



Universidade Federal
de Campina Grande

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS - CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO- UAD

MATHEUS VINICIUS DE SOUTO ARAUJO

**EVASÃO FISCAL E COMPRAS INTERNACIONAIS: O VAREJO INTERNACIONAL
E A FUGA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Sousa
2023

MATHEUS VINICIUS DE SOUTO ARAUJO

**EVASÃO FISCAL E COMPRAS INTERNACIONAIS: O VAREJO INTERNACIONAL
E A FUGA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande - UFCG, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador (a): Prof^a Dr^a Emília Paranhos Santos Marcelino

Sousa
2023

A663e

Araujo, Matheus Vinicius de Souto.

Evasão fiscal e compras internacionais: o varejo internacional e a fuga das obrigações tributárias / Matheus Vinicius de Souto Araujo. – Sousa, 2023.

78 f. : il. color.

Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Campina Grande, Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, 2023.

"Orientação: Profa. Dra. Emília Paranhos Santos Marcelino".

Referências.

1. Direito Tributário. 2. Evasão Fiscal. 3. Comércio Eletrônico Internacional. 4. Programa Remessa Conforme (PRC) – Desafios Tributários. 5. Economia Digital. I. Marcelino, Emília Paranhos Santos. II. Título.

CDU 34:336.221(043)

MATHEUS VINICIUS DE SOUTO ARAUJO

**EVASÃO FISCAL E COMPRAS INTERNACIONAIS: O VAREJO INTERNACIONAL
E A FUGA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Aprovado em: 06/11/2023

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dr^a Emília Paranhos Santos Marcelino (Orientadora)
UFCG

Prof. Me. Giliard Cruz Targino
UFCG

Profa. Dr^a Cecília Paranhos Santos Marcelino
UFCG

Àqueles que me permitiram alcançar essa conquista.

AGRADECIMENTOS

De antemão, expresso minha gratidão a todas as entidades cosmológicas, centros de manifestação de crença e às forças universais que permeiam nossa existência, guiando-me e inspirando-me ao longo desta jornada acadêmica.

Acredito firmemente que o individualismo e o egoísmo não podem coexistir com o verdadeiro sucesso. Portanto, é com gratidão que reconheço a importância da minha família, meu alicerce e refúgio, que me fortalecem nos momentos sombrios e iluminam meu caminho, permitindo-me encontrar soluções para os desafios que se apresentam.

À minha namorada, Josimara Nogueira, dedico meus agradecimentos por ser minha fonte constante de inspiração e paciência. Seu apoio inabalável, mesmo diante das minhas reclamações, e sua habilidade de trazer positividade nos momentos mais desafiadores são inestimáveis. Aos meus amigos, que apesar de poucos no sentido quantitativo, equivalem a milhares qualitativamente, em especial, à figura de Emilly Oliveira, conhecida como a "monopolista", agradeço por estar sempre disposta a enfrentar desafios ao meu lado, trazendo-me de volta à realidade durante meus devaneios, e sendo sincera quando necessário para me ajudar a ser o protagonista da minha própria narrativa.

Agradeço também à minha orientadora, Emília Paranhos, pela eficiência na orientação deste trabalho, pelo fornecimento de figurinhas para o *Whatsapp*, assim como, pelos *insights* que agregaram diferencial à pesquisa e pela paciência para lidar com meu estilo de trabalho sob pressão.

Expresso meu agradecimento a mim mesmo, por perseverar nos momentos difíceis e por não desistir diante dos obstáculos. Afinal, é na resiliência que encontramos a força. Agradeço também a todos que, de maneira anônima ou não, foram parte essencial da minha trajetória acadêmica, contribuindo para meu crescimento e aprendizado. Reconheço a importância de cada pessoa, mesmo que o tempo e o espaço impeçam a menção de nomes individuais.

Que este trabalho não seja apenas um reflexo do meu esforço, mas também um tributo a todos que, de alguma forma, colaboraram para a minha jornada. Meus mais sinceros agradecimentos!

“O conhecimento se apresenta na humildade em reconhecer que nada sabemos”.

(Matheus Souto)

RESUMO

Este trabalho almejou analisar a evasão fiscal no comércio eletrônico internacional, tendo como foco verificar a eficácia do Programa Remessa Conforme, como uma medida de combate às fraudes fiscais no cenário brasileiro. A pesquisa adota uma abordagem descritiva e exploratória, visando identificar os fatores desencadeadores da evasão fiscal no Brasil, com ênfase no comércio eletrônico internacional. Utilizou-se abordagem qualitativa e o método hipotético-dedutivo, explorando entrevistas em profundidade e análises qualitativas. A coleta de dados envolveu análise documental e revisão bibliográfica, fundamentada em fontes primárias e secundárias. A estrutura aborda a origem dos tributos, as causas da evasão fiscal, o surgimento do e-commerce, desafios tributários inerentes à economia digital, o processo de importação e a evasão fiscal no cenário das compras internacionais, com foco no Programa Remessa Conforme. Em compêndio, os objetivos propostos para esta pesquisa foram parcialmente atingidos. Através da pesquisa bibliográfica e documental, compreendeu-se a evasão fiscal no comércio varejista internacional, foram investigados os fatores desencadeadores, analisados os desafios da digitalização da economia e discutido o contexto que levou à implementação do Programa Remessa Conforme (PRC). No entanto, a avaliação da eficácia do PRC como estratégia de combate à evasão fiscal foi limitada devido à recente implementação e à falta de informações das autoridades fiscais. Porém, vale o registro para a insatisfação popular manifestada, tanto entre consumidores, devido aos custos adicionais, quanto entre empresários, que veem o PRC como agravante da concorrência desleal no mercado nacional. Sendo assim, futuras pesquisas devem aprofundar a análise dos impactos do programa.

Palavras-Chave: Evasão fiscal. Comércio eletrônico internacional. Programa Remessa Conforme. Desafios tributários. Economia digital.

ABSTRACT

This work aimed to analyze tax evasion in international e-commerce, focusing on assessing the effectiveness of the "Remessa Conforme" Program as a measure to combat fiscal fraud in the Brazilian scenario. The research adopts a descriptive and exploratory approach, aiming to identify the triggering factors of tax evasion in Brazil, with an emphasis on international e-commerce. A qualitative approach and the hypothetico-deductive method were employed, exploring in-depth interviews and qualitative analyses. Data collection involved documentary analysis and literature review, based on primary and secondary sources. The structure addresses the origin of taxes, causes of tax evasion, the emergence of e-commerce, tax challenges inherent in the digital economy, the importation process, and tax evasion in the context of international purchases, focusing on the "Remessa Conforme" Program. In summary, the proposed objectives for this research were partially achieved. Through literature and documentary research, tax evasion in international retail was understood, triggering factors were investigated, challenges of digitalization in the economy were analyzed, and the context that led to the implementation of the "Remessa Conforme" Program (PRC) was discussed. However, evaluating the effectiveness of the PRC as a strategy to combat tax evasion was limited due to recent implementation and a lack of information from tax authorities. Nevertheless, it is noteworthy for the expressed public dissatisfaction, both among consumers due to additional costs and among entrepreneurs who see the PRC as an exacerbation of unfair competition in the national market. Therefore, future research should deepen the analysis of the program's impacts.

Keywords: Tax evasion. International e-commerce. Remessa Conforme Program. Tax challenges. Digital economy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Antigo Modelo de Comercialização Internacional	49
Figura 2 - Novo Modelo de Comercialização Internacional	50
Figura 3- Fluxo Logístico das Remessas Postais Internacionais	63
Figura 4 - Simulação de Compra no Aliexpress	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Definições para Comércio Eletrônico	36
Quadro 2 - Características do Simples Nacional.....	44
Quadro 3 - Princípios Base da Tributação Incidente à Economia Digital	50
Quadro 4 - Canais de Parametrização da RFB.....	54
Quadro 5 - Incidência Tributária no Processo de Importação.....	55
Quadro 6 - Exame Minucioso dos Impostos Incidentes na Simulação Anterior.....	66

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<i>B2B</i>	<i>Business to Business</i>
<i>B2C</i>	<i>Business to Consumer</i>
<i>B2W</i>	<i>Business To World</i>
<i>C2B</i>	<i>Consumer to Business</i>
<i>C2C</i>	<i>Consumer to Consumer</i>
CF	Constituição Federal
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal previdenciária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DI	Declaração de Importação
DIR	Declaração de Importação de Remessa
EC	Emenda Constitucional
<i>EDI</i>	<i>Electronic Data Interchange</i>
<i>EFT</i>	<i>Eletronic Data Interchange</i>
EPP	Empresas de Pequeno Porte
FEM	Fórum Econômico Mundial
IA	Inteligência Artificial
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IDV	Instituto para Desenvolvimento do Varejo
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ME	Microempresas
MEI	Microempreendedores Individuais
MF	Ministério da Fazenda
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PRC	Programa Remessa Conforme
RADAR	Registro de Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros da Receita Federal
RFB	Receita Federal do Brasil
RTS	Regime de Tributação Simplificada
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SINDIFISCO	Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil
SINPROFAZ	Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional
SISCOMEX	Sistema Integrado do Comércio Exterior
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
UE	União Europeia
VA	Valor Aduaneiro
VMLE	Valor da Mercadoria no Local de Embarque

SUMÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	14
2. ESTADO, TRIBUTAÇÃO E SONEGAÇÃO	18
2.1. A exação dos tributos: origem e conceito da evasão fiscal.....	22
2.2. Classificação do fenômeno evasão fiscal.....	26
2.3. Regulamentação jurídica da evasão fiscal	28
2.4. Causas e impactos da evasão fiscal no brasil	30
3. ASCENSÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO E OS NOVOS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS.....	33
3.1. Modelos de <i>e-commerce</i>	37
3.1.1. <i>B2B (business to business)</i>	37
3.1.2. <i>B2C (business to consumer)</i>	38
3.1.3. <i>C2C (consumer to consumer)</i>	38
3.2. <i>Marketplaces</i> e seus reflexos no comércio eletrônico brasileiro	39
3.3. Breves considerações sobre o enquadramento tributário do <i>e-commerce</i> no Brasil.....	41
4. DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NA ERA DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA ...	46
4.1. O processo de importação e seus desdobramentos práticos	52
4.2. Incidência tributária e evasão fiscal no varejo internacional.....	55
4.2.1. <i>Imposto de importação (II)</i>	56
4.2.2. <i>Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)</i>	57
4.3. A sonegação fiscal no cenário internacional	58
4.4. O programa “remessa conforme” como uma medida de enfrentamento à evasão fiscal nas importações.	60
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS.....	69

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A globalização, aliada ao desenvolvimento das Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC), tem promovido uma transformação significativa no cenário econômico global, impulsionando especialmente, o comércio eletrônico internacional. Nesse contexto, as denominadas transações transfronteiriças, isto é, aquelas realizadas entre sujeitos (comprador e vendedor) domiciliados em países distintos, suscitam questões críticas relacionadas à tributação e protecionismo econômico. Conforme expõe a Receita Federal (2023), através do Balanço Aduaneiro, no ano de 2022, o órgão registrou a entrada de 176,2 milhões de remessas postais internacionais no Brasil.

Entretanto, entre a extensa gama de produtos que passarão pelo processo de nacionalização durante o desembaraço aduaneiro, apenas 3,4 milhões de declarações de Importação de Remessa (DIR) foram oficialmente registradas no Portal Siscomex durante o período mencionado (RECEITA FEDERAL, 2023). Apesar de uma única DIR abranger diversos volumes, é evidente a existência de uma discrepância numérica. Isso ocorre devido à aplicação da isenção, também conhecida como "*de minimis*", conforme estabelecido pela Portaria MF nº 156/99 da Administração Aduaneira e pela Instrução Normativa SRF nº 096/99, que garante isenção do Imposto de Importação para remessas internacionais com valor de até US\$50,00 (cinquenta dólares americanos) ou seu equivalente em outras moedas.

Nos últimos dois anos, essa isenção tem sido objeto de intensos debates, impulsionados pelo setor varejista nacional, sob o argumento de que o tratamento favorável dado aos produtos estrangeiros isentos promove uma concorrência desleal, uma vez que, ao serem poupados das obrigações tributárias, os importados conseguem apresentar preços mais baixos quando introduzidos no mercado nacional. Adiciona-se a isso, as práticas sonegadoras por parte de algumas empresas estrangeiras que, adotando a metodologia do "*e-commerce crossboard*", simulam transações entre pessoas físicas para usufruir da mencionada isenção, a qual, por sua vez, é destinada apenas a atos comerciais entre particulares.

Sendo assim, a evasão fiscal no Brasil destaca-se como um dos fenômenos tributários que mais afetam a arrecadação pública, pois conforme dados obtidos pelo Sonogômetro, uma iniciativa do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), durante o período de 1º de janeiro a 19 de setembro de 2023, a sonegação fiscal no Brasil atingiu uma média de R\$ 449,5 bilhões de reais. Xavier et

al. (2022) afirmam que a eliminação dessas práticas representaria um aumento positivo de 23% nos cofres públicos em 2022, equivalente a cerca de 8% do Produto Interno Bruto (PIB) do país.

Diante desse contexto, a problemática central deste trabalho gira em torno da necessidade de investigar e compreender a dinâmica da evasão fiscal no comércio varejista internacional. O foco está na análise do papel e da eficácia do Programa Remessa Conforme (PRC) como uma possível solução para esse complexo desafio tributário. Ao abordar essa problemática, busca-se esclarecer os elementos fundamentais da evasão, suas causas e impactos, assim como sua manifestação no cenário internacional, além de como o Brasil, por meio do PRC, pode combater a evasão fiscal e promover a integridade fiscal no cenário global do comércio varejista.

