

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Aspectos relativos ao ICMS nas operações realizadas pelo varejo *omnichannel*.
O caso de vendas híbridas.

William do Val Domingues Júnior

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de [20.12.2019]

1. Tema, contexto, e modelo de pesquisa predominante

O trabalho pretende analisar os principais aspectos relacionados à tributação pelo Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas vendas executadas por estabelecimentos físicos varejistas, de estoques pertencentes aos seus estabelecimentos e-commerce.

Nas últimas décadas, o crescimento vertiginoso das vendas online alterou consideravelmente o perfil do mercado varejista, obrigando diversas redes a expandirem seu tradicional modelo de negócio, baseado em estabelecimentos físicos, também para o ambiente online.

Especialmente pelo amplo conhecimento e credibilidade conquistada pelos anos de atuação nas vendas presenciais, bem como, por meio da grande sua capacidade de investimento e operação logística, em pouquíssimo tempo as tradicionais redes varejistas conquistaram espaço relevante nas vendas via e-commerce, enfrentando de igual para igual as empresas que já iniciaram suas operações exclusivamente por meio de vendas virtuais (*pure players*).

Este primeiro movimento de diversificação dos canais de venda, com vendas tanto no ambiente online quanto offline, ficou conhecido como varejo multicanal.

Ato contínuo, a crescente sofisticação dos modelos de compra, aliada ao desejo cada vez maior de experiências que capturem imediata e definitivamente seus clientes, fez com que os grandes varejistas trabalhassem para integração em tempo real de seus canais de venda.

Neste contexto, elementos característicos das vendas offline e online se fundiram, criando um novo modelo de comércio conhecido como varejo *omnichannel*.

Assim, nos mais sofisticados modelos *omnichannel* existe inclusive a integração de recursos de aplicativos disponíveis para telefones celulares, redes sociais, rastreamento em tempo real da entrega, dentre outras funcionalidades que a cada ano se sofisticam cada vez mais.

No Brasil, no entanto, uma das formas mais bem-sucedidas e usuais de varejo *omnichannel* é a possibilidade de aquisição de determinado produto pertencente ao estoque dos estabelecimentos e-commerce por meio do estabelecimento físico da mesma rede varejista, observando-se assim uma operação de venda híbrida, uma vez que, é iniciada em um ambiente (online ou offline) sendo finalizada em outro.

Este sistema normalmente é materializado por meio da disponibilização de totens, tablets ou setores específicos de seus estabelecimentos físicos (quiosques), destinados a venda de mercadorias pertencentes, exclusivamente ou não, ao estoque do estabelecimento e-commerce.

Neste contexto, redes tradicionalmente dedicadas ao comércio eletrônico também foram obrigadas a fazer o caminho contrário, passando a se estabelecer fisicamente, especialmente em formas de showrooms, possibilitando o teste e prova dos produtos disponíveis em seus sites, caracterizando também uma operação de venda híbrida.

Ademais, é importante mencionar que, no Brasil, não apenas a possibilidade de oferecer uma experiência mais completa ao cliente motiva o crescimento das operações *omnichannels*. Na verdade, o fator tributário também possui uma forte influência no estímulo a tais operações.

Isto porque, no cenário tributário brasileiro, é fato amplamente conhecido que existe forte estímulo tributário às operações de venda online. Especialmente os Estados, visando atrair investimentos e arrecadação, oferecem importantes benefícios relativos ao ICMS para as operações de e-commerce. Em que pese a alteração da forma de partilha da receita tributária decorrente da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, tais operações ainda podem ter carga tributária significativamente inferior àquela observada nas operações presenciais.

Todavia, não obstante o êxito conquistado pelos varejistas por meio dos modelos *omnichannels*, o que vem sendo observado, ainda que de maneira esparsa, é o questionamento de alguns Estados em relação ao local de ocorrência do fato gerador de tais operações, e por consequência, qual o sujeito ativo para cobrança do ICMS decorrente destas operações.

Isto porque, nestas operações, a celebração do negócio jurídico de venda é feita em um estabelecimento físico, e a saída do produto em direção ao seu destinatário é feita por meio de outro estabelecimento vinculado às suas operações de venda online. Como em grande parte dos casos estes estabelecimentos estão localizados em estados distintos, não é difícil imaginar que algumas das fazendas estaduais imediatamente passaram a monitorar tais operações.

Além disso, como diversos contribuintes possuem benefícios fiscais aplicáveis exclusivamente às vendas online, também é fácil prever que os estados concedentes passaram a ficar atentos quanto a eventual utilização do tratamento tributário favorecido às operações de venda híbrida.

