

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: João Marcelo de Lima Assafim; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-164-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

APRESENTAÇÃO

Com alegria que chegamos ao VIII Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito com o tema Direito, Governança e Políticas de Inclusão reunindo os trabalhos científicos desenvolvidas por docentes e discentes e egressos da pós-graduação brasileira, inclusive, na intersecção necessária com os jovens pesquisadores graduação.

No grupo de trabalho “Direito Tributário e Financeiro I ” as pesquisas se situam nas fronteiras do Sistema Tributário Nacional e a Reforma Tributaria e divididas em grupos que debatem Teorias, Tributos em espécie, Litígios Tributários.

Os autores Erick Marques Vieira e Fabiano Ferreira Lopes, no trabalho “Do arado ao Fisco: os efeitos da Reforma Tributária sobre o produtor rural brasileiro”, apontam os desafios que os produtores rurais encontrarão para sua adaptação com as novas exigências instituídas pela reforma tributária.

No texto “o Impacto da Tributação da economia digital no Brasil e no Federalismo Fiscal: Do ICMS/ISS ao IBS/CBS, os autores - Alberto Mário de Souza Carvalho e Raymundo Juliano Feitosa e João Hélio de Farias Moraes Coutinho discutem como a revolução tecnológica e a internet impulsionaram a mudança do modelo de negócios, centrado não mais na exteriorização de riqueza através da aquisição de bens físicos, mas, por meio de bens virtuais ou da fruição de uma utilidade ou na experiência decorrente desse novo bem.

regulamentado pela Lei Complementar nº 214/2025, como resposta à regressividade do sistema tributário brasileiro.

Na pesquisa sobre a Cobrança do ITR sobre imóveis localizados em áreas urbanas, seu caráter extrafiscal e seus efeitos financeiros nos municípios e nos contribuintes, os autores Liane Francisca Hüning Pazinato e Vinicius Ruas Duarte buscam analisar os fundamentos jurídicos e as implicações práticas da cobrança do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) nas áreas urbanas, tradicionalmente sujeitas ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana), bem como as questões de competência tributária demonstrando o seu caráter extrafiscal ambiental e os efeitos financeiros nos Municípios e contribuintes.

Os autores Guilherme Zocollaro Nogueira, Rubens Alexandre Elias Calixto e Andre Luis De Andrade Melo, no texto “Entre o princípio da capacidade contributiva e a realidade da regressividade: inclusão social pela reforma tributária?” buscam discutir os impactos da reforma em relação ante à regressividade.

Na pesquisa “A (necessária) correspondência entre hipótese de incidência e base de cálculo das taxas: análise da repartição da receita arrecadada pelo Detran/PR”, o autor José Raul Cubas Júnior demonstrar a necessária correspondência entre a materialidade da hipótese de incidência tributária das taxas e as suas respectivas bases de cálculo.

Os autores Marina Furlan e Diógenes Vicente Hassan Ribeiro na pesquisa “Da comunicação ecológica e a extrafiscalidade tributária: análise da regulamentação da reforma tributária, a partir da lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025”, buscam analisar como a comunicação pode ser utilizada como uma forma de interação entre os sistemas da Economia e do Direito, na visão de Niklas Luhmann, visando a proteção do meio ambiente.

O texto “Ensaio sobre a constitucionalidade da arbitragem tributária no Brasil” dos autores

jurídica, a validade jurídica e os efeitos dos atos ou negócios jurídicos para fins de incidência do IBS e CBS.

O trabalho a “Inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA): políticas fiscais e de atendimento no Estado do Pará”, dos autores Hamanda de Nazaré Freitas Matos, Eliana Maria De Souza Franco Teixeira e Rosiane De Cássia Risuenho Silva Lima, visa analisar os desafios e avanços na inclusão social das pessoas com Transtorno do Espectro Autista (TEA), com ênfase na Política Estadual de Proteção dos Direitos da Pessoa com Transtorno do Espectro Autista (PEPTEA), instituída no Estado do Pará pela Lei nº 9.061/2020.

Os autores Silvio Hiroshi Nakao, Vinicius de Paula Pimenta Salgado e Pedro Pilotto Arrais apresentam texto “A interface entre o direito e a contabilidade: a tributação incidente sobre a transferência de ativos em holding familiar” que analisa a controvérsia acerca da tributação incidente sobre a transferência de ativos no âmbito das holdings familiares, notadamente a questão da distinção entre avaliação a valor justo e a custo das cotas sociais para fins de mensuração da base de cálculo do imposto de renda (IR) e do imposto sobre doações e heranças (ITCMD) no momento da respectiva transferência.

A pesquisa “Justiça tributária no Brasil: reflexões a partir da teoria de John Rawls” de Patricia de Lima Villadouro, Aline Ouriques Freire Fernandes e Renato Zanolla Montefusco analisa a aplicabilidade da Teoria da Justiça de John Rawls ao Sistema Tributário Brasileiro, buscando promover uma reflexão crítica sobre a justiça social no campo fiscal.

O autor Renê Weiber Dos Santos investiga, no artigo intitulado “Tributação na era digital: blockchain como caminho para um sistema fiscal moderno”, o uso da tecnologia blockchain como ferramenta inovadora na arrecadação de tributos, propondo-a como solução para desafios estruturais do sistema tributário tradicional, como a evasão fiscal, a burocracia e a falta de transparência.

Os autores Silas Marcos de Santana Lopes e Paulo Roberto Lyrio Pimenta, no artigo “A base de cálculo do ICMS no fornecimento de alimentos intermediado por plataformas digitais e o art. 274 da LC 214/2025”, buscam demonstrar que a evolução das dinâmicas econômicas e tecnológicas tem tensionado a estrutura conceitual do Direito Tributário Brasileiro, especialmente no que se refere à delimitação da base de cálculo do ICMS em operações mediadas por plataformas digitais.

O texto “Regra-matriz de Incidência Tributária - ITCMD: considerações sobre a lei paulista n.º 10.705/2000”, dos autores Solange Teresinha Carvalho Pissolato, Rogerio Mollica e Patrícia Lichs Cunha Silva de Almeida, apresenta breves considerações sobre o ITCMD, a regra-matriz de incidência tributária, sua relevância em decorrência das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n.º 132/2023 e a imposição da progressividade de alíquotas.

Nos brindam os autores com novas fronteiras de pesquisas em Direito Tributário e Financeiro, que coadunam com a dinâmica que a disciplina demanda para atender as transformações do mundo contemporâneo, as relações entre o Estado e a sociedade, bem como, as reformas legislativas e mutações do Direito.