A justificativa para a realização deste trabalho fundamenta-se na relevância e nas implicações negativas da evasão fiscal para a economia nacional, haja vista que, conforme assevera Bruyn Jr. (2015), a tributação desproporcional impacta no nível de inflação, no processo de industrialização, como também, na disponibilidade de vagas de emprego em um país. Logo, identificar os fatores desencadeadores da sonegação fiscal, o modus operandi das pessoas físicas e ou jurídicas que a praticam, assim como, analisar a eficácia e as limitações do Programa Remessa Conforme contribui para a busca por soluções de combate à evasão fiscal, através do fornecimento de informações relevantes para formuladores de políticas, profissionais da área e acadêmicos interessados no tema.

A presente monografia tem como objetivo geral analisar e compreender a problemática da evasão fiscal no comércio varejista internacional, destacando a eficácia do Programa Remessa Conforme como alternativa para combater o fenômeno da sonegação fiscal no contexto brasileiro. De forma específica, pretende-se investigar os fatores desencadeadores do fenômeno tributário no cenário nacional e internacional, com ênfase nas práticas relacionadas ao comércio eletrônico internacional; analisar os desafios trazidos pela digitalização da economia tradicional; e avaliar as estratégias e medidas adotadas pelo Programa Remessa Conforme como forma de combate à evasão fiscal no contexto do comércio varejista internacional.

Quanto aos procedimentos metodológicos, esta pesquisa caracteriza-se como de natureza básica, uma vez que, busca delinear o panorama atual do tratamento brasileiro à evasão fiscal no comércio varejista internacional. Possui uma abordagem descritiva e exploratória, objetivando inicialmente identificar e explicar os fatores

desencadeadores da evasão fiscal no Brasil e sua relação com o comércio eletrônico internacional. Além disso, possui o fito de compreender como o governo brasileiro, por meio do Programa Remessa Conforme, busca solucionar essa problemática.

Neste trabalho optou-se pela abordagem qualitativa, considerando o objetivo do trabalho em compreender os impactos da sonegação fiscal no cenário do varejo internacional. Seguindo a perspectiva de Richardson (1999), a pesquisa qualitativa busca aprofundar a compreensão de um fenômeno social por meio de entrevistas em profundidade e análises qualitativas da consciência articulada dos atores envolvidos no fenômeno.

Com relação ao método utilizado, escolheu-se o método hipotético-dedutivo, tendo em vista, o levantamento de hipóteses a serem validadas ao final da pesquisa, seja por sua refutação ou confirmação. Por fim, no tocante aos procedimentos de coleta de dados, a pesquisa adotou a análise documental e a revisão bibliográfica. Isso significa que será fundamentada na revisão de fontes primárias, como documentos, relatórios e legislações, e secundárias, como artigos, monografias e trabalhos de conclusão de curso. Essas escolhas permitirão um aprofundamento teórico sobre a temática abordada no trabalho, sendo essenciais para analisar e produzir um conteúdo mais especializado e aprofundado sobre o assunto.

A estrutura do trabalho foi delineada da seguinte maneira: na primeira seção, abordou-se a origem dos tributos, destacando quando e como surgiu a necessidade dos Estados em cobrar impostos. Nessa mesma seção, buscar-se-á definir, classificar e explicar as causas que motivam a evasão fiscal, bem como os impactos decorrentes desse fenômeno. Posteriormente, na segunda seção, será explorado o surgimento e ascensão do e-commerce, retratando os modelos (B2B, B2C e C2C) e analisando o impacto dos *marketplaces* no comércio eletrônico brasileiro, com ênfase nos desafios tributários associados a essas plataformas. Almeja-se também apresentar uma visão concisa sobre o enquadramento tributário do comércio eletrônico no Brasil, abordando considerações sobre os impostos aplicáveis.

Na terceira seção, por sua vez, foi realizado o exame do processo prático de importação, destacando-se os desafios tributários associados, como taxas de importação e tarifas. A incidência do Imposto de Importação e do ICMS, também recebeu destaque em tópicos próprios, nos quais, enfatizou-se como esses impostos podem ser evitados ou sonegados no varejo internacional. Em seguida, realizou-se uma análise sobre a evasão fiscal em um contexto internacional, explorando as características

únicas e os desafios associados a essa prática global, ao tempo em que, será estudado o Programa "Remessa Conforme" como uma estratégia governamental para combater a evasão fiscal nas importações, avaliando sua atual eficácia e limitações.

2. ESTADO, TRIBUTAÇÃO E SONEGAÇÃO

Desde os primórdios da humanidade, o homem encontrou na convivência social uma maneira de confrontar suas próprias fraquezas e sobreviver à seleção natural, impondo-se como espécie dominante. O domínio sobre o meio em que estava inserido, tornou-o proprietário dos recursos disponíveis na natureza, ensejando na concepção das sociedades, culturas, códigos e normas de conduta (Costa e Mendes, 2021).

A finitude dos bens naturais e o crescimento populacional, enquanto grandezas inversamente proporcionais, foram responsáveis pelos primeiros conflitos humanos, permeados por um embate de pretensões resistidas sobre o desejo de cada um dos envolvidos em possuir algo que não lhe pertence. Nessa relação, em que somente alguns possuem e outros nada detém, surge a subordinação como um comportamento humano universal (Skinner, 1967).

Com o ato de subordinar-se, desponta-se as primeiras experiências de tributação, remontando à pré-história; época em que os indivíduos convivem em grupos, habitando cavernas e adotando o estilo de vida nômade. Nessa composição, dentre os integrantes de um mesmo agrupamento, os guerreiros mais fortes recebiam dos demais participantes, parcela daquilo que estes coletavam ou caçavam, nas situações em que os protegiam (Monteiro, 2014).

No decurso do progresso intelectual humano, com o afloramento de técnicas relacionadas ao manejo de animais e cultivo da terra, assim como, pelo desenvolvimento de *expertise* na fabricação de manufaturas e no domínio dos metais, nasce as primeiras civilizações sedentárias (Ferreira, 2012). O estabelecimento do homem, enquanto população, em territórios determinados, enseja o nascedouro de experiências de governo, posteriormente subsidiando a criação dos primeiros Estados.

A terra, no sentido de bem imóvel, passa a despertar a cobiça daqueles que antes somente importavam-se com a sobrevivência, alterando a forma como as relações humanas se desenvolviam. A existência do homem sempre esteve subordinada à coesão social, conceito criado por Émile Durkheim, em sua obra *Da divisão do trabalho social* (1999), e disposto por Wagner Mourão (2005, p.59), como uma [...] "força" que rege o agir dos homens em sociedade, dando mobilidade a ações humanas segundo algumas regras preestabelecidas pela própria sociedade.

Nesse contexto, a coesão social, enquanto conjunto de regras a serem respeitadas pelo indivíduo imerso em uma sociedade, mitiga o chamado “Estado de Natureza”, disposto por Thomas Hobbes, pois, a pacificação social está intimamente ligada com o fato de que a vida em grupo, exige do homem (espécie), uma série de concessões, limitando assim sua liberdade absoluta (Mourão, 2005).

A relativização da liberdade, motivou ao longo da história a separação das comunidades em classes, a classe governante e a classe governada. Apresentando-se como representantes divinos, escolhidos pelos deuses das crenças de cada localidade, os dominantes se fortaleceram, juntamente com o ideário de Estado, ao passo que os dominados se tornaram servos do sistema (Silva, 2014).

A estratificação social ocasiona a usurpação, pelos detentores do poder, da autonomia do povo em definir os destinos da comunidade, ou seja, a classe dominante se impõe ao coletivo mais ignorante, como detentora do direito natural de administrar os rumos da sociedade, enquanto que para aqueles resta-lhes produzir recursos para o financiamento das vontades de seus dirigentes. Com base no cenário mencionado, Ives de Gandra Martins (2005) introduz o conceito conhecido como “Teoria do Poder”.

Nesse ínterim, as primeiras incursões no campo tributário surgem com a consolidação do subjugamento das classes servis, mesmo que, naquele momento os denominados “tributos” não fossem cobranças pecuniárias, tendo em vista a inexistência da moeda, como instrumento financeiro. Na realidade, havia a entrega de bens e pertences pela população aos governantes ou ao exército do reino (Silva, 2014).

Registra-se que a primeira experiência de tributação física remonta ao Egito antigo, no período de 3.000 a 2.800 a.C., quando um Faraó supostamente requereu que seus súditos pagassem tributos em prol do financiamento de uma jornada, nascendo a partir disso a ideia da exigência de tributos para o custeio do próprio monarca, visto na época como a reencarnação do Deus Hórus (Silva, 2014).

Conjuntamente aos tributos, surgiriam os agentes cobradores de impostos, servos da monarquia que através da coação física, realizavam a arrecadação dos tributos, revelando o caráter opressivo e desumano do primeiro sistema tributário, característica que perdurará pelos próximos séculos, nas experiências tributárias dos assírios, babilônicos e israelenses, por exemplo (Martins, 2005).

Em Roma, por sua vez, o sistema tributário evoluiu paralelamente à expansão do Império, compondo-se por impostos que recaiam sobre o patrimônio (terra e produção), sendo devido o pagamento pelos próprios romanos (Torres, 2015). Naquele

momento, conforme cita Luiz Silva (2014, p.13): “as decisões acerca da carga tributária não tinham qualquer participação popular, dependendo exclusivamente de decisões do príncipe, continuando a manifestar seu caráter confiscatório”.

Com o início da Idade Média, período marcado pela queda de Roma, observa-se a instauração de um contexto de desordem jurídica, guerras incessantes e “tributação derivada unicamente de decisões daqueles que detinham o poder político em determinado território” (Silva, 2019, p. 158). Apesar da formação de diversos núcleos de influência política na Europa, acarretando na ampliação da atividade tributária, a manifestação popular continuou sendo ignorada pelos monarcas, no exercício do seu poder de tributar (Silva, 2019).

Somente em 1787, a partir da Declaração dos Direitos da Virgínia que se observa uma atitude inédita, proveniente do congresso norte-americano, em transferir o poder de instituir tributos para si, podendo este momento ser considerado o primeiro em que a aptidão para cobrar tributos encontra-se “nas mãos dos representantes da nação, manifestando a soberania popular, ainda que se possa considerá-la apenas virtual” (Silva, 2019, p. 5).

No Brasil, por sua vez, a doutrina nacional diverge quanto ao momento de surgimento do sistema tributário nacional, tendo em vista que parcela dos autores sustenta que o seu nascimento ocorreu apenas em 1822, com a Independência do país e criação da primeira legislação fiscal nacional. Enquanto que a parcela dissonante, defende que a concepção do sistema ocorre com a vigência de leis tributárias, mesmo que emanadas da metrópole portuguesa, no território brasileiro (Linck, 2009).

Em síntese, ambas as correntes convergem ao fato que o Brasil, mesmo sem um sistema tributário definido, desempenhava enquanto Estado seu poder de tributar (Volpato, 2015). Durante o período em que o Brasil permaneceu colônia de Portugal, eram cobrados dos colonos impostos sobre a exploração do pau-brasil, da cana de açúcar, da mineração e de outras atividades desenvolvidas (Silva, 2019).

Naquela época, a política fiscal era injusta e obscura, a qual, não considerava a real capacidade contributiva do cidadão, assim como, apresentando caráter confiscatório, pois como bem pondera Fernando José Amed e Plínio José Negreiros (2000, p.19):

A história que registra como cada colono do Brasil, sob as ordens da coroa portuguesa, foi obrigado a conviver com uma política fiscal injusta, que não respeitava nem a capacidade contributiva das pessoas, nem era seguida de uma lógica clara. Tributava-se com o intuito de remeter a maior parte dos

valores arrecadados para a Metrópole. O que sobrava ficava para a colônia, para pagar as despesas das terras “achadas”, exatamente para explorar as suas riquezas e não para construir uma nação.

Em 1891, com a promulgação da primeira Constituição Republicana, inseriu-se no arcabouço fiscal brasileiro impostos tradicionais sobre a propriedade, produção, transações internas e comércio exterior (Varsano, 1996). Contudo, somente em 1924 é que o governo instituiu um Imposto de Renda Geral, reforçando a ideia trazida por alguns estudiosos de que “a tributação brasileira foi moldada de acordo com os ciclos econômicos aqui experimentados” (Silva, 2014, p.18).

Nesse sentido, dispõe Ubaldo Balthazar (2005, p. 34):

[...] é noção cediça que a realidade econômica representa a base material sobre a qual incidem as hipóteses de incidência tributárias previstas em lei, de forma geral e abstrata. Neste sentido, podemos afirmar que nossos tributos, ao longo de nossa história, traduziram sempre os diferentes ciclos econômicos pelo qual passou a economia brasileira.

Faz-se salutar destacar que o desenvolvimento das múltiplas matrizes tributárias distribuídas pelo mundo, baseiam-se no fundamento de que o Estado deve, conforme Adam Smith (1996), pautar-se pelos elementos da teoria tributária, quais sejam: equidade, certeza, conveniência de pagamento e economia no recolhimento.

Sendo assim, um governo ao desempenhar seu poder de império, exigindo da população prestações pecuniárias suficientes para financiar o funcionamento da máquina pública, deve zelar em primeiro lugar pela equidade, ou seja, disciplinando uma tributação justa e moderada, distanciando-a de quaisquer feições de confisco. Em outras palavras, a nação deve conhecer a medida a ser exigida de cada contribuinte, na “justa medida da sua força individual” (Smith, 1996, p. 282).

Tal como mencionado por Adam Smith (1996, p.282):

Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste no que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação.

No tocante à certeza, esse princípio traduz-se com a transparência e anterioridade que se exige dos tributos, isto é, as alíquotas dos impostos cobrados em uma determinada localidade devem ser fixas e perdurar por todo um exercício fiscal. Além disso, informações como “a data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a

pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa" (Smith, 1996, p. 248). Atualmente, os princípios da legalidade e anterioridade, complementam-se para possibilitar a certeza na arrecadação fiscal.