Da análise das Soluções de Consulta, julgados dos tribunais administrativos e judiciais, bem como, da escassa doutrina sobre o tema, é possível observar que as discussões em relação

à definição da tributação pelo ICMS nas operações de vendas híbridas, passa pela análise de diversos aspectos jurídicos, que pouco se relacionam com a efetiva definição do que seja uma venda online, e por consequência, de quais características desnaturariam sua característica de operação de comércio eletrônico.

Isto posto, o trabalho pretende trazer uma visão geral sobre quais os meios mais comuns de vendas híbridas, especialmente em relação aos seus aspectos operacionais, logísticos e tecnológicos. Após este sobrevoo, passaremos a análise sobre a existência ou não de um conceito de venda online, para fins tributários, que seja suficiente para caracterizar uma venda híbrida como comércio eletrônico ou não.

Feita esta análise, passaremos à inquirição do posicionamento das fazendas estaduais em relação às vendas híbridas, examinando também quais os critérios utilizados para resolução dos eventuais impasses tributários decorrentes destas operações, ampliando posteriormente, esta análise para os tribunais administrativos e judiciais.

Como nem todas as fazendas estaduais chegaram a analisar este tipo de operação, inicialmente não haverá limitação da quantidade de estados a serem pesquisados, objetivando assim a busca de todos os posicionamentos até então proferidos.

Nossa intenção é então, criticar tanto os critérios utilizados pela fiscalização quanto tribunais administrativos e judiciais para análise das operações híbridas, bem como, propor ações, que com fundamento nos apontamentos anteriores, confirmem maior segurança aos varejistas para mitigação dos riscos de errônea interpretação da efetiva natureza de suas operações híbridas.

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Para cumprir o objetivo deste trabalho exploratório, atendendo-se ao escopo delimitado, algumas questões deverão ser necessariamente respondidas. Diante disto, destacamos os seguintes quesitos que serão os pilares para o desenvolvimento do estudo:

I - Quais os modelos usuais de vendas híbridas são utilizados atualmente pelo varejo? Como tais modelos são operados?

II - Do ponto de vista tributário, existe uma delimitação ou mesmo critérios capazes de diferenciar vendas online e presenciais?

III - Sob a perspectiva do ICMS, existem riscos efetivos para os contribuintes que desenvolvam operações de venda híbridas? Qual o posicionamento das receitas estaduais, tribunais administrativos e judiciais?

IV - Considerando o ICMS, quais críticas podem ser dirigidas ao entendimento da fiscalização, tribunais administrativos e judiciais, em relação às operações de venda híbridas?

A legislação atual do ICMS é suficiente para solucionar os problemas práticos decorrentes destas operações?

V – É possível o desenho de operações de vendas híbridas que mitiguem os riscos relacionados ao ICMS?

Para oferecer respostas aos quesitos apontados acima, diferentes fontes de pesquisa serão necessárias. Para o quesito **I**, a análise de materiais próprios do setor de varejo, como cursos, livros e pesquisas acadêmicas das áreas de administração e marketing serão as principais as fontes de dados. Além disso, a possibilidade de entrevistas com gerentes das áreas comerciais de grandes redes varejistas não está descartada.

Por sua vez, os quesitos **II e III**, serão respondidos especialmente pela análise dos julgados dos tribunais administrativos, respostas à Soluções de Consulta das receitas estaduais, onde naturalmente são reveladas as principais práticas adotadas pelos contribuintes. Minha experiência profissional também será utilizada para resposta deste quesito.

Por fim, os quesitos **IV e V** serão respondidos por meio de pesquisas bibliográficas, além das demais fontes citadas anteriormente.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Entendo que o tema possui significativa aplicação para os profissionais que militam tanto na área fiscal quanto tributária, uma vez que, a ausência de uma correta delimitação do conteúdo das operações de vendas híbridas poderá ensejar a dupla tributação de parcela do ICMS, bem como, a perda de regimes de tributação favorecida aos varejistas que atuam com comércio eletrônico.

Além disso, a ausência de conhecimento sobre aspectos singulares das operações de vendas híbridas, acaba por induzir que os profissionais da área e autoridades fiscais deem tratamentos tributários semelhantes a operações que em nada se equivalem.

Este trabalho, portanto, pretende entender o exato funcionamento das operações de vendas online, delineando suas aproximações e distinções em relação às operações tradicionais de venda presencial e online, contribuindo assim para que se dê a elas um correto, ou amenos coerente, tratamento tributário.