Inverno de 2025.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICAP)

Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato (FURG)

Prof Dr. João Marcelo de Lima Assafim (UFRJ)

**A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO FORNECIMENTO DE ALIMENTOS
INTERMEDIADO POR PLATAFORMAS DIGITAIS E O ART. 274 DA LC 214/2025**

**THE TAX BASIS OF ICMS ON FOOD SUPPLY MEDIATED BY DIGITAL
PLATFORMS AND ARTICLE 274 OF SUPPLEMENTARY LAW NO. 214/2025**

**Silas Marcos de Santana Lopes
Paulo Roberto Lyrio Pimenta**

Resumo

A evolução das dinâmicas econômicas e tecnológicas tem tensionado a estrutura conceitual do Direito Tributário brasileiro, especialmente no que se refere à delimitação da base de cálculo do ICMS em operações mediadas por plataformas digitais. Tradicionalmente, doutrina e jurisprudência têm reconhecido a legitimidade da incidência do ICMS sobre o valor integral da operação mercantil de fornecimento de alimentos por restaurantes, o que, no contexto de evolução tecnológica em face do qual, atualmente, plataformas digitais de intermediação assumem papel expressivo na oferta e precificação dessa atividade econômica, tem despertado discussões às quais parece querer responder o artigo 274 da Lei Complementar 214/2025, ao introduzir regra que exclui expressamente da base de cálculo dos novos tributos (IBS e CBS) que regulamenta, tanto as gorjetas repassadas aos empregados quanto os valores retidos pelas referidas mediadoras. Este artigo examina a questão à luz da jurisprudência e da doutrina, buscando bases para a correta delimitação do conceito de operação mercantil e outros elementos imprescindíveis ao exame da matéria.

Palavras-chave: Direito tributário, Operação mercantil, Icms, plataformas digitais, Lei complementar 214/2025

Abstract/Resumen/Résumé

The evolution of economic and technological dynamics has increasingly challenged the conceptual framework of Brazilian Tax Law, particularly with regard to determining the ICMS tax base in transactions mediated by digital platforms. Traditionally, Brazilian legal scholarship and case law have recognized the legitimacy of taxing, by the ICMS on the full

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law, Commercial transaction, Icms, Digital platforms, Supplementary law 214/2025

1 Linhas introdutórias preliminares

A digressão epopeica como ser cognoscente rumo à dissecação dos fatos social, cultural e, sobretudo, economicamente relevantes, para, após, compreendê-los, colher dentre eles os elementos desejáveis que constituirão base de uma estrutura normativa voltada a, diante de semelhantes fatos futuros, ditar uma certa consequência coercitivamente impositiva pelas estruturas estatais torna o ofício do intérprete do direito a expressão exata do que parecia querer dizer Heráclito de Éfeso com o conceito de devir.

No famoso aforismo segundo o qual um homem não se banha duas vezes no mesmo rio, já que na segunda vez o homem não é o mesmo e nem o rio é o mesmo (Costa, 2012), o antigo filósofo grego apresenta uma chave para a compreensão da realidade a partir dos eternos influxos de mutabilidade que permeiam as relações de sujeito e objeto.

No direito, quando a norma, como síntese precária de uma realidade que se quer estabelecida pelas estruturas de poder, é, enfim, editada, a realidade, então apreendida e validada, já se metamorfoseou a tal ponto que, no instante em que os funtores deônticos se aplicam, as premissas de sua aplicação talvez já nem sejam verificáveis, ou, no mínimo, sua verificação se revelará bastante dificultosa, especialmente no que diz respeito à adequada identificação dos dados atuais a partir dos códigos pretéritos que visavam descrever e orientar a realidade.

Conquanto a norma surja a partir da leitura de um certo fato, visando criar, extinguir, modificar ou conservar relações jurídicas toda vez que esse fato se repetir, da segunda vez o intérprete já não será o mesmo, os fatos já não serão os mesmos e talvez sequer a norma seja a mesma.

Para o jurista brasileiro, o caminho é ainda mais tortuoso: aqui, nos dizeres atribuídos ao ex-ministro da Fazenda Pedro Malan (Pereira, 2025), “até o passado é incerto”, não sendo difícil notar como a defasagem entre o “tempo do legislador” e o “tempo da realidade” é especialmente aguda, com as tentativas de estabilizar juridicamente a realidade não raro se confrontando com um país em que as normas já nascem com atraso e as interpretações muitas vezes servem mais para adaptar o passado ao presente do que para garantir coerência normativa.

Dito de outro modo, aqui, além dos influxos naturais, da volatilidade do mercado e de todas as transformações que acontecem à máxima velocidade na era da tecnologia, também os ânimos dos intérpretes mudam frequentemente e até as normas postas, já estabelecidas no passado, sofrem alteração retroativa, sobretudo em razão de releituras que lhe são dirigidas em adequação à sociedade, à atualidade dos fatos aos quais essas releituras se voltam.

Assim, o ofício do tributarista brasileiro é o de bem compreender os conceitos normativos já estabilizados, adequá-los à sistematização jurídica vigente e viabilizar que tais conceitos permaneçam sólidos, relevantes e íntegros — mesmo em um ambiente em que o tempo (cada vez mais acelerado pela era da tecnologia) constrói realidades para as quais aqueles conceitos ainda não pareciam estar prontos. Em outras palavras, deve-se realizar o direito posto sem violá-lo, integrando-o a uma realidade inédita sem dela se alienar. É o que Tullio Ascarelli pontuava ao observar que o problema da análise da relação entre norma jurídica e fato econômico “é sempre e somente o de adequar uma norma historicamente posta, uma norma positiva, às valorações atuais” (Ascarelli, 2017, p. 1).

Num campo como o Direito Tributário, em que a legalidade, a tipicidade como garantia e a irretroatividade como regra são elementos fundantes da segurança jurídica do contribuinte, é imperioso que o hermeneuta resista à tentação de alargamentos conceituais indevidos ou extrapolações semânticas que excedam os limites normativos.

Contudo, sendo este também um domínio de evidente regulação econômica e diálogo constante com os setores mais dinâmicos da sociedade — frequentemente amalgamados à lógica instrumental e efêmera do mercado —, compreender corretamente os elementos componentes das categorias jurídico-tributárias significa garantir que a norma permaneça íntegra, atual e conforme aos propósitos constitucionais que concretiza, mesmo quando o avanço social pareça tornar esse esforço quase impossível.

Essas notas preliminares marcam o tom que impregna a investigação de que é fruto o presente artigo, em cujos limites se pretende apreciar o sentido e o alcance do termo “operações” na hipótese de incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com ênfase no uso dessa expressão no contexto das atividades de fornecimento de alimentação e bebidas por restaurantes ou estabelecimentos congêneres, especialmente quando se utilizam de plataformas digitais de intermediação de pedidos e entregas — operações que suscitam dúvidas relevantes sobre a delimitação da base de cálculo do tributo, especialmente quanto à inclusão, ou não, de valores retidos por essas plataformas a título de comissão, publicidade ou serviços de intermediação.

Esta controvérsia ganha relevo à medida que o tema, usualmente, é tratado por agentes do fisco e pelo próprio Judiciário à semelhança das práticas já consolidadas relativas à oferta tradicional de alimentos e bebidas em estabelecimentos físicos (v. g., restaurantes, bares e congêneres) e, mais sensivelmente, ante a edição da Lei Complementar (LC) 214/2025, que, em seu art. 274, exclui da base de cálculo da CBS e do IBS os valores retidos pelas plataformas intermediadoras e valores a título de gorjetas nos seguintes termos:

Art. 274. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação de fornecimento de alimentação e das bebidas de que trata o § 1º do art. 273 Lei Complementar.