A conveniência do pagamento, por sua vez, corresponde ao cuidado indispensável ao Estado no momento de selecionar os fatos geradores de um tributo, de maneira que este seja o mais oportuno para o contribuinte ou responsável tributário, sempre visando não ocasionar problemas para os agentes econômicos, mas também produzir receitas suficientes para a manutenção da nação arrecadadora (Smith, 1996).

Por fim, o princípio da eficácia/economia no recolhimento diz respeito ao fato de que o tributo deve ter como fundamento a retirada do mínimo de recursos possível do cidadão, sendo necessário para isso a implementação pelo Estado de uma administração tributária eficiente, estruturada com base em algumas premissas, dispostas pelo economista Adam Smith (1996) e transcritas por João Santos (2013, p. 59):

[...] (i) o recolhimento do tributo não necessite de um alto número de funcionários estatais envolvidos; (ii) o tributo não seja exigido de forma a desestimular os indivíduos a aplicarem em setores-chave que geram sustento e empregos a muitas pessoas; (iii) o tributo seja criterioso de forma a não estimular a evasão, uma vez que a punição severa a sonegadores teria o condão de arruinar os empresários que poderiam gerar benefícios à comunidade mediante a aplicação produtiva de seus capitais; (iv) o tributo deva expor as pessoas ao mínimo possível de incômodos decorrentes de inspeções de coletores (fiscalização).

Logo, se conclui que todas as máximas supramencionadas tratam-se de problemas na administração fiscal, pois a materialização de qualquer uma delas detém o potencial de impactar negativamente a vida econômica dos contribuintes, consequentemente, desestimulando a operação de algumas atividades, as quais, geram renda e benefícios para a comunidade. Sob essa perspectiva, a corrente neoclássica da economia defende a neutralidade dos impostos, pois segundo ela, a alocação de recursos orientada pelo mercado não deve ser afetada por impostos (Arienti, 1987).

2.1. A exação dos tributos: origem e conceito da evasão fiscal

Paralelamente ao desenvolvimento das primeiras experiências tributárias, tem-se a fuga da exação dos tributos por parte dos cidadãos, isto pois, o ato de sonegar concebe-se a partir do momento que as obrigações tributárias se afastaram do campo da voluntariedade, no qual, os contribuintes detinham o arbítrio sobre o adimplemento

destas e passaram a atuar como contribuições obrigatórias pelos costumes e, logo após, pela lei (Silva, 2019).

A intensificação da sonegação fiscal, enquanto fenômeno social, ocorre principalmente com a queda do Império Romano, tendo em vista que, nos períodos anteriores, a aptidão do Estado para criar tributos que recaísse sobre patrimônio de terceiros (receita derivada), limitava-se aos espólios de guerra, pelo quais, as nações vencedoras de um conflito bélico tomavam para si, os recursos pertencentes aos adversários vencidos (Nicacio, 1999).

Nesse modelo, os responsáveis tributários pela manutenção das atividades estatais eram os povos conquistados, isentando a população do Estado Conquistador do custeio das necessidades gerais. A decadência desse sistema, aliada à inflação das monarquias europeias, com suas Cortes numerosas e gastos astronômicos, resultaram na criação de diversos novos tributos, ocasionando assim, insatisfação popular (Nunes, 2020).

Ao longo do tempo, diversas são as ocorrências de revoltas populares decorrentes da utilização ilimitada do Poder de Tributar pelo Estado. Na Inglaterra, por exemplo, no século XII, o Rei João Sem Terra decidiu majorar os tributos sem que houvesse comunicado aos senhores Feudais (Barões Ingleses), instaurando uma rebelião que resultaria na Magna Carta (1215):

[...] documento precursor das Constituições contemporâneas que determina limitações às arbitrariedades da Monarquia, trazendo conceitos importantes de defesa dos direitos individuais em detrimento do Poder Estatal. Entre suas disposições exige-se que os novos tributos sejam antes aprovados por um Conselho de Barões (Nunes, 2020).

Além disso, a própria Revolução Francesa (1789) tem como um dos seus elementos precursores, a crise fiscal sofrida pelo Estado Francês aliada à recusa da igreja e da nobreza no pagamento de tributos ao Rei Luís XVI, ensejando no aumento da cobrança tributária aos burgueses, fato que ocasionou insatisfação da população, conseqüentemente, servindo como subsídio para a eclosão do movimento revolucionário.

Como consequência positiva da revolução, tem-se a assinatura da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento considerado um dos mais importantes da história que inovou diversos aspectos da sociedade, trazendo para o campo tributário, noções iniciais de capacidade tributária, objetivando através disso “impor

justiça na tributação, garantindo o mínimo existencial e respeitando a vedação ao confisco” (Silva, 2014, p. 14).

Na história brasileira, semelhantemente, existem registros de Revoluções que se iniciaram pelo abuso do poder de tributar pelo Estado, dentre elas a Inconfidência Mineira (1789), movimento que lutou pela cisão da relação de subordinação existente entre o Brasil e a Coroa Portuguesa, tendo em vista, os excessos cometidos nas formas adotadas pela metrópole para a cobrança do imposto Quinto, o qual, recaía sobre a exploração de minérios (Nicacio, 1999).

Dispõe Gleyck Rangel e Marcondes Figueiredo Júnior (2022, p. 4) que o imposto do Quinto:

[...] consistia numa cobrança árdua sobre 20% (vinte por cento) de todo ouro encontrado visando suprir as dificuldades financeiras enfrentadas por Portugal. Essa tributação era considerada injusta pela população, pois não havia justificativa para esse excesso de cobrança, e que ainda eram remetidas somente para a colônia portuguesa, não ficando no estado brasileiro.

Dentro deste contexto, a fiscalização da coroa portuguesa na arrecadação tributária mostrava-se deficiente, possibilitando que os mineiros utilizassem do contrabando, escondendo ouro dentro das roupas, botas e estatuetas de santos, como uma maneira de burlar os fiscais da coroa. Posteriormente, com a proclamação da independência em 7 de setembro de 1822, tendo em vista a desordem tributária instaurada no país, cria-se por parte do Estado, normas tributárias rígidas, as quais, incidiam sob diversas atividades econômicas desenvolvidas na época (Tristão, 2018).

Contudo, apesar do fenômeno da sonegação fiscal estar semeado na cultura brasileira desde os primórdios de seu “achamento”, somente em 1965 que o Congresso Nacional se mobilizou para legislar sobre ele, através da Lei de nº 4.729, na qual, em seu texto conceitua e delinea as sanções aplicáveis àqueles que executassem a ação de sonegar. Com o tempo, o referido diploma foi revogado tacitamente pela Lei de nº 8.137/90, a qual, além de regular os crimes específicos de ordem tributária econômica e contra as relações de consumo, enfatiza particularmente a proteção contra a sonegação fiscal (Melo e Oliveira, 2015).

Atualmente, de acordo com informações obtidas pelo Sonegômetro, uma iniciativa do SINPROFAZ criada em 2013 como parte da Campanha Nacional da Justiça Fiscal “Quanto Custa o Brasil pra Você?”, durante o período de 1º de janeiro a 19 de setembro de 2023, o impacto da sonegação fiscal no país atingiu uma média de R\$ 449,5 bilhões de reais. Mediante a avaliação desse cenário, chega-se à conclusão de

que o Brasil necessita continuar a investigar as raízes da sonegação fiscal e desenvolver políticas públicas que gradualmente enfrentem e reduzam essa conduta (Nunes, 2020).

Mas afinal, o que seria a sonegação fiscal? O fenômeno tributário da sonegação fiscal, também denominado por alguns doutrinadores como evasão fiscal trata-se de uma conduta voluntária, seja comissiva ou omissiva, de determinado agente que busca suprimir ou reduzir o pagamento de um tributo, através da realização de uma série de comportamentos, dentre eles: omissão de informações, fraude à fiscalização e confecção de documentos falsos (Bittencourt, 1999).

De acordo com Deonísio Silva (2014, p. 436), pode-se conceituar a evasão fiscal também como: “[...] a ação de esconder os ganhos com o fim de pagar menos impostos”. Por outro lado, Heleno Torres (2011) define a sonegação fiscal como a utilização de qualquer meio considerado fraudulento e ilícito, com o fito de frustrar, integral ou parcialmente, o adimplemento das obrigações tributárias.

Nas palavras de Carolina Macedo e José Diniz Filho (2019, p. 109), a sonegação fiscal traduz-se em um “ato criminoso e ilícito que visa esconder o fato gerador da obrigação tributária para não haver desembolso ou reduzi-lo”. Para Martins (2013) a evasão é a situação em que os contribuintes agem de forma intencional e voluntária, com o objetivo de evitar o pagamento dos tributos devidos e se isentar de suas obrigações fiscais.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Ricardo Alexandre (2021, p. 369), traz o conceito de evasão fiscal, como:

[...] uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

Com base na análise dos conceitos previamente apresentados, é possível alcançar uma definição de evasão fiscal como um comportamento doloso e voluntário, comissivo ou omissivo, demonstrado por um contribuinte ou responsável tributário, com o objetivo de suprimir (integralidade) o nascimento de uma obrigação tributária ou então reduzir seus efeitos econômicos (parcialidade), através de práticas que contornam as disposições legais, portanto, consideradas ilícitas.

2.2. Classificação do fenômeno evasão fiscal

O fenômeno da evasão fiscal em um sentido mais amplo pode ser compreendido como uma categoria que engloba diversas variações, diferenciadas entre si pelas características singulares apresentadas por cada uma delas. Esses atributos podem ser: o elemento subjetivo da conduta do agente sonegador; os meios utilizados; a finalidade almejada com a prática do ato e fatos que são inerentes a cada ato (Wanderley, 2014).

O jurista Antônio Roberto Sampaio Dória (1977) conduziu uma análise minuciosa sobre a prática da evasão fiscal em seu livro intitulado “Elisão e Evasão Fiscal”, que resultou na clássica classificação do fenômeno. Segundo o autor, a evasão fiscal não se limita apenas ao aspecto ilegal do planejamento tributário. Nesse sentido, o jurista dividiu a evasão em dois amplos grupos, nomeadamente a evasão omissiva e a evasão comissiva.

A evasão omissiva, como o próprio termo sugere, resulta da inércia por parte do contribuinte em cumprir uma ação positiva que a lei impõe como obrigatória. Essa modalidade, por sua vez, desdobra-se em outras duas categorias:

- **Evasão Imprópria:** Trata-se de modalidade de evasão, na qual, em consonância com a lei, o contribuinte altera o local em que pratica o fato gerador do tributo, visando a diminuição do crédito tributário a ser lançado. Em outras palavras, a referida espécie ocorre quando, por exemplo, uma empresa transfere toda a sua operação de um país com matriz tributária complexa, como o Brasil, para outro com sistema tributário “mais atrativo”, isto é, com retenção fiscal inferior. Para o autor supracitado, a terminologia imprópria deriva do fato de que nessa espécie, o devedor tributário não executa a ação que desencadearia a cobrança do tributo, portanto, não cometendo qualquer infração legal (Dória, 1977).
- **Evasão por Inação:** Nesse cenário específico, há uma recusa por parte do contribuinte em quitar o débito tributário que se originou após a ocorrência do fato gerador, resultando em prejuízos para os cofres públicos. A omissão do contribuinte, nesses casos, pode ter origem na falta de conhecimento das leis tributárias, devido à complexidade considerável do arcabouço legislativo pátrio

no campo tributário, fazendo com que seja praticamente impossível para o homem médio compreender efetivamente todas as normas estabelecidas. Em outras situações, a omissão ocorre de forma deliberada. Isso acontece quando o devedor não cumpre as obrigações fiscais nos prazos definidos por lei ou quando se recusa a fornecer as informações necessárias para que as autoridades tributárias possam calcular o montante devido. Antonio Dória (1977) classifica essa última categoria como sonegação, podendo essa conduta ser considerada crime ou contravenção, dependendo da gravidade da situação, de acordo com a legislação vigente.

Em última análise, Sampaio Dória (1977) dispõe acerca da evasão comissiva, considerada uma forma de evasão fiscal, através da qual o contribuinte adota um comportamento voluntário, que pode ser tanto lícito quanto ilícito, com o objetivo de se livrar de uma obrigação tributária específica ou de reduzir o montante do tributo devido. A partir da avaliação da legalidade da conduta do devedor, tem-se dois tipos de evasão comissiva: a evasão ilícita ou ilegítima e a evasão lícita ou legítima.

A primeira delas, a evasão ilícita ou ilegítima, traduz-se como a ação consciente e voluntária do indivíduo que pela utilização de meios ilegais busca diminuir ou adiar o pagamento do tributo devido. Conforme o autor, essa espécie de evasão fiscal, também denominada como fraude fiscal, foi subdividida por ele em três categorias: fraude, simulação e conluio fiscal. Utilizando-se da definição fornecida pelo artigo 72 da Lei de nº 4.502/64, pode-se considerar fraude como:

[...] tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento (Brasil, 1964).

De acordo com Sara Marques (2012, p.12), a simulação fiscal, por sua vez: “[...] traduz-se na divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico, com o objectivo de a administração Fiscal liquidar menos ou nenhum imposto”. Logo, a simulação ocorre com a prestação de informações falsas ao Fisco, o qual, baseado em uma realidade fictícia, realizará o lançamento do crédito tributário a menor.

Em último plano, o conluio fiscal conforme dispõe o diploma supramencionado, trata-se do acordo doloso realizado entre duas pessoas físicas ou jurídicas que objetivam, através da execução de uma conduta conjunta, impedir ou retardar, total ou

parcialmente, o conhecimento por parte da administração fiscal da ocorrência do fato gerador de um tributo (sonegação fiscal), como também, busca impedir absoluta ou parcialmente a própria ocorrência desse evento (fraude fiscal).

