 de junho de 2023, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Brasil. (1996). Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. *Diário Oficial da União*.

Brasil. (2003). Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. *Diário Oficial da União*.

Brasil. (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da União*.

Brasil. (1994). Lei nº 8.846, de 21 de janeiro de 1994. *Diário Oficial da União*.

Calmon, S. (2016). *Curso de direito tributário brasileiro* (15ª ed.). Rio de Janeiro: Grupo Gen - Editora Forense.

M. Inc. (2021). *Fourth Quarter 2021 Financial Results*. Recuperado em 04 de junho de 2023, de <https://s3.amazonaws.com/sec.irpass.cc/2831/0001562762-21-000420.pdf>

Turban, E., King, D., Lee, J. K., Liang, T.-P., & Turban, D. C. (2015). *Electronic commerce: A managerial and social networks perspective*. New York: Springer.

Turban, E., Volonino, L., & Wood, G. R. (2010). *Tecnologia da informação para gestão: transformando os negócios na economia digital* (7ª ed.). Porto Alegre: Bookman.