Parágrafo único. Ficam excluídos da base de cálculo:

I - a gorjeta incidente no fornecimento de alimentação, desde que:

a) seja repassada integralmente ao empregado, sem prejuízo dos valores da gorjeta que forem retidos pelo empregador em virtude de determinação legal; e

b) seu valor não exceda a 15% (quinze por cento) do valor total do fornecimento de alimento e bebidas;

II – os valores não repassados aos bares e restaurantes pelo serviço de entrega e intermediação de pedidos de alimentação e bebidas por plataforma digital. (Brasil, 2025).

Ao tempo em que regulamenta a incidência do IBS e da CBS, introduzidos no sistema constitucional tributário brasileiro pela Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023, a nova disposição normativa cristaliza uma definição conceitual do que seja a operação de fornecimento de alimentação por bares, para fins de composição da base de cálculo das exações a que se refere, num sentido inovador segundo o qual são dela excluídas as duas situações descritas, não obstante sua relação nítida com a composição geral do preço percebido pelo consumidor, beneficiado com a oferta.

Este artigo se propõe a investigar essas questões à luz da doutrina contemporânea e da jurisprudência consolidada, revisitando-se as bases constitucionais e infraconstitucionais do tributo, as distinções entre circulação de mercadoria e prestação de serviços, a arquitetura dos fluxos econômicos nas operações com intermediação digital, bem como os traços comparativos entre os modos de trato da questão à luz do ordenamento posto e das novas disposições.

Como resultado, busca-se oferecer uma contribuição sólida à compreensão do papel do jurista tributário contemporâneo, comprometido não com a criação de novas obrigações nem com a fuga do direito posto, mas com a realização integral da ordem jurídica, inclusive quando desafiada pelas mutações velozes da economia. A tensão entre estabilidade normativa e transformação social, longe de autorizar a ruptura hermenêutica, exige, ao contrário, rigor conceitual, fidelidade à legalidade e capacidade de integrar o novo sem violentar a norma.

2 A hermenêutica jurídico-tributária e os desafios do tempo social acelerado

A atividade interpretativa no campo tributário, por definição, opera sob o signo da legalidade. A norma tributária não se presta a realizar finalidades extratextuais por meio de analogias ou construções criativas que extrapolem seus limites semânticos; sua vocação, ao

contrário, é a de conferir previsibilidade, racionalidade e segurança jurídica ao sistema fiscal, como condição de sua legitimidade republicana e democrática. Como leciona Roque Antonio Carrazza, “nunca devemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal — além, é claro, de estar profundamente relacionada com a segurança jurídica dos cidadãos” (Carrazza, 2023, p. 227).

Sobre o tema, relevante é ter em mente o desenvolvimento histórico da legalidade tributária. Nesse sentido, Torres (2011) pontua o seguinte:

Ao tempo do patrimonialismo estamental, a tributação, temporária e esporádica, estava sujeita aos *pedidos* do rei às cortes, na medida das necessidades públicas eventuais, com a renovação anual, não constituindo mera legalidade, pois expressa muito mais o ajuste de interesses entre a realeza, nobreza e o clero. No absolutismo e no Estado de Polícia do séc. XVIII, o tributo passa a ser exigido com fundamento na Razão de Estado. Só com o liberalismo afirma-se em sua plenitude a legalidade tributária, descolada do princípio da anualidade, identificando-se com representação: *no taxation without representation*¹ (Torres, 2011, pp. 106–107; itálicos no original).

O princípio da legalidade é um aliado fundamental da segurança jurídica, cuja relevância para as economias de mercado foi assim comentada por Alberto Xavier:

[...] num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica (Xavier, 1978, p. 50).

Eis porque, como pontua, Edvaldo Brito, “a *ordem jurídica*, no plano das prestações pecuniárias compulsórias devidas pelo administrado, atribuiu a certos *critérios* [...] a função de atuar no *sistema jurídico tributário* como instrumentos de controle do *poder de tributar*” (Brito, 2016, p. 61; itálicos no original).

Ao tratar da aplicação do aludido princípio à atividade interpretativa, Carvalho (2018) afirma que o intérprete está vinculado à exigência de “procurar frases prescritivas, única e exclusivamente, entre as introduzidas no ordenamento positivo por via de lei ou de diploma que tenha o mesmo status” (Carvalho, 2018, pp. 267–268).

¹ “Sem representação, nenhuma taxação”, em tradução livre.

No entanto, a interpretação de um texto normativo não se dá no vácuo: ela se realiza em contexto histórico e econômico específico, cuja mutação contínua impõe ao jurista o desafio permanente de integrar as exigências do presente ao arcabouço normativo já posto.

É, talvez, com essa perspectiva que, a versar sobre normas gerais em Direito Tributário, o art. 110 do CTN faz constar que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” (Brasil, 1966), quando deles fizer uso a norma constitucional em definição das competências tributárias e eventuais limites ao poder de tributar. Aparentemente, o legislador pretendia evidenciar que a incidência não pode ser extraída do nada ou do abstrato, mas se prende à realidade posta e normatizada sobre a qual visa criar novas obrigações jurídicas. Em que pese a aparente pretensão, é digna a crítica:

Todos os conceitos encampados pela Constituição, são insuscetíveis de alteração por norma infraconstitucional. Isso decorre do princípio da supremacia constitucional, e não do art. 110 do CTN. Conclui-se, portanto, que o dispositivo em análise é lacunoso, supérfluo e contraditório. A imodificabilidade dos conceitos encampados pela Constituição decorre simplesmente da sua superioridade hierárquica, sendo desnecessária qualquer previsão legislativa infraconstitucional nesse sentido. (Pimenta, 2024. P. 172).

Em suma, a Constituição, estável e rígida, estabelece ou abraça categorias lógico-semânticas às quais o intérprete e mesmo o legislador instituidor da tributação está adstrito na tarefa de colher os elementos da realidade considerados imponíveis, havendo-se que perquirir o alcance desses conceitos, de maneira que eles, sem que sofram alteração essencial, sigam tangendo os fenômenos a cuja regulação se prestam, em meio a suas constantes alterações.

Esse desafio adquire contornos mais agudos no atual estágio da sociedade digital, em que as transformações tecnológicas afetam não apenas os instrumentos de produção e circulação de bens, mas as próprias categorias com que se organiza o pensamento jurídico.

A clássica distinção entre “bens” e “serviços”, por exemplo, fundamental para a estruturação dos impostos sobre o consumo no Brasil — notadamente o ICMS e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) —, revela-se cada vez mais insatisfatória frente à emergência de produtos digitais, operações híbridas e modelos de intermediação não convencionais, nos quais a materialidade econômica não se traduz imediatamente em tangibilidade física nem em prestação personalíssima.