A evasão legítima, também denominada como elisão fiscal, planejamento tributário ou economia fiscal, caracteriza-se como a situação em que o contribuinte, utilizando-se de métodos lícitos, consegue a redução da carga tributária incidente sobre as atividades econômicas que desempenha, sem incorrer em qualquer delito ou infração legal para tal (Dória, 1977). Para Eduardo Jardim (2019, p.3), a elisão fiscal pode ser compreendida no Direito Tributário como:

[...] a forma legítima de evitar, retardar ou diminuir o adimplemento de tributos, antes, em regra, da ocorrência do fato gerador e conseqüentemente do nascimento da obrigação tributária. Inclusive, tal prática é autorizada pelo ordenamento jurídico, especialmente, pelos princípios constitucionais.

Posteriormente ao exame analítico de todas as modalidades de evasão fiscal, observa-se a existência de uma delicada fronteira entre a evasão fiscal ilegal e a elisão fiscal (planejamento tributário). Nesse sentido, o papel do operador do direito apresenta-se como crucial, na definição dos limites que separam a conduta lícita da ilícita por parte do contribuinte que busca reduzir sua carga fiscal (Jardim, 2019).

2.3. Regulamentação jurídica da evasão fiscal

Embora a Lei de nº 8.137/90, que trata da tipificação da sonegação fiscal e de outras fraudes fiscais, não forneça explicitamente uma definição para sonegação fiscal, a ausência de tal definição não prejudica a interpretação dos dispositivos contidos no diploma, tendo em vista que o legislador na referida lei preocupou-se em categorizar todas as condutas que buscam a supressão ou redução de um tributo, contribuição social ou qualquer obrigação tributária acessória, como crimes contra a ordem tributária, delineando-os nos incisos I a V do art. 1º.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

A utilização da técnica legislativa retromencionada serviu para denotar a real natureza jurídica dos crimes de sonegação fiscal, qual seja, a de um tipo penal material com elemento subjetivo intencional e específico, isto é, a conduta do contribuinte somente torna-se típica a partir da prática de um comportamento voluntário e com dolo específico de prejudicar o Erário, seja suprimindo ou reduzindo tributos, contribuições ou seus acessórios, por meio das ações específicas descritas (Slivinskis, 2000).

Além dos crimes de sonegação fiscal, o art. 2º da referida lei também definiu as condutas consideradas equivalentes:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Distintamente dos tipos penais de sonegação fiscal, os crimes equiparados são classificados como formais, isto é, enquanto nos crimes de sonegação fiscal a

tipicidade da conduta do agente encontra-se atrelada ao alcance do resultado naturalístico (materiais), para os equiparados basta o autor iniciar a fase executória do *inter criminis*, mesmo que sua conduta não acarrete em danos ao Erário, para que ela seja considerada típica, ilícita e culpável. Portanto, pode-se concluir que as condutas equiparadas são mais facilmente tipificadas do que os crimes de sonegação fiscal (Slivinskis, 2000).

2.4. Causas e impactos da evasão fiscal no Brasil

No que diz respeito às causas do fenômeno da sonegação fiscal no Brasil, cabe elencar algumas delas: a) formação cultural; b) excesso de leis tributárias; c) educação tributária falha; d) corrupção estatal e; e) complexidade da matriz fiscal brasileira. A primeira dentre as mencionadas, destacada por Moreira (2008) relaciona-se ao famoso “jeitinho brasileiro”, tratado como uma condescendência cultural brasileira diante de comportamentos desviantes.

Em outros dizeres, conforme disciplina Thomas (2015), no Brasil se desenvolveu uma chamada “Cultura de Transgressão”, através da qual, a população considera habitual e positivo o emprego de meios astuciosos visando a obtenção de alguma vantagem individual. O efeito dessa conduta sobre a sonegação fiscal é ainda mais preocupante, dado que existem pesquisas que demonstram que os cidadãos brasileiros não consideram a sonegação como uma infração tão séria quanto o crime de roubo.

Quanto ao segundo fator, observou-se que, à medida que o Estado buscava controlar as fraudes fiscais por meio de regulamentações mais rigorosas, os índices de transgressões aumentavam. Conforme apontado por José Murilo de Carvalho (2009), quando um governo parte do princípio de que os cidadãos são desonestos e, em resposta, promulga leis na tentativa de coibir os desvios de conduta da população, isso acaba resultando em um aumento do não cumprimento das leis e, conseqüentemente, da sonegação fiscal no país.

A expansão do sistema normativo brasileiro aliada à excessiva burocracia presente no país, conduz diversas empresas à informalidade. Isso ocorre porque a tributação em si aumenta os custos operacionais da atividade, frequentemente inviabilizando a inserção destas empresas no mercado internacional. (Reinganum e Wilde, 1991; Erard, 1993; Franzoni, 1998). Além disso, contribui para esse cenário a falta de

educação financeira e tributária entre a população, acarretando na incompreensão popular quanto à relevância dos impostos e ao cumprimento das obrigações fiscais (Grzybovski e Hahn, 2006).

Acerca do penúltimo motivo desencadeador da sonegação fiscal, pondera Allan Nunes (2020, p. 47), quando dispõe que:

A percepção de que o Estado é corrupto se soma à falta de cumprimento de seu desiderato Constitucional, entre este está o provimento da saúde e educação universais, ou da segurança pública. Tudo isso gera uma sensação de que o Estado não respeita suas obrigações, o que leva a uma dedução precipitada de que a tributação é algo nocivo e que a sonegação acaba fazendo parte desse jogo.

Em outras palavras, quando os cidadãos de uma nação se deparam com um governo corrupto, eles frequentemente aplicam, por analogia, o princípio constitucional da simetria. Isso é feito com o objetivo de evitar o cumprimento de suas obrigações cidadãs, uma vez que estão seguindo o exemplo do próprio Estado, que muitas vezes falha em cumprir suas obrigações legais e morais. Em termos mais simples, a ideia que prevalece é: "Se até o líder do Estado está envolvido em desvios ou fraudes no orçamento público, quem terá autoridade para me punir por eu me abster de pagar os impostos devidos?".

Por último, a complexidade da matriz tributária brasileira associada a ineficiência da prestação dos serviços públicos, provocam a insatisfação dos cidadãos, por conseguinte, estimulando os sonegadores a aumentarem suas práticas de sonegação e levando pessoas que nunca praticaram a começarem a fazê-la. A explicação para esse fenômeno encontra-se no fato de que a tributação foi inicialmente concebida para financiar as operações do Estado. Uma vez que os cidadãos percebem que contribuem significativamente, mas recebem poucos benefícios do Estado, isso naturalmente aumenta a tendência de eles evadirem-se de suas obrigações fiscais (Nunes, 2020).

A sonegação fiscal no Brasil constitui uma considerável perda para os cofres públicos, impactando diretamente a formulação e implementação de políticas públicas. A redução na arrecadação implica, proporcionalmente, em cortes nos investimentos em setores cruciais da sociedade, como saúde, educação e segurança. Esse cenário alimenta as desigualdades sociais e reduz a presença e a participação do poder público no atendimento às demandas sociais (Rocha e Cavalcante, 2023).

Além disso, o fenômeno tributário supramencionado corrobora para a formação de um desequilíbrio na concorrência do setor privado, tendo em vista que as empresas sonegadas de tributos possuem um menor custo operacional, inserindo no mercado produtos com preços mais competitivos em comparação com aquelas que cumprem rigorosamente suas obrigações fiscais (Dubuex, 2019).

Diante desse contexto, apresenta-se como vital a atuação das autoridades de fiscalização para retirar do mercado os produtos provenientes de empresas que praticam evasão fiscal e para impor as devidas sanções a essas empresas. O Brasil, assim como a maioria das nações ocidentais, se caracteriza como um Estado Fiscal, que depende da arrecadação tributária para atender às suas necessidades financeiras. Portanto, a atuação eficaz do Fisco desempenha um papel essencial nesse cenário (Alexandre, 2021).

Entretanto, surge outra inquietação relevante, relacionada à significativa diminuição do orçamento destinado à Receita Federal, um órgão governamental encarregado da arrecadação e fiscalização de tributos no Brasil. Segundo dados apresentados pelo Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (Sindifisco Nacional), em 2022, a Receita Federal teve uma redução de aproximadamente 60% em seu orçamento, quando comparado aos últimos cinco anos.

A redução dos recursos alocados para o Fisco evidencia a formação de um ciclo vicioso de evasão fiscal, uma vez que a diminuição na arrecadação de tributos devido a infrações fiscais conduz a uma redução nos fundos públicos disponíveis para os órgãos encarregados de combater tais práticas. Mais um desafio a ser considerado é o aumento das atividades informais em nações em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, uma vez que os envolvidos nessas atividades não apenas deixam de contribuir para a seguridade social, mas também geralmente não cumprem as obrigações fiscais vigentes em sua área de atuação (Morais, 2022).

Porém, alerta José Morais (2022, p. 19) que:

[...] a sonegação fiscal não é o único causador da redução nas contas públicas e conseqüentemente na má qualidade dos serviços prestados pelo Estado. Fatores como dívida pública e a má gerência dos recursos acaba por amplificar os prejuízos já trazidos pela sonegação e dificultando até o seu próprio combate com a diminuição nos investimentos em fiscalizações.

Em síntese, o combate à sonegação fiscal apresenta-se como uma responsabilidade que recai tanto sobre o Estado, por meio de seus órgãos de fiscalização e autoridades fazendárias, quanto sobre a sociedade, pois esta última é a mais

impactada por esse fenômeno. A evasão fiscal constitui um delito de consequências prejudiciais, afetando a receita pública e, por conseguinte, ameaçando a implementação de políticas públicas que em sua maioria são voltadas à redução da taxa de analfabetismo, doenças, desemprego, pobreza e endividamento, bem como para a melhoria do PIB, IDH e da produção de bens e serviços (Bueno e, 2017).

3. ASCENSÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO E OS NOVOS DESAFIOS TRIBUTÁRIOS

Anteriormente, abordou-se sobre a influência do processo de sedentarização da humanidade no surgimento das primeiras experiências tributárias. No entanto, cabe mencionar que nos primórdios da trajetória humana, mesmo antes da instituição dos primeiros tributos, a ausência de habilidades técnicas dos *hominídeos*, notadamente na produção de alimentos, subordina sua sobrevivência aos recursos produzidos espontaneamente pelo ambiente em que estavam inseridos, desencadeando uma limitação natural à extensão dos grupos formados, por conseguinte, retardando também o desenvolvimento destes (Childe, 1958).

Somente a partir da denominada “Revolução Neolítica”, conceito criado por Gordon Childe (1958), caracterizada pelo desenvolvimento progressivo e sistemático de técnicas agrícolas e de manejo animal que permitiram ao ser humano o atendimento de suas necessidades alimentares, através da produção própria de recursos, que se tornou possível o surgimento e crescimento das primeiras civilizações. Ao viver em comunidade, o homem passa a gerar recursos além do necessário para sua sobrevivência individual, estabelecendo a prática do escambo, como uma maneira de trocar com outros produtores o excedente de sua produção.

Contudo, como bem ponderam João Lopes e José Rossettil (2005, p. 26-27):

O crescente número de produtos disponíveis nos mercados primitivos passou a dificultar a prática rudimentar do escambo, não só pela dificuldade cada vez maior de estabelecer relações justas e intercoerentes de troca, como mesmo de se encontrarem parceiros cujos desejos e disponibilidades fossem duplamente coincidentes. Devido a essa situação, foi inevitável a evolução do escambo para um novo tipo de moeda, a moeda-mercadoria.

Subsequentemente, com o desenvolvimento das sociedades, a utilização da moeda-mercadoria, também se tornou insustentável. Em seu lugar, metais passaram a ser empregados como unidade monetária, sendo posteriormente substituídos pela moeda fiduciária, a qual, consiste em uma forma de dinheiro representada por papel-

moeda, moedas ou meios digitais, desprovida de lastro em metal e, teoricamente, sem valor intrínseco. Na verdade, seu valor é estabelecido por imposição legal do seu emissor, na maioria das vezes, representado pelo Banco Central de uma nação (Lopes e Rossetti, 2005).

Nesse contexto, percebe-se o surgimento das relações comerciais e o princípio da setorização das economias. Naquele momento, já não se mostrava lógico que todos dentro de um mesmo grupo atuassem em prol de um único objetivo comum. Ao invés disso, para o desenvolvimento social, cultural e econômico das primeiras sociedades necessitou-se da concepção e distribuição de funções para todos os integrantes, de modo que a energia laboral destes, antes destinada a suprir somente as necessidades fisiológicas pessoais, agora se direcionasse para atender às demandas da comunidade.

Observa-se que durante o processo de formação da civilização humana, o homem delegou ao coletivo o atendimento de suas exigências, enquanto ser heterotrófico, ou seja, aquele incapaz de produzir, a partir de si mesmo, seu próprio alimento. Sendo assim, na atualidade, muitas vezes, o ser humano tem sua sobrevivência totalmente subordinada ao trabalho alheio, de modo que uma possível ruptura do elo social que une todos como um só, representaria uma dizimação em massa da espécie (Lopes e Rossetti, 2005).

Diante disso, as relações comerciais despontam-se como um instrumento essencial para a manutenção da coesão existente entre os povos, pois, o comércio é um dos pressupostos para o alcance da pacificação social, uma vez que, a segmentação da economia de um Estado, atribuindo-se responsáveis por constituir e desenvolver determinados segmentos, seja eles de *commodities* (setor primário), manufaturas (setor secundário) ou prestação de serviços (setor terciário), permite a instauração do equilíbrio entre demanda e produção (Diniz, 2018).