Deste modo, este estudo poderá representar um pontapé inicial para o devido aprofundamento do tema, contribuindo para uma prática tributária mais próxima com a realidade do atual modelo negocial de um setor tão vital para economia, como é o varejo.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Meu interesse pelo tema é decorrente da minha prática profissional, especialmente como coordenador tributário e consultor de empresas do segmento de varejo.

Desta forma, como profissional do Direito sempre me causou espanto a velocidade com que todas as inovações são criadas e introduzidas no varejo, sem que, ao menos na área tributária, haja qualquer tipo de reação, análise e tratamento destas novas formas de operação.

Assim, durante anos atuando na análise dos novos modelos de negócios dos varejistas, especialmente em seus impactos nos tributos indiretos, chamou minha atenção como as operações *omnichannels* possuem o condão de causar uma verdadeira disrupção nas bases do ICMS, o que me motiva a debruçar sobre este tema.

5. Bibliografia preliminar

- ALMEIDA, Mateus Ribeiro. O varejo virtual na realidade do consumidor e lojas físicas no Brasil. *Negócios em Projeção*, S.l, v. 5, n. 2, p.1-19, dez. 2014. Disponível em: <<http://revista.faculdadeprojecao.edu.br/index.php/Projecao1/article/view/402>>. Acesso em: 15 dezembro 2019.
- BARDOPOULOS, Anne Michéle. *Ecommerce and the effects of technology on taxation: could VAT be the eTax solution?*. New York, N.Y.: Springer, 2015.
- BOTELHO, D.; GUISSONI, L. Varejo: Competitividade e Inovação. *Revista de Administração de Empresas*, vol.56, n.6, p.596-599, nov./dez., 2016. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-75902016000600596&script=sci_arttext&tlng=pt. Data de acesso: 02 dezembro 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. ampl São Paulo: Malheiros, 2012.
- CAVALCANTI, Melissa Franchini e SILVEIRA, José Augusto Giesbrecht da. *Varejo Virtual: Estratégia de expansão ou ampliação de canal?*. FACEF PESQUISA, v. 9, n. 2. São Paulo, 2006. Disponível em: <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/facefpesquisa/article/view/71> Data de acesso: 04 dezembro 2019.
- CEZAROTTI, Guilherme. *ICMS no Comércio Eletrônico*. São Paulo: MP Editora, 2005
- KALUME, Célio Lopes. *ICMS Didático*. 3. ed. rev. Atual. Curitiba: Juruá, 2018
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo: Livraria do Advogado, 2018.
- MIRANDA, Roberto Lira. *Marketing do varejo e alianças estratégicas com a indústria*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- MORAIS, A. S A., HOECKSFELD, L., SARQUIS, A. B., & MUSSI, C. C. (2019). Omnichannel as strategy of innovation in youth fashion retail industry in Brazil. *Brazilian Journal of Marketing*, 18(2), 268- 296. Disponível em: <https://doi.org/10.5585/remark.v18i2.3739> Acesso em: 10 dezembro 2019.

- MOTTA, Rodrigo Guimarães. Estratégias e estruturas de trade marketing na indústria de bens de consumo não-duráveis como resposta às transformações ocorridas no varejo alimentício do Brasil. 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

- PARENTE, Juracy. Varejo no Brasil: gestão e estratégia. São Paulo: Atlas, 2000.

- VAREJO multicanal: lojas tradicionais X internet. [São Paulo]: Fia/Provar, 2004. 1 recurso online. (Pesquisa). Disponível em: http://sb.fgv.br/catalogo-sp/index.asp?codigo_sophia=58689. Acesso em: 15 dez. 2019.

- WEBBER, C., VANIN, M., SEVERO, E. O processo de inovação no varejo. Revista GeinTec, v.6. n. 3. P. 3377-3391, set. 2016

6. Cronograma de execução

Atividade	2019			2020												Horas
	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12			
Pesquisa bibliográfica Quesito I	■	■													[45h]	
Resposta ao Quesito I	■	■													[10h]	
Pesquisa bibliográfica Quesito II		■	■	■											[30h]	
Resposta ao Quesito II				■	■										[30h]	
Coleta de decisões administrativas e judiciais					■	■									[30h]	
Resposta ao Quesito III							■	■							[30h]	
Resposta ao Quesito IV/								■	■	■					[30h]	
Resposta ao Quesito V										■	■				[30h]	
Conclusão da Redação											■	■			[30h]	
Entrega do trabalho completo												■	■		[15h]	
Revisão com orientador												■	■		[15h]	