Trata-se da “modernidade tardia” aludida por Hartmut Rosa, para quem o fenômeno se caracteriza por uma intensificação exponencial dos ritmos de inovação, circulação e obsolescência dos sistemas sociais (Rosa, 2022). No campo do direito tributário, isso se traduz na defasagem estrutural entre o tempo da legislação — lento, deliberativo e cauteloso — e o

tempo da economia digital, que opera em ciclos curtos, iterativos e orientados à disrupção. A consequência é um descompasso interpretativo: ao jurista não é dado inovar, mas também não lhe é lícito ignorar a realidade nova que se impõe.

Esses traços sempre estiveram muito latentes no caso do comércio digital: há muito cercado por intensas controvérsias envolvendo a tradicional contraposição entre “mercadoria” (suscetível ao ICMS) e “serviço” (sujeito ao ISS), o tema da incidência do primeiro ou do segundo tributo sobre licenças de uso de *softwares* foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5659, na qual o Supremo Tribunal Federal (STF) lavrou acórdão que reconhecia que a Corte havia superado a “velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos” (Brasil, 2021). Eis aí uma demonstração de como até mesmo o mais alto órgão jurisdicional do país tem ao menos refletido sobre os impactos das mudanças tecnológicas e econômicas.

Ainda assim, no mesmo julgado, o Pretório Excelso afastou a incidência do ICMS afirmando, dentre outros pontos, a existência de uma prestação de serviço nos casos em tela (Brasil, 2021), ao passo que a realidade digital opera com categorias que, em verdade, não se amoldam aos contornos tradicionais do direito tributário clássico.

O mesmo fenômeno ocorre com o fornecimento de alimentos intermediado por plataformas digitais: o consumidor não compra apenas comida — ele acessa um sistema de mediação algorítmica, conveniência logística e marketing geolocalizado, que transforma a experiência de consumo em algo distinto da mera entrega de um bem.

É difícil definir se a compra é feita junto ao estabelecimento efetivamente fornecedor do alimento produzido ou junto à própria plataforma prestadora da intermediação.

Ao tributarista, impõe-se, nesse contexto, o desafio de manter a integridade da norma jurídica tributária, mesmo diante de um ambiente materialmente novo. Isso significa evitar a tentação de construir hipóteses de incidência a partir de interpretações extensivas ou analogias ilegítimas, ao mesmo tempo em que se busca compreender os novos fatos econômicos com rigor técnico e coerência lógica. Trata-se, em última análise, de aplicar o direito posto sem traí-lo, integrando-o ao novo sem dele se alienar.

Entende-se que a atividade interpretativa tributária, portanto, deve conciliar três vetores: (i) a fidelidade semântica ao texto legal, (ii) a análise econômica da realidade efetiva da operação e (iii) a vinculação sistêmica aos princípios estruturantes do direito tributário, como legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, não cumulatividade e segurança jurídica. É esse tripé que deve orientar a análise das operações realizadas por meio de plataformas digitais —

inclusive no fornecimento de refeições —, sob pena de se incorrer em excessos arrecadatários ou em fraudes estruturais ao modelo de incidência tributária.

A mutação econômica, por si só, não autoriza a ampliação da carga tributária. A atualização hermenêutica, nesse campo, só é legítima quando se demonstra que a nova configuração material ainda se encontra sob a moldura conceitual previamente estabelecida pela legislação, como parece pretender o art. 274 da LC 214/2025 — cuja proposta será objeto de análise detida mais adiante.

3 O conceito de “operação” na hipótese de incidência do ICMS

O núcleo da hipótese de incidência do ICMS está definido no art. 155, II da Constituição Federal, que confere aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” (Brasil, 1988).

A expressão há muito é alvo de intensos debates, ante sua formulação genérica e a variedade de realidades que busca abranger.

A doutrina majoritária converge no sentido de que operação de circulação mercantil não se confunde com mera movimentação física de bens. É conceito jurídico-constitucional, que exige a transferência da titularidade da mercadoria. Como observa Roque Antonio Carrazza:

É bom também esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*). A circulação jurídica pressupõe transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (Carrazza, 2009, p. 38; *itálicos no original*).

De modo enfático, o mesmo autor ainda assevera que “só a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS” (Carrazza, 2009, p. 42).

A mesma senda é trilhada por José Eduardo Soares de Melo, para quem, dentre os fatos geradores do ICMS, está “o negócio jurídico que transfere a propriedade dos bens mercantis, com as saídas do estabelecimento de produtor, industrial e comerciante” (Melo, 2002, p. 340).

O autor, que também possui obra voltada especificamente a tratar sobre o tributo aqui examinado, nesta assevera que as “‘operações’ configuram o verdadeiro sentido do fato juridicizado, a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)” (Melo, 2020, p. 13).

Essas leituras são corroboradas pela jurisprudência do STF, que, no julgamento do Recurso Extraordinário 605.552 (Tema 379 da Repercussão Geral), firmou o entendimento de que a incidência do ICMS pressupõe efetiva transferência de titularidade, e não simples movimentação geográfica (Brasil, 2009). O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia consolidado o entendimento na Súmula 166, segundo a qual “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Brasil, 1996a).

Como se nota, portanto, operações que envolvem apenas a entrega física de um bem — sem mudança de titularidade — não configuram fato gerador do ICMS. Por outro lado, as operações jurídicas que, de fato, justificam a incidência, não se esgotam no mero ato de fazer com que as mercadorias circulem. Conforme já se disse em outra obra:

O imposto grava todo um ciclo econômico, isto é, mais de uma fase deste. Convém observar que não se tributa uma operação de circulação, e sim uma operação relativa à circulação de mercadorias, ou seja, suscetível de propiciar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo (Pimenta, 2024, p. 888).

A centralidade desta delimitação é mais bem observada quando se examina a tributação de novas formas de comercialização de bens, especialmente em meios digitais: analisar se o fornecimento de uma refeição sob a intermediação de uma plataforma constitui ou não uma só “operação” para fins de incidência de ICMS exige investigar a titularidade da mercadoria e a transferência da dita titularidade. Tal exame, porém, demanda algumas considerações sobre como essas novas formas de comercialização se implementam.

4 A operação sujeita ao ICMS e base de cálculo do tributo no fornecimento de alimentos e bebidas por intermediação de plataformas digitais

O fornecimento de alimentação e bebidas por meio de plataformas digitais representa uma das expressões mais complexas da reconfiguração da cadeia de consumo na era da economia digital.

Esse modelo, amplamente difundido por aplicativos como *iFood*, *Rappi* e *Uber Eats*, articula diversos agentes econômicos (estabelecimento comercial, consumidor final, entregador e plataforma), com a relação sendo intermediada pela tecnologia e algoritmos de geolocalização, gestão de cardápios, análise de preferências, meios de pagamento e logística integrada. O novo arranjo desafia os contornos clássicos da hipótese de incidência do ICMS.