Mas afinal, qual seria o conceito para o comércio? Segundo o Dicionário Michaelis (2016), pode-se considerar por comércio a atividade comercial baseada na venda, troca ou aquisição de produtos visando o lucro. Para Iara Cavalcante (2021, p. 3 e 4):

[...] o conceito de comércio pode ser visto como a relação socioeconômica entre indivíduos que desejam consumir, e de outro lado quem oferta um produto ou serviço para consumo, revenda ou transformação. [...] Em outras palavras, pode-se entender o comércio como o mecanismo social onde as

peças consomem o que não conseguem produzir, e vendem o que produzem para quem não detém o bem ou serviço.

Nas últimas duas décadas, houve uma transformação completa na maneira como as transações comerciais e a prestação de serviços eram conduzidos, principalmente devido ao avanço da internet associado à globalização. Esses fatores foram cruciais para estabelecer uma economia integrada, na qual, todos podem se conectar, comprando ou vendendo produtos, mesmo estando distantes uns dos outros. Sendo assim, nesse contexto, surge o comércio eletrônico ou também denominado *e-commerce*, como uma decorrência natural da evolução humana (Gattass, 2015).

Conforme apontado por Possuir (1997), os negócios eletrônicos tiveram seu surgimento muito antes da popularização da internet, por volta da década de 1960. O autor destaca que as empresas já empregavam sistemas desenvolvidos com base na tecnologia *EDI (Electronic Data Interchange)* para realizar a transferência eletrônica de dados entre si. Ao mesmo tempo, alguns bancos utilizavam redes dedicadas para efetuar transferências eletrônicas de fundos, conhecidas como *EFT (Electronic Funds Transfer)*.

A configuração do comércio eletrônico conforme hodiernamente conhecido teve início na década de 1990, impulsionada pelos avanços tecnológicos, incluindo a redução de custos em *softwares* e *hardwares*, a disseminação da Internet, melhorias na infraestrutura telefônica e de redes, desenvolvimento de protocolos e padrões, além do surgimento de aplicativos de navegação mais intuitivos. No entanto, foi por volta de 1995, com o estabelecimento da Amazon.com e de outras empresas, que as vendas online ganharam força nos Estados Unidos. No Brasil, essa tendência se solidificou aproximadamente cinco anos depois, com o surgimento de diversas lojas virtuais (Testa, Luciano e Freitas, 2006).

Na visão de Alberto Albertin (2010, p. 03), o comércio eletrônico pode ser considerado como:

[...] a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infraestrutura predominantemente pública de fácil e livre acesso e baixo custo.

Além da definição apresentada pelo autor mencionado anteriormente, ao longo dos anos foram elaborados vários outros conceitos que se complementam, conforme indicado no Quadro 01:

Quadro 1 - Definições para Comércio Eletrônico

Autor	Conceito
Pereira (1999, p.13)	“Negociação realizada por via electrónica, isto é, através do processamento e transmissão eletrónicos de dados, incluindo texto, som e imagem”
Santos, Wille e Santos (2002)	O instrumento da tecnologia da informação, o qual, permite que as corporações troquem, de maneira instantânea, informações entre elas, promovendo assim uma revolução na comunicação do ambiente corporativo.
Boone e Kurtz (2003)	Estratégia de marketing que envolve a busca ativa de consumidores, mediante a coleta e análise de dados comerciais, na facilitação de transações entre consumidores e na gestão contínua de relacionamentos por meio da internet.
Cardoso, Kawamoto e Massuda (2019, p. 121)	“Comercialização e venda de produtos ou serviços, envolvendo a cadeia de valor dos processos de negócio, em um ambiente eletrônico”

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Cardoso, Kawamoto e Massuda (2019)

Noutros termos, compreende-se o *e-commerce* como uma ferramenta da tecnologia da informação, através da qual os usuários da internet podem compartilhar informações e realizar transações de compra e venda de produtos ou serviços em um ambiente eletrônico. O comércio eletrônico representa uma revolução tanto comercial quanto tecnológica, simplificando e tornando mais flexíveis as transações comerciais, resultando em uma maior eficiência para os negócios desenvolvidos por todo o mundo (Andrade e Silva, 2017).

Ao utilizar terminologias apresentadas pelo SEBRAE durante a divulgação dos resultados da 3ª Pesquisa Nacional de Varejo Online, nota-se que o *e-commerce* no Brasil opera de duas maneiras distintas. Algumas empresas conduzem suas operações exclusivamente pela internet (*e-commerce* puro), enquanto outras mesclam suas atividades *online* com pontos físicos (*e-commerce* misto). Atualmente, observa-se

uma tendência de crescimento nas lojas de *e-commerce* puro comparado com as lojas de *e-commerce* misto (Sebrae, 2016).

Além disso, no tocante aos sujeitos participantes das relações comerciais estabelecidas na rede mundial de computadores, pode-se segmentar o comércio eletrônico em quatro principais espécies distintas: *business to business (B2B)*; *business to consumer (B2C)*; *consumer to consumer (C2C)* e *consumer to business (C2B)* (Laudon; Traver, 2017). No entanto, tratar-se-á nesta pesquisa somente das três primeiras modalidades, conforme dispõe-se a seguir:

3.1. Modelos de *e-commerce*

3.1.1. B2B (business to business)

Dentre as categorias de comércio eletrônico, o *business to business*, também conhecido como *B2B*, traduz-se na realização de transações eletrônicas para comprar e vender bens, serviços, ou licenciar propriedade intelectual entre empresas. Através desta prática, as empresas conseguem obter os insumos essenciais para a produção, podem contratar serviços de outras empresas conforme necessidades operacionais, e ainda adquirir bens com o objetivo de futura revenda a interessados. (Gattass, 2015).

Nesse contexto, no qual as partes envolvidas são pessoas jurídicas, há algumas particularidades a serem consideradas. Entre as vantagens, destaca-se a possibilidade de preços mais baixos, uma variedade ampliada e informações detalhadas sobre os produtos, e a conveniência de comprar sem a necessidade de deslocamento a uma loja física. Adicionalmente, essa modalidade de *e-commerce* permite que a empresa reduza a quantidade de intermediários, resultando em uma potencial redução de preços e proporcionando a oportunidade de introduzir novos produtos e serviços para conquistar novos mercados (Nolêto, 2016).

Contudo, no B2B, há desafios notáveis, incluindo a necessidade de lidar com grandes volumes de itens, podendo requerer quantidades mínimas por pedido ou valores mínimos. Isso impõe uma maior exigência quanto ao prazo de entrega e ao valor do frete. As empresas envolvidas devem ter uma capacidade sólida de estoque, um setor logístico ágil e uma taxa de entrega competitiva. Apesar das vantagens apontadas, vale mencionar que a exigência e fiscalização nessa modalidade são elevadas em comparação com outros modelos (Sampaio, 2017).

3.1.2. B2C (business to consumer)

O *B2C*, ou *business to consumer*, representa uma modalidade de *e-commerce* mais familiar e inserida no cotidiano. Nesse cenário, ocorre a relação de consumo entre empresas (pessoas jurídicas) e consumidores (pessoas físicas). Nesse modelo de negócio, preza-se em demasia pelo conteúdo presente nas plataformas, incluindo produto, informações detalhadas e a imagem transmitida ao cliente. A plataforma é o ponto inicial de contato do cliente com o produto, tornando essencial oferecer abundantes informações, fotos e avaliações de outros consumidores para construir confiança na compra (Sampaio, 2017).

Apesar das vantagens, o B2C apresenta desafios. A concorrência é intensa devido à facilidade de integrar plataformas ou criar lojas virtuais. A rentabilidade pode ser impactada pela competição, custos logísticos e a necessidade de manter preços competitivos no mercado (Sampaio, 2017). Embora não haja legislação específica para o comércio eletrônico, o Código de Defesa do Consumidor é aplicado a essas transações no Brasil, tanto normativamente quanto na jurisprudência. O referido diploma regula as relações consumeristas no meio digital, destacando-se em um cenário onde as vendas online crescem significativamente (Brancher, 2018).

3.1.3. C2C (consumer to consumer)

Em último plano, tem-se a modalidade *consumer to consumer (C2C)*, na qual o comércio ocorre diretamente entre consumidores, ambas pessoas físicas. Essa forma de *e-commerce* floresceu na internet, facilitando a compra e venda entre pessoas comuns. Plataformas notáveis que operam nesse formato incluem OLX, Mercado Livre e eBay, proporcionando um espaço onde consumidores podem negociar produtos e serviços entre si. Profissionais autônomos, como prestadores de serviços de limpeza, entregadores, freelancers, entre outros, encontram nesse modelo uma oportunidade para oferecer seus serviços (Gattass, 2015).

No cenário do C2C, a transação ocorre por meio de portais ou plataformas que permitem ofertas de qualquer pessoa que tenha feito um cadastro. Diversas áreas econômicas podem ser exploradas nessas transações, desde a venda de produtos usados até a locação de bens próprios e transporte de pessoas. No entanto, a legislação nesse campo ainda não está completamente estabelecida, especialmente em relação a aspectos regulatórios específicos de cada setor, portanto devendo o

operador do Direito aplicar subsidiariamente o Código de Defesa do Consumidor e a legislação trabalhista, nos momentos oportunos (Brancher, 2018).

Outra forma de transação nesse modelo C2C envolve a transferência direta da posse de um produto entre consumidores. Sites de leilão exemplificam essa abordagem, onde o maior lance determina o comprador do produto. Em síntese, através do *e-commerce C2C*, qualquer consumidor pode oferecer produtos em suas redes sociais e negociar diretamente com seus contatos, eliminando a necessidade de uma empresa intermediária (Nolêto, 2016).

3.2. Marketplaces e seus reflexos no comércio eletrônico brasileiro

Após compreender os modelos tradicionais do comércio eletrônico, abordar-se-á sobre o *marketplace*, denominado como uma espécie de comunidade virtual que aproxima fornecedores, vendedores, consumidores e intermediários, favorecendo o desenvolvimento de trocas e transações entre eles (Mascarez e Lesle, 2002). Operando em um ecossistema singular, versátil, simplificado e seguro, o *marketplace* desempenha um papel crucial na otimização dos fluxos e na redução de custos de operação, por aproveitar as vantagens trazidas pela internet (Martins e Zilber, 2018).

Seguindo esta linha de pensamento, Rafael Campos *et al* (2015) dispõe que o *marketplace* pode ser considerado como uma plataforma digital, na qual, vários fornecedores comercializam seus produtos. Em outras palavras, como bem pondera Ana Paula Starling (2018, p. 5): “o marketplace é uma espécie de *shopping center* virtual que reúne, num só local, vários lojistas que oferecem produtos e/ou serviços”. Nesse modelo de negócio, os consumidores se beneficiam com uma maior variedade de produtos à sua disposição, permitindo-os “pechinchar” preços e selecionar as opções que melhor os satisfaçam, personalizando a experiência de compra, conseqüentemente tornando-a mais conveniente.

Além disso, os próprios vendedores experimentam benefícios neste modelo de comércio. Diferentemente dos canais de vendas online *B2C*, nos quais os empreendedores precisam assumir os custos de uma estrutura completa de vendas, que abrange desde a criação de sites até a contratação de um time de pós-venda, nos marketplaces, todos esses elementos já são oferecidos, haja vista que, como observado por Makdissi Junior (2018, p. 47), os *marketplaces* disponibilizam:

[...] canal de vendas, a audiência selecionada, a promoção do produto através da aquisição de mídia, o gateway de pagamentos, a análise de crédito,

garantia contra contestação do pagamento, sistemas de informação automatizados que forneçam comunicação entre as três partes (marketplace, vendedor e cliente final).

A simplificação do processo de venda *online*, através da integração com *marketplaces*, estabeleceu este modelo como a principal plataforma de *e-commerce* adotada por microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil. Essa tendência é corroborada pelos dados revelados na 4ª Edição da Pesquisa Nacional de Varejo Online, conduzida pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), em parceria com E-commerce Brasil, B2W, e Lojas Integradas (VTEX), na qual, constatou-se que 52% das empresas entrevistadas optaram pela inserção de suas operações nos *marketplaces* (Resch, Silva e Pereira, 2020).

Segundo a análise de Alstynne, Parker e Choudary (2016), a materialização do *marketplace* se desdobra através da interação de quatro importantes agentes. Estes compreendem as plataformas, encarregadas do controle tanto do conteúdo quanto da estrutura tecnológica, além de reger a governança de dados; os fornecedores, atuando como a interface entre a plataforma e o usuário; os vendedores, responsáveis pela comercialização dos produtos; e, por fim, os consumidores, que efetuam a aquisição das mercadorias oferecidas.

Quanto aos modelos contemporâneos de *marketplace*, Jean Makdissi Junior (2018) os categorizou da seguinte forma: marketplace híbrido, marketplace puro, marketplace C2C e, por fim, integrações de lojas. O primeiro modelo caracteriza-se como a integração de vendedores externos à operação de vendas *online* de grandes *players* do mercado. Resumidamente, nessa abordagem, as grandes corporações, as quais detêm suas próprias plataformas de vendas *online* permitem que outros vendedores comercializem seus produtos nelas, recebendo, em contrapartida, comissões sobre as vendas realizadas (Makdissi Junior, 2018).

O *Marketplace* Puro, por sua vez, configura-se como um ambiente de varejo online no qual o proprietário não conduz uma operação de compra e venda própria, atuando exclusivamente com produtos de terceiros. Nessa modalidade, os vendedores se hospedam na plataforma, conduzindo todo o processo de comercialização, enquanto cabe ao operador apenas realizar o processamento de pagamentos e assegurar o crédito. Quando se trata do *marketplace* C2C, caracteriza-se como uma modalidade na qual não apenas empresas (pessoas jurídicas), mas também indivíduos

(pessoas físicas) podem realizar vendas por meio dela. Tais plataformas têm a flexibilidade de adotar tanto a abordagem de *marketplace* puro, onde não há gestão direta dos produtos, quanto o modelo híbrido, que envolve a administração própria de estoques (Makdissi Junior, 2018).