A operação de fornecimento de alimentos, em seu formato tradicional, envolve a produção e entrega do bem diretamente pelo restaurante ao consumidor, com preço total recebido pelo fornecedor — cenário no qual não há dúvidas sobre a incidência do ICMS sobre o valor integral da operação.

No modelo digital, entretanto, essa linearidade sofre uma ruptura.

O consumidor realiza o pedido na plataforma, que intermedeia a escolha, processa o pagamento, cobra taxas, comissões e serviços agregados, e somente então repassa ao restaurante uma parte do valor final cobrado do cliente. Apenas para fins de contextualização, em 20 de abril de 2025 o *iFood* anunciava mensalidades fixas de R\$ 100,00 no Plano Básico, com comissão de 12% sobre pedidos delivery, além de taxa adicional de 3,2% para pedidos pagos via iFood. Já no Plano Entrega, a comissão subia para 23%, mantendo-se a taxa de pagamento já indicada (Planos [...], [2025?]). Além disso, não raro até mesmo a própria entrega é realizada por entregador contratado diretamente pela plataforma, e não pelo restaurante.

A complexidade do trânsito jurídico refletido nestes atos levanta algumas questões.

Uma primeira questão é se o objeto de exame é apenas uma operação ou pelo menos duas operações distintas, pois, se é certo que o restaurante é o fornecedor da mercadoria (alimento ou bebida), é certo também, como visto, que este não mantém relação direta com o consumidor quanto à solicitação do bem (sempre intermediada pela plataforma), e ocasionalmente tal relação não se implementa nem mesmo quanto ao pagamento.

Esta reflexão permitirá identificar a operação tributável, tarefa essencial para afastar uma leitura ampliativa do conceito de “operação”, que acabe por inflar artificialmente a base de cálculo do tributo, em prejuízo da legalidade.

Uma segunda questão emerge do fato de que a circulação jurídica da mercadoria ocorre somente entre o restaurante e o consumidor, mas o titular inicial do bem (o restaurante) geralmente não é quem recebe a quantia paga pelo consumidor. Este papel é da plataforma, que repassa ao restaurante apenas parte do montante que lhe é pago pelo usuário.

Nesse contexto, o valor retido pela plataforma integra o preço da operação mercantil?

À primeira vista, a LC 87/1996, que dispõe sobre o ICMS, parece encerrar a questão: se o seu art. 12, II estabelece que se considera ocorrido o fato gerador no momento do fornecimento de alimentação e bebidas, e o seu art. 13, II fixa como base de cálculo, nesses casos, o valor da operação, incluindo mercadoria e serviço (Brasil, 1996b), concluir a análise de posse apenas desses elementos conduziria à inclusão de todo o valor pago pelo consumidor na base de cálculo do ICMS — inclusive a parte retida pela plataforma, ainda que o valor não ingresse no patrimônio do fornecedor.

Tal postura hermenêutica, contudo, geraria conclusões precipitadas, por desconSIDERAR as modificações da economia e as inovações tecnológicas ocorridas nas últimas décadas.

A melhor compreensão dos efeitos jurídicos das relações envolvendo plataformas digitais exige que o intérprete promova um esforço para, a partir de uma visão global do tema, identificar as variáveis cuja percepção não é possível apenas da mera leitura de um texto legal construído a partir de um passado distante. O distanciamento dessas diretrizes compromete a obtenção de uma conclusão precisa e sólida.

Tecidas estas considerações, veja-se que o enfrentamento das questões apresentadas remete a um fator central do Direito Tributário: a base de cálculo.

Elemento constitutivo da regra-matriz de incidência tributária, a base de cálculo é ainda, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “a grandeza que dimensiona o fato, mensurando-o para efeitos de tributação” (Carvalho, 2018, p. 399), constituindo “o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária” (Carvalho, 2020, p. 203). Ainda conforme o autor, a base de cálculo compõe, com a hipótese de incidência, o binômio que “revela a natureza do tributo submetido à investigação, permitindo a análise de sua compatibilidade relativamente ao sistema constitucional, sem interferência das imprecisões tão frequentes no discurso legislativo” (Carvalho, 2018, p. 399). A base de cálculo:

Tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo (...). Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal. (Carvalho, 2018. Pp. 395-399).

Estas considerações contribuem para reflexões mais particularizadas sobre a base de cálculo do ICMS sobre o fornecimento de alimentos e bebidas intermediado por plataformas digitais (cuja atuação, como dito, põe estas operações a uma grande distância das operações de fornecimento de alimentos e bebidas tradicionais), na medida em que se deve avaliar a efetiva correspondência entre o que tem dimensionado a cobrança e a própria materialidade que a autoriza, sob pena de, pela compreensão do critério quantitativo da regra de incidência, alargar-se a competência do ente tributante que a institui.

A despeito de não haverem se posicionado especificamente sobre o tema ora em liça, o STJ e o STF possuem jurisprudência firmada apontando para a constitucionalidade da incidência do ICMS sobre valores que não são efetivamente percebidos pelo fornecedor, mas que se ligam diretamente à efetividade da operação por este empreendida.

Nesse sentido, a Súmula 395 do STJ, afastando qualquer possibilidade de exclusão de parcelas do preço sob o argumento de que seriam meros encargos financeiros, dispõe que “o ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal” (Brasil, 2009). A conclusão partiu da compreensão de que o preço ajustado entre as partes — mesmo quando acrescido de correção monetária ou encargos relacionados ao pagamento em parcelas — representa a própria grandeza econômica que expressa a operação de circulação da mercadoria.

Já no julgamento do Recurso Extraordinário 1.049.811 (Tema 1024 da Repercussão Geral), o STF fixou a tese de que “é constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito”, ao fundamento de que tais valores, embora não integralmente percebidos pelo contribuinte, compõem o resultado de sua atividade econômica, caracterizando receita tributável (Brasil, 2022).

Por fim, não se pode olvidar, ainda, o antigo entendimento do STF de que “o ICMS pode incidir sobre o valor total da operação de fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, desde que tal base de cálculo seja prevista em Lei” (Brasil, 1996c). Na mesma linha, a súmula 163 do STJ preconiza que “O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação” (Brasil, 1996c).

O emprego do adjetivo “total” pode ser interpretado como o reconhecimento de que a base de cálculo poderia abranger elementos secundários ao próprio fornecimento de alimentos e bebidas. O entendimento se baseou sobretudo na compreensão de uma cadeia de fornecimento presidida pelo restaurante, no qual serviços eram prestados, embutindo-se na operação do próprio estabelecimento, visto que notadamente acessórios ao próprio fornecimento.