Em última análise, tem-se a integração de lojas, como a “caçula” , entre as modalidades de *marketplace*. Para Makdissi Junior (2018, p. 47), a referida espécie apresenta-se como:

[...] um recurso que está sendo oferecido principalmente entre os provedores de plataformas de comércio eletrônico e permite que lojas que possuam a mesma plataforma possam integrar suas operações de forma sistêmica e disponibilizar o seu catálogo de produtos no site do parceiro.

Melhor dizendo, a integração de lojas, também denominada de *Hub* de integração configura-se como uma plataforma de *e-commerce* através da qual unifica-se toda a operação de vendas de uma empresa ou várias empresas em um único sistema, permitindo que a gestão dos multicanais de vendas seja realizada de maneira eficiente. Essa abordagem implica na interconexão e coordenação de diversos sistemas, tais como plataformas de comércio eletrônico, processadores de pagamento, sistemas de gestão de estoque e outros, com o objetivo de assegurar uma operação sincronizada (Ponciano *et al*, 2019).

Com relação às desvantagens apresentadas pelos *marketplaces*, pode-se registrar que as taxas e comissões elevadas praticadas por muitas plataformas podem representar um ônus significativo para os vendedores, reduzindo consideravelmente suas margens de lucro. Além disso, a intensa concorrência no ambiente dessas plataformas pode tornar difícil para os vendedores destacarem seus produtos e atraírem a atenção dos consumidores. A ausência de contato direto com os clientes configura-se também como uma limitação, haja vista que a experiência do cliente muitas vezes é associada à plataforma do *marketplace* em vez da marca individual do vendedor, dificultando o estabelecimento de relacionamentos personalizados, a fixação da marca no ideário popular e a futura fidelização do cliente (Silva, 2020).

3.3. Breves considerações sobre o enquadramento tributário do *e-commerce* no Brasil

Com base no que foi mencionado anteriormente, as transações comerciais realizadas por meio de plataformas digitais tornam-se cada vez mais rotineiras na vida

dos brasileiros, gerando a exigência de uma nova regulamentação tributária para esse modelo de negócio, seja por inovações legislativas ou pela sua adequação às leis existentes. A necessidade de promover mudanças no sistema tributário nacional, respalda-se no próprio contexto de sua concepção, haja vista que no referido período, o constituinte não vislumbrava a ascensão do comércio eletrônico, de modo que a tributação das operações digitais ocorria prioritariamente na origem, acarretando a retenção da arrecadação nos estados produtores. Nesse sentido, destaca Marcos Menezes e Eric Migani (2021, p.8) que tal prática:

[...] contraria os desígnios do constituinte originário, pois ao ser concebido o modelo tributário para o país, houve uma ênfase à repartição das receitas entre os entes federais, no intuito de reduzir as desigualdades regionais onde era destinada uma maior parte da fatia tributária para estados menos desenvolvidos e eminentemente consumidores, como das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Diante disso, caberia ao Estado, visando inibir a instauração de guerras fiscais entre seus entes federativos, encontrar métodos de tributação adequados e justos para aplicar a essas transações comerciais, especialmente quando se trata da identificação da origem e do destino dessas transações, fato que muitas vezes dificulta a aplicação eficaz das leis tributárias existentes e acaba funcionando como um fator de incentivo às práticas evasivas por parte dos comerciantes online (Souza, 2022). Pode-se afirmar que a solução para o impasse retromencionado tem início com a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 87, denominada como a Emenda do Comércio Eletrônico, a qual, estabelecia que parcela do ICMS, decorrente das vendas interestaduais não presenciais, fosse direcionada aos Estados de destino (Menezes e Migani, 2021).

Convém assinalar que assim como qualquer loja física, o *e-commerce* também está sujeito à tributação sobre suas vendas e serviços. Dentre os principais impostos que incidem sobre as operações eletrônicas, elencam-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), cujas alíquotas geram disputas fiscais entre Estados, até o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) (Silva, 2019).

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi concebido pela Carta Magna de 1988, sendo de competência dos Estados e do Distrito Federal e, em princípio, destinava-se aos cofres públicos dos estados de origem, ou seja, onde

as mercadorias eram produzidas ou no Estado em que as empresas prestadoras de serviços tinham sua sede. No entanto, como mencionado anteriormente, a Emenda do Comércio Eletrônico (EC nº87) trouxe inovações ao redistribuir a arrecadação desse imposto, principalmente com o intuito de enfrentar as desigualdades regionais entre os entes federativos brasileiros (Menezes e Migani, 2021).

Quanto ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ambos de competência federal, incidem sobre os resultados operacionais do comércio eletrônico. Embora aplicados de maneira conjunta, esses dois tributos apresentam distinções notáveis. O PIS, criado pela Lei Complementar nº 7/1970, tem como objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Por sua vez, a COFINS, estabelecida pela Lei Complementar de nº 70/1991, visa financiar a seguridade social, conforme previsto no inciso I do art. 195 da Constituição Federal (Silva, 2019).

Em ambas as modalidades de tributo discutidas, é fundamental observar que são devidas por pessoas jurídicas, inclusive aquelas equiparadas pela legislação do imposto de renda. A distinção crucial entre esses tributos reside na destinação específica atribuída a cada um deles. Enquanto o PIS tem como objetivo promover a integração social do empregado, o COFINS desempenha o papel de contribuição para o financiamento da Seguridade Social, abrangendo áreas como a Previdência Social, a Assistência Social e a Saúde Pública. Essa diferenciação fundamental ressalta as diversas finalidades e impactos sociais dessas contribuições no contexto das atividades comerciais e econômicas (Calcini, 2018).

Concebido pelo art. 153, inciso IV, da Constituição Federal do Brasil, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), também de competência da União, incide sobre produtos industrializados, sejam eles nacionais ou estrangeiros. Ao contrário do ICMS, que sofre alterações em sua forma de arrecadação, no caso do IPI, o recolhimento desse tributo no comércio eletrônico segue o mesmo procedimento que em uma loja física. Faz-se salutar destacar que, apesar de sua previsão constitucional, a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI estão regulamentadas pelo Decreto de nº 7.212/2010 (Souza, 2022).

Em última análise, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), estabelecido pelo art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, confere aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza. Aplicado a empresas e profissionais autônomos, o Imposto

sobre Serviços (ISS) recai sobre uma ampla gama de atividades. Essa lista abrange desde diversos campos da saúde, como médicos, psicólogos e fisioterapeutas, até setores como transporte, construção, informática, telemarketing, entre outros. A alíquota do ISS é determinada pelo município e, geralmente, varia de 2% a 5% sobre o valor do serviço prestado, conforme o ramo de atuação do prestador de serviço ou profissional autônomo (Silva, 2019).

Da mesma forma que o ICMS, o ISS também passou por modificações em suas regras. A Lei Complementar de nº 157, publicada em 29 de dezembro de 2016, promoveu alterações em alguns dispositivos da Lei Complementar nº 116/2003, a qual instituiu o referido imposto. Entre as alterações mais significativas, destaca-se a mudança no local devido à modalidade tributária, especialmente em relação a determinados serviços. Conforme disciplina Renata Wizenberg (2017, p. 52), em decorrência dessa alteração, o comércio eletrônico intermunicipal passa a vigorar com: “[...] uma duplicidade de regras quanto ao local onde a tributação é devida: em alguns serviços a regra é a tributação no município de origem, enquanto em outras, a regra é o ISS devido no local de destino”.

No entanto, é importante destacar que os tributos que impactam cada empreendimento diferem conforme o regime tributário ao qual cada empresa está associada (Souza, 2022). Sendo assim, o Decreto de nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, estabelece a presença de quatro regimes de tributação no Brasil: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado (Brasil, 2018). Entretanto, optar-se-á na presente pesquisa pela explanação somente dos três primeiros regimes, haja vista serem os mais comumente utilizados.

O primeiro entre eles, o regime tributário do Simples Nacional, foi instituído pela Lei Complementar de nº 128/2008 com o propósito de simplificar a arrecadação de tributos para Microempresas (ME), Empresas de Pequeno Porte (EPP) ou Microempreendedores Individuais (MEI). Algumas das características deste regime podem ser condensadas no quadro abaixo:

Quadro 2 - Características do Simples Nacional

Simples Nacional	<ul style="list-style-type: none"> • Arrecadação unificada de impostos (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS), através do denominado Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS); • Alíquotas fixas para cálculo mensal;
------------------	--

	<ul style="list-style-type: none"> • As empresas optantes por este regime devem ter faturamento anual de até R\$360 mil para ME, de R\$360 mil até R\$4,8 milhões para EPP e de até R\$81 mil para MEI; • Quando escolhido, é vigente ao longo de todo o ano-calendário, sendo possível realizar alterações somente no ano subsequente, caso seja desejado ou necessário.
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Paes (2014)

Além do exposto, a atividade desempenhada pelas empresas deve estar registrada na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE). Outrossim, os empresários que possuam participação societária em outras empresas ou apresentem dívidas junto a órgãos públicos não serão elegíveis para aderir ao Simples Nacional. Nas palavras de Nelson Leitão Paes (2014, p. 551):

[...] o Simples Nacional colaborou no desenvolvimento e no crescimento das empresas optantes do regime [...]. As empresas dentro do regime conseguiram crescer de forma mais rápida do que as de fora do regime, e isso se refletiu no maior crescimento do pagamento de impostos por estabelecimento. É uma boa evidência de que o Simples Nacional, e claro as boas condições da economia no período, ajudou no crescimento das pequenas e microempresas brasileiras.

Dentre as demais alternativas de regimes tributários, o Regime do Lucro Presumido caracteriza-se por simplificar a apuração das bases de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No contexto desse regime, a base de cálculo dos impostos é determinada trimestralmente por um percentual pré-estabelecido pela Receita Federal, considerando as diversas atividades econômicas no país. As alíquotas variam entre 1,6% e 32% sobre o faturamento presumido da empresa, com um limite anual de até 78 milhões. Quanto aos outros impostos, como PIS e Cofins, a alíquota de recolhimento é fixada em 3,65% (Oliveira, 2009).

Por fim, o regime tributário do Lucro Real, embora demande uma apuração complexa, representa a escolha mais equitativa para as empresas. Nesse regime, o imposto está diretamente vinculado ao lucro real da empresa, o que significa que as empresas só contribuirão caso tenham obtido lucro no ano tributável, caso contrário, estarão isentas do pagamento. Destaca-se que esse regime é obrigatório para instituições financeiras, bancárias e outras empresas, desde que ultrapassem o limite de faturamento anual estabelecido em R\$78 milhões. (Lopes, 2017).

Nesta última modalidade, o IRPJ e a CSLL são calculados por meio do lucro efetivo da empresa após as despesas, ou seja, no próprio lucro líquido da empresa durante todo o ano. Além disso, há também a aplicação de outros impostos, como o PIS e o COFINS e, possivelmente, o ISS, o ICMS e o IPI. Ao optar pelo regime de Lucro Real, é crucial manter uma escrituração contábil precisa, uma vez que apenas as despesas devidamente comprovadas são elegíveis para dedução ou compensação (Lopes, 2017).

Quando se trata da escolha entre optar pelo Lucro Presumido ou Lucro Real, Maurício Teixeira de Oliveira (2009, p. 6) destaca:

Optar por um em detrimento do outro pode significar ter que se fazer a Contabilidade, já que o regime de Lucro Presumido dispensa a escrituração; esse fato, também, deve ser levado em conta, afinal os contadores aumentam seus honorários (com razão) quando têm de atender às exigências da sistemática do Lucro Real.

Quanto ao ICMS, tanto no Lucro Presumido quanto no Lucro Real, a apuração ocorre sob o regime normal. Nesse contexto, o imposto pago na aquisição de mercadorias resulta em um crédito que pode ser abatido do débito devido pelo contribuinte nas operações sujeitas a esse tributo (Martins; Bonadio, 2008). Em síntese, ao considerar os pontos supramencionados, cada empresa deve avaliar sua situação e determinar a opção que melhor se adequa à sua operação. Assim, buscar orientação especializada é crucial, pois a escolha equivocada pode resultar em prejuízos e, conseqüentemente, danos ao fisco. Portanto, todas as decisões devem estar em conformidade com a legislação para evitar possíveis danos e a possibilidade de cometer o crime de sonegação.

4. DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NA ERA DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

Nas transações comerciais internacionais, assim como no âmbito do mercado interno, constata-se a ocorrência de incidência tributária. Consoante as considerações de Alfredo Becker (1998) e Klaus Tipke (2002), em qualquer relação intersubjetiva, de natureza comercial, em que se tenha como objeto direto ou indireto o capital ou a percepção de renda, a tributação mantém-se invariavelmente presente. Segundo análise de Tipke (2000), na prática, a tributação sobre a renda manifesta-se em três momentos distintos: (i) no instante da percepção da renda, (ii) durante o acúmulo da renda (patrimônio) e (iii) no dispêndio da renda (consumo).

Portanto, evidencia-se que a tributação sobre as aquisições de bens tangíveis realizadas no varejo internacional configura-se como uma prática equitativa, cujo propósito primordial é assegurar a justiça fiscal e, por conseguinte, fomentar a sustentabilidade do sistema tributário nacional, prevenindo a erosão da base tributária (Krugman, Obstfeld e Melitz, 2015). A globalização aliada ao avanço de inovações tecnológicas disruptivas e à presença marcante da tecnologia da informação nos processos de geração de riqueza, tem gerado novas perspectivas sobre a territorialidade e a intangibilidade das relações econômicas, provocando alterações significativas no modelo capitalista e nas matrizes tributárias de diversas nações (Fossati e Giotti de Paula, 2022).

Atualmente, é perceptível uma gradual extinção dos vínculos físicos nos mercados consumidores, levando alguns estudiosos a discutirem o advento de um novo modelo econômico denominado de "Economia Digital". Nas palavras de João Miguel Morgado Martins (2021, p. 8), a referida modalidade de economia: “consiste no resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação despoletado pelo desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC)”.

Sob esse prisma, a economia digital emerge como uma força transformadora, redefinindo os paradigmas da economia tradicional. Esse fenômeno é impulsionado pelo desenvolvimento de novos meios de comercialização e comunicação. Nessa nova era econômica, a produção convencional de bens e serviços assume uma abordagem dinâmica, constantemente aprimorada pela inovação tecnológica. A interseção entre a tradição e a modernidade além de permitir a automatização dos processos de produção, também estimula a criação de novos modelos de negócios, alimentando um ciclo constante de progresso (Amorim, 2019).

Na mesma direção de pensamento, ressalta Joachim Englisch (2015) que, não seria apropriado categorizar essa transformação como uma nova economia. O autor argumenta que, na verdade, o mundo está imerso em um processo de digitalização da economia tradicional. Nesse sentido, a Economia 4.0 opera integralmente em ambientes virtuais, possibilitando a mobilidade geográfica: (i) dos fatores de produção, especialmente os intangíveis, frequentemente essenciais para a criação de valor; (ii) das funções de negócios; e, com frequência, (iii) dos produtos ou usuários correspondentes.

De acordo com as pesquisas conduzidas por João Martins (2021, p. 9), no âmbito das vantagens resultantes da digitalização dos processos comerciais, evidencia-se que:

A expansão da economia digital cria muitas novas vantagens de oportunidades económicas. Os dados digitais podem ser usados para fins de desenvolvimento para resolver problemas sociais, incluindo aqueles relacionados aos objetivos de desenvolvimento sustentável. Pode ajudar a melhorar os resultados económicos e sociais e ser uma força para a inovação e crescimento da produtividade. As plataformas facilitam as transações em rede, bem como a troca de informações.

Em contraposição a essa perspectiva, a economia digital, ao conferir mobilidade às empresas e impulsionar sua transição para uma estrutura global, tanto na produção e prestação de serviços quanto na geração e gestão de receitas, trouxe consigo novos desafios fiscais para os Estados, especialmente no que concerne à arrecadação de receitas (Mélo, 2016). Esse fenômeno decorre da capacidade do comércio eletrônico, por exemplo, de permitir transações de e para qualquer ponto do globo, levantando indagações sobre qual jurisdição deve assumir a responsabilidade pela tributação dessas transações (Martins, 2021).

Nesse sentido, afirma Marshal Berman (2006, p. 15) que:

[...] a experiência ambiental da modernidade anula todas as fronteiras geográficas e raciais, de classe e nacionalidade, de religião e ideologia: nesse sentido, pode-se dizer que a modernidade une a espécie humana

A complexidade na tributação da economia digital está intrinsecamente ligada à estruturação das matrizes tributárias em diversos países. No Brasil, por exemplo, o sistema tributário alinha-se ao princípio da territorialidade, o qual estabelece que todas as situações jurídicas geradoras de renda, seja por nacionais ou residentes, localizadas em seu território, resultam em uma obrigação tributária. Nesse contexto, a flexibilização da territorialidade tributária contribui para a criação de um cenário em que a legislação tributária se revela ineficaz na captação dos recursos provenientes das operações da economia digitalizada, gerando insegurança jurídica e perda de receita pública (Fossati e Giotti de Paula, 2022).

Além disso, o embaraço para determinar qual ente tributário é legítimo para taxar as transações comerciais de bens tangíveis pode resultar na concepção de dois cenários distintos: a) bitributação; e b) ausência de tributação. Na primeira situação, tanto o estado de origem (onde a mercadoria é produzida) quanto o estado de destino (território em que reside o consumidor final) exercerão o seu poder-dever de

tributação. Por outro lado, na segunda hipótese, se nenhum país aplicar tributos devido a considerar-se inapto para tal, o comerciante estrangeiro obtém vantagens e privilégios em relação ao comerciante nacional, delineando uma concorrência desleal que coloca em risco a sustentabilidade do mercado interno (Martins, 2021).

Registra-se que com o avanço da internet e o surgimento da economia digital, especialmente no âmbito dos *e-commerces*, a questão fiscal passou a enfrentar novos desafios, uma vez que a tributação das compras internacionais sofreu mudanças significativas. Inicialmente, as transações comerciais internacionais eram conduzidas por meio da interação entre duas pessoas jurídicas: a empresa fabricante da mercadoria e a empresa intermediária, incumbida de resgatar as mercadorias da fabricante e entregá-las ao consumidor final. Nesse contexto, a intermediária assumia a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos, garantindo a repartição equitativa do produto arrecadatório entre as unidades federativas do Estado destino (Tavares, 2016).

Figura 1 - Antigo Modelo de Comercialização Internacional



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Tavares (2016).

No entanto, com a emergência dos *marketplaces* e a superação das barreiras geográficas, as empresas produtoras identificaram nesse novo modelo de negócios uma oportunidade para ampliar suas receitas e reduzir os custos operacionais. Passaram, assim, a despachar diretamente os seus produtos para o consumidor final em outros países, utilizando meios de transporte aéreo, terrestre ou marítimo. Essa mudança teve como resultado a eliminação das empresas intermediárias, conhecidas como meeiras ou importadoras. Em âmbito nacional, tal transformação afetou a arrecadação tributária brasileira, uma vez que a estrutura tributária do país não considerava o consumidor pessoa física como contribuinte de alguns impostos incidentes sobre a circulação de mercadorias, a exemplo do ICMS (Tavares, 2016).

Figura 2 - Novo Modelo de Comercialização Internacional



Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Tavares (2016).

Em face das preocupações com os impactos adversos advindos da digitalização dos processos econômicos, várias economias globais e organizações internacionais, como a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Fórum Econômico Mundial (FEM) e a União Europeia (UE), uniram esforços com o objetivo comum de compreender esse fenômeno, como também, desenvolver diretrizes internacionais aplicáveis globalmente para conter os efeitos da concorrência fiscal desleal, da erosão de bases tributárias e da transferência de resultados. Essa iniciativa engloba a criação de grupos especializados, a exemplo da *OECD Task Force on the Digital Economy* e do *High-Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy (EU Expert Group)* (Englisch, 2015).

Nas palavras de Gustavo Fossati e Guilherme Navarro (2021), entre as organizações anteriormente mencionadas, a OCDE lidera a maior parte das pesquisas sobre a economia digital, destacando-se como uma fonte de referência para aqueles que buscam aprofundar seu entendimento sobre o fenômeno. Na Conferência de *Ottawa*, realizada em 8 de outubro de 1998, sob o título "*A Borderless World. Realising the Potential of Eletronic Commerce*," a mencionada organização apresentou os princípios fundamentais que devem guiar a tributação da economia digital. Foram estabelecidos quatro princípios orientadores:

Quadro 3 - Princípios Base da Tributação Incidente à Economia Digital

<p>1. Princípio da neutralidade:</p> <p>A tributação não deve induzir os agentes econômicos a adotar comportamentos específicos em resposta aos encargos tributários. Isso implica a não discriminação, positiva ou</p>	<p>2. Princípio da eficiência:</p> <p>Os custos administrativos relacionados à cobrança de impostos devem ser reduzidos, exigindo e pagando o montante adequado de imposto e</p>
--	---

negativa, em relação às operações na economia digital em comparação com as transações realizadas de maneira convencional.	minimizando os riscos de fraude e evasão fiscal por meio de medidas proporcionais.
<p>3. Princípio da certeza e simplicidade:</p> <p>Busca despontar nos contribuintes uma confiança legítima em relação às consequências tributárias de uma operação.</p>	<p>4. Princípio da prevalência da substância sobre a forma:</p> <p>Considera o conteúdo material do negócio, não apenas a denominação ou qualificação escolhida pelas partes.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Palma (2018).

Por meio da análise dos princípios delineados anteriormente, evidenciou-se que a OCDE descartou a proposta de conferir um tratamento diferenciado ao comércio eletrônico em comparação com o comércio convencional. De fato, o organismo visa estimular o desenvolvimento de políticas de integração econômica e fiscal, concretizadas por meio de acordos bilaterais e multilaterais. Essas medidas buscam facilitar a identificação dos eventos geradores de tributos, eliminando a necessidade de uma base física específica. Esse enfoque permite que a comunidade global elabore estruturas tributárias flexíveis e adaptáveis para abarcar as complexidades do cenário atual (Fossatti e Navarro, 2021).

Em relação ao tema em questão, Gustavo Fossatti *et al.* (2022, p. 39) faz a seguinte ponderação:

[...] a economia digital apresenta desafios para as jurisdições tributarem, seja pela ausência de presença física dos agentes econômicos em suas jurisdições, seja porque a prestação de serviços e o fornecimento de intangíveis são transfronteiriços [...] Torna-se necessário, assim, que haja preferencialmente acordos ou convenções bilaterais e multilaterais, para que seja possível identificar os fatos gerados neste mercado global e, em geral, como mencionado anteriormente, sem base física.

No entanto, apesar da imperatividade de atualizar os instrumentos normativos para acompanhar a volatilidade da economia digital, essas modificações não devem configurar-se como uma imposição de novas obrigações que acarretem custos excessivos para os agentes econômicos, especialmente para pequenas empresas e *startups*, e que se configurem como um ônus financeiro para as próprias autoridades fiscais. Efetivamente, busca-se o alcance de um equilíbrio entre a conformidade fiscal e a eficiência administrativa, alinhando-se não apenas ao fenômeno multidimensional

da praticabilidade tributária, mas também a um ideal de regulação tributária otimizada (Fossatti e Navarro, 2021).

4.1. O processo de importação e seus desdobramentos práticos

Antes de adentrar na análise dos tributos incidentes nas compras realizadas no varejo internacional, faz-se mister elucidar o conceito do processo de importação e seu respectivo enquadramento jurídico. Nos dizeres de Ramon Soares (2018, p.17): “O processo de importação refere-se à operação que possibilita a entrada de mercadorias estrangeiras em um território aduaneiro, seguindo as condições legais e comerciais estabelecidas”. Para Samir Keddi (2012), o ato de importar pode se dar de maneira direta (realizada sem intermediários), como também de forma indireta (realizada através da intermediação de terceiros).

No âmbito do comércio internacional, internamente o Brasil opera como agente regulador da balança comercial entre as importações e exportações, visando de forma direta a proteção do mercado nacional e indiretamente o incremento de suas receitas, através da incidência tributárias nas operações, pois, conforme enfatiza Marina Santos (2021), as modalidades tributárias desempenham diversas funções, destacando-se a: a) fiscal, destinada à arrecadação de recursos para os cofres públicos; b) extrafiscal, que, além da arrecadação de receita, exerce uma função regulatória de mercado; e, por fim, c) parafiscal, voltada à obtenção de recursos para custear atividades estatais não diretamente exercidas pelo Estado.

No tocante à regulamentação jurídicas das operações do mercado externo, Herbert Bruyn Jr, (2015, p. 460) dispõe que o sistema tributário nacional delinea quatro regimes jurídicos relativos à importação de bens:

[...] três específicos (um relativo a bagagens, outro a remessas postais internacionais e um terceiro, às importações provenientes por via terrestre do Paraguai) e um residual – o regime de tributação comum – RTC –, aplicado à generalidade das mercadorias. Como traço comum, os Regimes de Tributação Simplificada – RTS, atinente às remessas postais internacionais, e o de Tributação Especial – RTE, relativo às bagagens, tornam menos complexos os procedimentos administrativos e mais rápida a aplicação da norma de incidência, apropriada à dinâmica econômica específica dessas situações.

Devido à natureza desta pesquisa, a abordagem será restrita ao exame do Regime de Tributação Simplificada (RTS) aplicado a remessas postais internacionais, abrangendo bens de até US\$ 3.000,00 (três mil dólares americanos). Essa análise

considera a incidência de uma alíquota única de 60%, exceto nos casos de isenção aplicável a bens com valor inferior a US\$ 50,00 (cinquenta dólares americanos), conforme estipulado pela Portaria MF nº 156/99 da Administração Aduaneira e pela Instrução Normativa SRF nº 096/99 (Bruyn Junior, 2015).

Em termos gerais, o procedimento de importação, também conhecido como despacho aduaneiro de importação, é regulamentado pela Instrução Normativa nº 680/2006, que prevê a condução desse processo por meio do Portal Siscomex. Para uma compreensão mais aprofundada, o despacho aduaneiro é um protocolo fiscal composto por várias fases, dedicado à minuciosa verificação de todos os dados fornecidos pelo importador relativos às mercadorias importadas, bem como à análise dos documentos apresentados, em conformidade com o artigo 542 do Regulamento Aduaneiro (Soares, 2018).

Segundo o entendimento de Aron Storch (2021), respaldado pelas disposições delineadas no artigo 543 do Regulamento Aduaneiro (Decreto de nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009), a etapa do despacho aduaneiro de importação deve ser obrigatória para todos os produtos que adentram o território nacional, mesmo que não estejam sujeito à tributação (isenção). Além de obrigatório, o despacho aduaneiro destaca-se pela sua natureza dúplice, conforme indicado por Folloni e Hannemann (2014, p. 455):

[...] o despacho aduaneiro é um procedimento de fiscalização simultaneamente aduaneiro e tributário, isto é, voltado a verificar a regularidade da importação sob o ponto de vista aduaneiro (verificação da real mercadoria, do real importador e exportador, da licitude da importação etc.) e sob o ponto de vista estritamente tributário (incidência de tributos e cumprimento regular de todas as obrigações tributárias, principal e acessórias).