As circunstâncias analisadas nos precedentes citados, porém, não parecem ser exatamente as mesmas das operações de fornecimento de alimentação mediadas por plataformas digitais — que assumem um papel não apenas acessório, mas determinante ou coordenador.²

É que, por exemplo, nas vendas a prazo há um único negócio jurídico e no caso de operações mais simples envolvendo cartões de crédito ou débito há uma relação de manifesta subcontratação entre fornecedor e intermediário, com a atividade deste último podendo ser

² Para uma análise da controvérsia associada à tributação sobre operações envolvendo o fornecimento de alimentos e bebidas, bem como um breve histórico jurisprudencial sobre o tema, v. Melo (2020, pp. 44—46). As ponderações do autor permitem uma melhor compreensão do alcance da materialidade do ICMS e dos serviços não sujeitos ao imposto.

compreendida como insumo e compondo o preço do produto oferecido. Já no caso das operações de fornecimento de alimentos e bebidas sem atuação de plataformas, a função diretiva ou coordenadora ficava a cargo dos próprios fornecedores, com as atividades paralelas ao fornecimento consistindo em serviços acessórios.

As operações envolvendo plataformas como *iFood*, *Rappi* ou *Uber Eats* apresentam uma dinâmica distinta e mais complexa: sua atuação não se resume à mera facilitação do pagamento ou à prestação de um serviço acessório ao do fornecedor, mas assume contornos de atuação coordenadora ou até mesmo protagonista da operação — o que exige uma análise própria quanto à natureza da atividade exercida e à delimitação da base de cálculo do ICMS.

De fato, as empresas gestoras dessas plataformas não apenas recebem o pagamento do consumidor final, mas são responsáveis por mediar toda a experiência de consumo: selecionam os produtos ofertados, organizam o *marketplace*, manipulam algoritmicamente a visibilidade dos restaurantes e, não raramente, assumem integralmente a logística de entrega. Sua atuação deixa de ser meramente instrumental e passa a ter autonomia funcional na conformação da operação, o que evidentemente não ocorre no caso dos precedentes anteriormente citados.

Como se nota, na relação contratual entre a gestora da plataforma e o fornecedor, cada parte desempenha atribuições específicas e complementares no âmbito da cadeia econômica de fornecimento.

A relação apresenta alguns traços de vínculo de parceria. O *iFood* — principal plataforma do setor — adota a expressão “parceiros” para designar os restaurantes com os quais mantém contrato, valendo-se de uma linguagem que sugere corresponsabilidade na execução conjunta da atividade de oferta e entrega de refeições. É também assim que os fornecedores são referidos nos Termos e Condições Gerais de Contratação da plataforma (Termos [...], [2023?]).

É possível identificar na legislação tributária de diversos entes tributantes alguns ecos do regime colaborativo que, sendo típico de contratos de parceria, se nota na relação entre as gestoras das plataformas e os fornecedores que nelas atuam.

Exemplo disso é a Lei Estadual 8.795/2020, do Estado do Rio de Janeiro, que, em seu art. 18, IX, atribuiu a responsabilidade pelo pagamento do ICMS referente a operações com “mercadorias não digitais” ao “proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador”, desde que o referido proprietário ou possuidor haja operacionalizado “a

transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que [fosse] emitida nota fiscal” (Rio de Janeiro, 2020).³

Ademais, os valores retidos a título de taxas pelas plataformas jamais ingressam no patrimônio do fornecedor e, portanto, não se qualificam como receita própria da operação mercantil. Nessa perspectiva, a inclusão desses montantes na base de cálculo de tributos incidentes sobre o faturamento do restaurante se revelaria incompatível inclusive com o princípio da capacidade contributiva, pois implicaria atribuir ao contribuinte o dever de recolher tributo sobre valores que não integram seu patrimônio.

Apesar de consistir em posicionamento pontual e minoritário, merece menção a sentença proferida pela 8.^a Vara Federal do Rio de Janeiro nos autos de n. 5003370-24.2023.4.02.5101. Trilhando a mesma senda interpretativa acima proposta, o julgado afastou da base de cálculo do PIS e Cofins cobrados de um restaurante a comissão por ele paga ao *iFood*. Uma das premissas adotadas foi a de que o serviço prestado pela plataforma, embora constitua um insumo do fornecimento, sua contraprestação é feita diretamente pelo consumidor e sequer compõe o caixa do restaurante fornecedor, tampouco lhe representa qualquer acréscimo patrimonial efetivo (Brasil, [2023?]).

Noutro giro, é interessante notar que o C. STJ, a despeito do entendimento exposto linhas acima, entende também que “a gorjeta não pode ser incluída na base de cálculo dos tributos que se submetem ao regime do Simples Nacional, tendo em vista que o seu respectivo valor não ingressa efetivamente no patrimônio do contribuinte” (Brasil, 2023).

Tal entendimento vai na linha de que serviços autônomos, ainda que relativos ao fornecimento da mercadoria, quando remunerados independentemente, não compõem o efetivo preço da venda, porquanto pertencem a terceiros, alheios à relação entre fornecedor e consumidor. Posições assim acentuam a relevância do debate sobre a base de cálculo do ICMS devido pelos restaurantes em geral e, certamente, inspiraram o legislador que, atualmente, tem se incumbido de compreender as mudanças experimentadas pela economia atrelada a este setor

³ Embora a percepção subjacente à norma seja coerente com a realidade econômica da operação sob exame, é difícil não enxergar inconstitucionalidade no dispositivo, que parece ofender diretamente o art. 146, III, “a” e “b” c/c o art. 155, § 2.º, XII da Constituição Federal, dos quais se extrai que apenas lei complementar pode dispor sobre substituição tributária. Isso porque, a despeito contribuinte e responsável sejam dois tipos de sujeito passivo, a Constituição, ao reservar a lei complementar definir quem será o contribuinte do tributo, parece buscar atribuir a estes mesmos diplomas a função de regular quem será o sujeito passivo. Sobre o assunto, Barreto (2020) observa que, “ao atribuir à lei complementar a fixação das hipóteses de sujeição passiva em relação aos tributos em geral [...] e ao ICMS em particular [...] a Constituição visou à harmonização das legislações dos diferentes entes federados” (Barreto, 2020, p. 629). Não foi este, porém, o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que, no âmbito da ADI 0040214-33.2020.8.19.0000, rechaçou a tese de inconstitucionalidade do dispositivo fluminense em liça (Rio de Janeiro, 2022).

em particular, para fins de regular a incidência das novas exações que, no contexto da reforma tributária sobre o consumo, ora em curso, devem substituir o indigitado imposto.

Ccomo se verá, o art. 274, parágrafo único, I e II da LC 214/2025, primeiro exclui expressamente a gorjeta da base de cálculo do IBS e da CBS, desde que atendidos certos requisitos — um dos quais, porém, é que a gorjeta haja sido repassada integralmente ao empregado (Brasil, 2025), na exata linha do raciocínio empregado pela Corte Cidadã no julgado retromencionado. Em seguida, a nova disposição deixa claro que também não compõe dimensão da grandeza tributada em tais operações o valor retido pelas plataformas digitais de intermediação de pedidos e entregas.

Especialmente sobre o caso das operações de fornecimento mediadas por plataformas digitais, o que se tem é que, tratando-se de uma única operação mercantil — e não de operações autônomas, ainda que exercidas em regime cooperativo —, o exame das funções atribuídas a cada agente revela um nítido regime de cooperação entre restaurante e plataforma.

Tal constatação convida a refletir se a base de cálculo de qualquer tributo que tenha tal materialidade no antecedente de sua regra matriz de incidência deveria ou não ser considerada proporcionalmente à riqueza efetivamente auferida por cada um dos cooperadores. À luz do princípio da capacidade contributiva, uma interpretação mais equitativa do texto que funda a incidência permitiria aferir, com maior precisão, a quantia devida por cada parte envolvida na operação conjunta, com base no montante que efetivamente ingressa em seus patrimônios. Trata-se de um exercício de especialização da carga tributária que, longe de violar a legalidade, a concretizaria com maior rigor e aderência à realidade econômica das operações.

5 A previsão normativa do art. 274 da LC 214/2025

A LC 214/2025, estabelece normas gerais do IBS e da CBS, tributos que passam a ocupar o núcleo da tributação sobre o consumo no ordenamento brasileiro.

Seu art. 274 ganhou destaque por tratar, de forma específica, da base de cálculo das operações de fornecimento de alimentação e bebidas por bares e restaurantes, prevendo expressamente a exclusão de certos valores, como gorjetas repassadas aos empregados e comissões retidas por plataformas digitais de intermediação (Brasil, 2025).

Ao fazê-lo, porém, o dispositivo parece oferecer contornos legais expressos ao conceito de “operação de circulação de mercadoria” no caso do fornecimento de alimentação e bebidas por bares, restaurantes e congêneres para fins de incidência das novas exações, pois cuidou de tratar de dois temas controversos no âmbito da amplitude da expressão. Leia-se o seu teor:

Art. 274. A base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação de fornecimento de alimentação e das bebidas de que trata o § 1º do art. 273 desta LC.

Parágrafo único. Ficam excluídos da base de cálculo:

I - a gorjeta incidente no fornecimento de alimentação, desde que:

a) seja repassada integralmente ao empregado, sem prejuízo dos valores da gorjeta que forem retidos pelo empregador em virtude de determinação legal; e

b) seu valor não exceda a 15% (quinze por cento) do valor total do fornecimento de alimento e bebidas;

II – os valores não repassados aos bares e restaurantes pelo serviço de entrega e intermediação de pedidos de alimentação e bebidas por plataforma digital. (Brasil, 2025)

Em outras palavras, o legislador complementar optou por reter a forma como as operações realizadas por este setor, em tais circunstâncias, pode ser tributada.

Da leitura do parágrafo único do art. 274 da LC 214/2025, parece possível sustentar que o dispositivo, mais do que estabelecer manifesta hipótese de não incidência, quer esclarecer os limites efetivos da “operação” sobre a qual os novos tributos incidem, evitando que a discussão outrora levantada acerca do ICMS alcance a nova exação, ao tempo em que parece compreender que, no atual estágio tecnológico das relações econômicas sobre as quais o Direito Tributário cria obrigações, há que se ir além da visão tradicional consolidada sobre o fornecimento de alimentos em bares e restaurantes.

A norma, que afasta a gorjeta da base de cálculo do IBS e da CBS sempre que repassada integralmente ao empregado, foi editada a despeito de os valores a que faz referência até mesmo comporem o preço da mercadoria (sendo, inclusive, descritos na conta final recebida pelo consumidor). Trata-se de consagração legal expressa do já apresentado entendimento do STJ de que “a gorjeta não pode ser incluída na base de cálculo dos tributos que se submetem ao regime do Simples Nacional, tendo em vista que o seu respectivo valor não ingressa efetivamente no patrimônio do contribuinte” (Brasil, 2023).

O tratamento dispensado pelo legislador às gorjetas é o mesmo que dispensa às comissões retidas pelas plataformas digitais de intermediação, também excluídas da base de cálculo do IBS e da CBS, por força do parágrafo único, II do dispositivo (Brasil, 2025).

Outrossim, como o *caput* do art. 274 prevê que “a base de cálculo do IBS e da CBS é o valor da operação de fornecimento de alimentação e das bebidas” (Brasil, 2025), a disposição normativa de que estão excluídas da base de cálculo desses tributos as gorjetas e os valores retidos pelas plataformas parece indicar que, estando tais quantias afastadas da base de cálculo, as atividades vinculadas às referidas verbas, em verdade, sequer compõem a operação tributada.

Se o legislador complementar determina que a base de cálculo dos novos tributos que regulamenta é o valor da operação de circulação de mercadoria configurada no fornecimento de alimentos e bebidas por bares e restaurantes e, ao mesmo tempo, estabelece que não integram essa base de cálculo nem as gorjetas pagas sob certa forma e nem as comissões retidas pelas plataformas digitais intermediadoras, à luz das considerações já tecidas acerca da base de cálculo e de sua relação com a regra-matriz de incidência tributária, parece forçoso concluir que a norma definiu que, para fins de incidência do IBS e da CBS, não se considera que tais prestações e suas respectivas contraprestações façam parte do próprio conceito de “operação mercantil”, aplicado à atividade econômica aqui apreciada.

Sendo incumbência dessa lei, em relação aos impostos previstos constitucionalmente, na forma do artigo 146, III, “a” da Constituição, dentre outras coisas, definir tributo, fatos geradores e base de cálculo, a norma infraconstitucional, ao prever expressamente a exclusão das gorjetas e comissões do critério quantitativo das exações que visava instrumentalizar, acabou por dar tratamento ao conceito de “operação”, para os fins da incidência dos novos tributos, uma visão sensivelmente distinta daquela que se vinha consagrando em relação ao conceito de “operação mercantil”, para o fim da incidência do ICMS.

O argumento parece ganhar força, ainda, a partir da compreensão de que os valores retidos pelas plataformas consistem em sua remuneração pelas operações a cargo das próprias plataformas (que não operam a circulação de alimentos e bebidas, de que são encarregados os bares, restaurantes e congêneres).

6 Conclusão

A presente investigação permitiu constatar que a jurisprudência já consolidou o entendimento de que o ICMS incide sobre o valor total da operação mercantil, compreendendo não apenas o preço da mercadoria em si, mas também os serviços que lhe são acessórios — a exemplo das taxas decorrentes do uso de cartões de crédito e de encargos integrados à prestação.

No entanto, os novos arranjos proporcionados pela evolução tecnológica impõem um reexame das dinâmicas operacionais do fornecimento e, conseqüentemente, da própria delimitação da base de cálculo do tributo, mormente porque as plataformas de intermediação não executam uma atividade meramente acessória, devendo ser compreendidas como cooperadoras (caso se considere que compõem a mesma operação realizada pelos fornecedores) ou operadoras autônomas (caso se considere que realizam operação distinta da executada).

Nessa linha, já se pacificou na jurisprudência que o ICMS não incide sobre gorjetas, por não integrarem receita efetiva do fornecedor e, por isso, não serem consideradas parte da operação mercantil, ao passo que vêm se fortalecendo a discussão sobre se as comissões retidas por plataformas intermediadoras, bem assim, não deveriam seguir a mesma lógica.

Considerando-se que o fornecimento por restaurantes, mediado por plataformas digitais, atualmente funciona como espécie de “parceria operacional”, na qual cada cooperador executa parte da atividade comum e é remunerado por isso, parecia oportuno que o tema, compreendido à luz do princípio da capacidade contributiva, levasse à busca de uma tributação das porções correspondentes à riqueza efetivamente auferida por cada sujeito passivo, respeitando a função desempenhada por cada um na estrutura contratual estabelecida.

Tal percepção parece ter inspirado o art. 274 da LC 214/2025, que trata em um mesmo bloco normativo tanto das gorjetas repassadas aos empregados quanto das comissões retidas pelas plataformas de intermediação, excluindo ambas as parcelas da base de cálculo dos tributos regulados pelo diploma, ao tempo em que se define, expressamente, que tal base de cálculo é o próprio valor da operação de fornecimento, o que permite concluir que, embora doutrina e jurisprudência clássicas tenham definido que a base de cálculo do ICMS pode contemplar o “valor total” da operação, a legislação regulamentadora das novas exações extermína discussões a esse respeito dispondo, literalmente, que, para efeitos de incidência de IBS e CBS, ainda que componham o seu valor total, comissões de plataformas digitais intermediadoras de pedidos e entregas, tanto quanto gorjetas repassadas integralmente aos colaboradores estão excluídas da base de cálculo dos referidos tributos, sendo essa, precisamente, “o valor da operação de fornecimento de alimentação e das bebidas”.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

ASCARELLI, Tullio. Norma jurídica e realidade social. Trad. Maria Cristina de Cicco; Rafael Marinangelo. **Civillistica.com**, Rio de Janeiro, a. 6, n. 2, 2017. Disponível em: <https://pubblicazioni.unicam.it/retrieve/e0ff0074-ad2f-9bac-e053-1705fe0af019/De%20Cicco%2C%20Marinangelo%20_Norma%20juridica%20e%20realidade%20social.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2025.

BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. **Revista Direito Tributário Atual**, [s. l.], n. 45, pp. 625–650, 2020. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1214>>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar 214, de 16 de janeiro de 2025**. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília: Diário Oficial da União, 2025. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp214.htm>. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Diário Oficial da União, 1996b. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 20 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2.^a Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.223.882**. Acórdão. [...] 4. A gorjeta não pode ser incluída na base de cálculo dos tributos que se submetem ao regime do Simples Nacional, tendo em vista que o seu respectivo valor não ingressa efetivamente no patrimônio do contribuinte, haja vista que deve ser repassado aos empregados, conforme previsto no § 3º do art. 457 da CLT. [...] Relator: Min. Herman Benjamin, 27 de março de 2023. Brasília: Diário de Justiça Eletrônico, 2023. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202203159664&dt_publicacao=04/04/2023>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1.^a Seção). **Súmula 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 1996a. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/RevSTJ/article/viewFile/9500/9638>>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1.^a Seção). **Súmula 395**. O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal. Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2009. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/sumstj/article/download/5424/5548>>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1.^a Turma). **Recurso Extraordinário 196.794**. Acórdão. [...] Firmou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que o ICMS pode incidir sobre o valor total da operação de fornecimento de alimentos e bebidas em bares e restaurantes, desde que tal base de cálculo seja prevista em Leis. [...] Relator: Min. Sydney Sanches, 01 de outubro de 1996. Brasília: Diário de Justiça, 1996c. Disponível em: <https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_196794_PR_1278860610781.pdf?AW>.

SAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1745387580&Signature=Fg%2FE9QNIQx1IMAB1puuvDEq1zOg%3D>. Acesso em: 23 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5659**. Acórdão. [...] Ação direta julgada parcialmente prejudicada, [...] excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador [...]. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Publicado em 20 de maio de 2021. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/939955798>>. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.049.811 (Tema 1.024 da Repercussão Geral)**. Acórdão. [...] Tese de julgamento: “É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito”. Relator: Min. Marco Aurélio, 21 de março de 2022. Publicado em 17 de junho de 2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=761380101>>. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 605.552 (Tema 379 da Repercussão Geral)**. Acórdão. [...] Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: “Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.” [...] Relator: Min. Dias Toffoli, 06 de outubro de 2020. Publicado em 06 de outubro de 2020. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/939955798>>. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2.^a Região. Sentença. **Mandado de Segurança Cível 5003370-24.2023.4.02.5101**. 8.^a Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro. [2023?]. Magistrado: José Arthur Diniz Borges. Data e hora: 29/06/2023, às 15:32:30. Disponível em: <<https://images.jota.info/wp-content/uploads/2023/06/senteca-pis-cofins-comissao-delivery-trfl.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2025.

BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário e Constituição**: estudos e pareceres. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: JusPodivm, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14. ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: Linguagem e Método. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018,

COSTA, Alexandre. **Heráclito**: fragmentos contextualizados. São Paulo: Odysseus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

PEREIRA, Merval. Visão de um intelectual público. **Academia Brasileira de Letras**. Disponível em: <<https://www.academia.org.br/artigos/visao-de-um-intelectual-publico>>. Acesso em: 23 abr. 2025.

PLANOS iFood | Restaurantes. [2025?]. Disponível em: <<https://parceiros.ifood.com.br/restaurante/planos-ifood>>. Acesso em: 23 abr. 2025.

RIO DE JANEIRO. **Lei 8795, de 17 de abril de 2020**. Altera a Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências. Rio de Janeiro: Assembleia Legislativa, [2020]. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=393236>>. Acesso em: 22 abr. 2025.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Órgão Especial). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 0040214-33.2020.8.19.0000**. Acórdão. Direta de inconstitucionalidade. Lei estadual. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Impugnação à Lei Estadual nº 8.795/2020, que “altera a lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, para disciplinar a sujeição passiva nas hipóteses de operações com bens e mercadorias digitais e não digitais e de prestações de serviço de comunicação realizadas por pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica, e dá outras providências”. Relatora: Des.^a Leila Maria Rodrigues Pinto de Carvalho e Albuquerque, 06 de março de 2023. Publicado em 08 de março de 2023. Disponível em: <<https://www3.tjrj.jus.br/consultadje/consultaDJE.aspx?dtPub=06/09/2022&caderno=S&pagina=90&pesquisa=0040214-33.2020.8.19.0000>>. Acesso em: 23 abr. 2025.

ROSA, Hartmut. **Alienação e aceleração**: por uma teoria crítica da temporalidade tardo-moderna. Petrópolis: Vozes, 2022.

TERMOS e condições gerais de contratação do ifood.com agência de restaurantes online S.A. [S.l.]: [2023?]. Disponível em: <https://assets-cms-partner.ifood.com.br/termos_e_condicoes_2023_92a1934504.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2025.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, pp. 106–107. Itálicos no original.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.