Inicialmente, no que diz respeito à condução do processo de importação por pessoas jurídicas, é necessário obter o Registro de Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros da Receita Federal (RADAR). Nesse registro, são fornecidos dados cadastrais, comerciais, financeiros e contábeis. Logo após, deve-se realizar a habilitação no Sistema Integrado do Comércio Exterior (SISCOMEX), cuja responsabilidade abrange a tributação no âmbito do comércio internacional, considerando dados fiscais como o tipo de mercadoria e sua classificação fiscal. O registro da Declaração de Importação (DI) também é efetuado por intermédio do portal do SISCOMEX (Soares, 2018).

A fase de desembaraço aduaneiro inicia-se efetivamente com a chegada da mercadoria ao porto. Após a conclusão de todos os procedimentos da administração

portuária, dá-se início ao processo de nacionalização da mercadoria. Essa etapa se desenvolve quando a DI é oficialmente registrada no SISCOMEX, acarretando o débito dos impostos federais da conta do importador. Após o pagamento dos impostos, é necessário aguardar a parametrização da Receita Federal do Brasil (RFB), podendo ser conduzida por meio de canais delineados no quadro a seguir:

Quadro 4 - Canais de Parametrização da RFB

CANAL	CARACTERÍSTICAS	VERIFICAÇÕES	PROCEDIMENTOS APÓS VISTORIA
VERDE	Despacho automático e sem análise documental e de material	Nenhuma	Despacho aduaneiro flui sem interrupções
AMARELO	Análise documental	Declaração de Importação (DI)	Continuação se não houver irregularidades
VERMELHO	Análise física e documental	Comparação entre o acervo documental apresentado e a mercadoria pendente de desembaraço	Liberação, exigências (como laudo técnico ou ajustes tributários), ou termo de retenção para procedimentos especiais.
CINZA	Procedimentos especiais, conforme Instrução Normativa nº 1.986/2020	Análises similares ao canal vermelho	Continuação, retenção, apreensão (pode levar à pena de perdimento), instauração de Representação Fiscal para Fins Penais

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Soares (2018)

Independentemente do canal de parametrização que conduza à conferência aduaneira, uma vez que todas as exigências da autoridade aduaneira são superadas no Portal SISCOMEX, torna-se possível o efetivo desembaraço aduaneiro, culminando na entrega das mercadorias ao importador contribuinte (Storch, 2021). Vale ressaltar que, no caso de pessoas físicas, a habilitação no SISCOMEX é dispensada nas operações em nome próprio.

Nessas situações, as importações são realizadas por meio do Regime de Tributação Simplificada, no qual essas pessoas podem importar até US\$ 3.000,00 (três mil dólares dos Estados Unidos da América) por operação. Em compras de até US\$ 500,00, o imposto é simplificado, correspondendo a 60% da compra, incluindo o valor do produto e eventuais taxas de frete e seguro. Para valores superiores, que não atinjam o teto, incide também o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

(ICMS), administrado pelos estados, e uma taxa de despacho aduaneiro de R\$ 150,00 (Máximo, 2023).

4.2. Incidência tributária e evasão fiscal no varejo internacional

Conforme abordado anteriormente, no contexto da efetivação do ato de consumo, seja qual for o método empregado ou a natureza transfronteiriça de algumas operações, torna-se imperativo contemplar a imposição de tributos. Logo, não sendo diferente para as transações de compras internacionais, especialmente de bens tangíveis, nas quais verifica-se a incidência de diversas espécies tributárias, respaldadas por legislação e de competência tanto da União quanto dos Estados e do Distrito Federal para sua arrecadação (forma de cálculo e procedimentos para a efetiva cobrança) (Soares, 2018).

Por meio do quadro apresentado a seguir, é viável compreender a dinâmica da incidência tributária nas compras internacionais, nos âmbitos federal, estadual e do Distrito Federal. Faz mister ressaltar que, no contexto da União, os impostos aplicados estão normatizados pelos artigos 149 a 153 da Constituição Federal, ao passo que, na esfera estadual e distrital, sua base legal está contemplada no art. 155, inciso II, do referido diploma (Brasil, 1988).

Quadro 5 - Incidência Tributária no Processo de Importação

UNIÃO	ESFERA ESTADUAL E DISTRICTAL (DF)
Imposto de Importação (II)	ICMS
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	
Programa de Integração Social (PIS)	
Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Brasil (1988)

Para as pessoas jurídicas ou pessoas físicas que realizam operação de importação que supera o teto estabelecido pela Receita Federal (US\$3.000,00), a arrecadação dos tributos federais, como o II, IPI, PIS/PASEP e COFINS, realiza-se através

do débito na conta corrente do importador, utilizando o SISCOMEX (Soares, 2018). Em relação às transações efetuadas por pessoas naturais com valores abaixo do limite estabelecido:

O consumidor pode pagar os tributos pelo site dos Correios, por meio de boleto bancário ou cartão de crédito. Algumas transportadoras privadas cobram os impostos no momento da entrega na casa do comprador. Algumas lojas virtuais cobram uma estimativa de imposto no momento da compra e devolvem a diferença no mês seguinte no cartão de crédito. O prazo de pagamento do imposto corresponde a 30 dias para encomendas transportadas pelos Correios e 20 dias para transportadoras privadas, a partir da liberação da mercadoria pela Receita Federal (Máximo, 2023, s/p).

Em virtude da abordagem central desta pesquisa, não serão exploradas todas as modalidades de tributos, optar-se-á somente pelo breve tratamento do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com o fito de melhorar a compreensão dos tópicos subsequentes.

4.2.1. Imposto de importação (II)

De competência privativa da União, conforme estabelecido no art. 153, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o Imposto de Importação (II) é caracterizado pela sua natureza eminentemente extrafiscal, denotando sua finalidade precípua de proteção do mercado nacional. Este imposto incide sobre a entrada de produtos estrangeiros no território brasileiro, como especificado no art. 69 do Decreto nº 6.759 (Brasil, 2009). O momento do registro da Declaração de Importação (DI) marca o fato gerador, ocorrendo com a entrada da mercadoria estrangeira. Os contribuintes abrangem todos os envolvidos em operações de importação de mercadorias, além daqueles equiparados pela lei, conforme previsto no art. 22, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) (Brasil, 1966).

Dentro das condições e limitações estabelecidas por lei, o Poder Executivo possui a prerrogativa de ajustar a alíquota aplicável a esta categoria tributária, com o intuito de regular a política cambial e o comércio internacional. A base de cálculo desse tributo é definida pelo valor aduaneiro (VA), conforme indicado pelo art. 20, II, do Código Tributário Nacional (CTN) (Brasil, 1966). O valor aduaneiro, por sua vez, é composto pelo valor da mercadoria no local de embarque (VMLE), além dos custos de frete e seguro internacionais.

A obtenção do VA ocorre pela soma dos montantes de todos os elementos retromencionados, multiplicada pela taxa de câmbio do dia, conforme fórmula disposta

abaixo. Dessa forma, o valor aduaneiro sempre deverá estar expresso na moeda corrente do país importador. Além disso, percebe-se que as bases de cálculo do II variam de acordo com o tipo de mercadoria, uma vez que cada produto detém uma classificação fiscal (NCM) (Soares, 2018).

$$Va = (VMLE + Frete Internacional + Seguro) \times Taxa Cambial do Dia \quad (1)$$

Em síntese, observa-se que as principais finalidades do imposto de importação são a obtenção de receitas para o Estado (fiscal) e a promoção do protecionismo no âmbito do comércio nacional (extrafiscal) (Bruyn Jr., 2015).

4.2.2. Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

Com a responsabilidade de arrecadação atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é regulamentado pelo art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. Este artigo prevê diversas situações de incidência desse tributo, e no contexto das operações de importação, destaca-se a entrada de mercadorias estrangeiras em território nacional, conforme estipulado no art. 2º, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, transcrito *in verbis*:

Art. 2º O imposto incide sobre:

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Brasil, 1996).

O contribuinte abrange tanto pessoas físicas quanto jurídicas que realizam a importação de mercadorias do exterior, mesmo que essa operação não tenha finalidade comercial (Brasil, 1996). Quanto à alíquota aplicada, esta pode variar dependendo do estado de destino da mercadoria importada, uma vez que cada estado estabelece a sua própria alíquota. A base de cálculo do ICMS, por sua vez, pode ser encontrada através da seguinte fórmula:

$$Base \ de \ Cálculo \ do \ ICMS = \frac{(Va + II + IPI + PIS + CONFINS + Despesas)}{(1 - Alíquota \ de \ ICMS)} \quad (2)$$

$$\text{Valor do ICMS} = \text{Base de Cálculo} \times \text{Alíquota do ICMS} \quad (3)$$

O autor Carlos Ashikaga (2007, p. 54) destaca que:

Esse é o chamado cálculo “por dentro” do ICMS, em que a base de cálculo “por fora” (sem embutir o imposto) deverá ser dividida por um determinado fator (100% - alíquota da mercadoria) para se aferir a base de cálculo com o imposto calculado “por dentro” e, somente após esse procedimento, aplica-se a alíquota referente ao produto, para se obter o ICMS devido na operação de importação.

Em síntese, a finalidade essencial desse método reside na garantia de uma abordagem justa na determinação do valor do ICMS em operações de importação. Ao incorporar o imposto na base de cálculo "por dentro", o objetivo é assegurar que o valor total do ICMS seja calculado de maneira proporcional e equitativa, levando em consideração a alíquota aplicável à mercadoria. Essa prática visa evitar distorções, garantindo que o montante do imposto seja devidamente integrado ao valor total da transação.

4.3. A sonegação fiscal no cenário internacional

A partir das pesquisas conduzidas por Allingham e Sandmo (1972), deduz-se que grande parte das práticas evasivas nas transações econômicas internacionais está vinculada à escolha legislativa dos Estados em adotar o Lançamento Tributário por Homologação para determinar o crédito tributário nessas operações. Nessa abordagem, o próprio contribuinte realiza o lançamento do tributo, cabendo à autoridade administrativa apenas homologar o lançamento, de forma expressa, por meio de ato formal, ou tácita, quando o prazo legal expira.

Com relação ao prazo disponível para a homologação, nos casos em que a lei não fixar, considera-se de cinco anos a partir do fato gerador, após o qual o lançamento é considerado homologado, salvo em casos de dolo, fraude ou simulação. Diante desse cenário, o contribuinte se depara com duas opções: declarar integralmente sua renda ou optar por uma declaração parcial, sendo que, na maioria dos casos, a segunda alternativa se destaca como a mais atrativa.

Seguindo essa mesma linha de pensamento, Mengistu, Molla e Mascagni (2019) abordam em sua obra intitulada "*Tax Evasion and Missing Imports: Evidence From Transaction-Level Data*" que a evasão fiscal no âmbito do comércio internacional se manifesta em três formas: a) subfaturamento (preço); b) subnotificação de

quantidades importadas; e c) classificação incorreta de produtos, também conhecida como *mislabeled* ou *misclassification*.

Evasion of international trade taxes can, however, take place through under-invoicing (price), under-reporting of import quantities, as well as misclassification of products (Mengistu, Molla e Mascagni, 2019, p. 26).

O subfaturamento de importações ocorre quando há uma declaração falsa do preço pago pela mercadoria importada. Nesse contexto, o importador informa um valor inferior ao efetivamente pago ao exportador, diminuindo assim o montante sujeito à tributação e, conseqüentemente, os impostos devidos ao Estado. Já a subnotificação de quantidades envolve a omissão intencional do agente, que declara quantidades menores do que as efetivamente existentes, com o objetivo de reduzir os tributos incidentes em uma transação comercial (Schons e Bittencourt, 2021).

O *mislabeled*, por sua vez, refere-se à falsa declaração da mercadoria importada. Segundo Raymond Fisman e Shang-Jin Wei (2004, p. 477):

Part of evasion is thought to take place by mislabeling imported products from a higher taxed to a lower taxed type, which is easier for "similar products". Operationally, two products are considered "similar" if they are in the same four-digit category.

Em um exemplo hipotético, pode-se considerar como um caso de *mislabeled*, a situação entre bijuterias e joias vendidas por joalherias, produtos similares, embora não idênticos. O importador das joias poderia, de maneira enganosa, fraudar sua declaração de importação ao indicar a aquisição de bijuterias produzidas de metais comuns, mesmo que prateadas, douradas ou platinadas (NCM 7117.1), sujeitas a uma alíquota de IPI de 7,8%, quando na realidade, teria adquirido joias de uma conhecida joalheria francesa, feitas a partir de metais preciosos distintos da prata (NCM 7113.19.00), com uma alíquota de IPI de 9% (Brasil, 2021).

Acrescenta-se a essas práticas a simulação realizada por diversas varejistas internacionais, as quais, ao fingirem ser pessoas físicas ao comercializar com outros indivíduos, se beneficiam da isenção do pagamento do II, IPI, PIS e COFINS, prevista no artigo 1º, §2º da Portaria MF nº 156/1999, que isenta remessas postais internacionais de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou seu equivalente em outra moeda, do pagamento dos tributos supramencionados, desde que tanto o remetente quanto o destinatário sejam pessoas físicas. Além dessa prática ilícita, estas mesmas empresas adotam a estratégia de subdividir encomendas de

elevado valor em pacotes menores, gerando valores que se enquadram nas condições de isenção do imposto de importação (Castilho, 2022).

Os efeitos prejudiciais da evasão fiscal nas receitas tributárias do Brasil são tão significativos que, de acordo com as estimativas de sonegação em 2019 apresentadas por Xavier et al. (2022), a eliminação dessas práticas representaria um incremento positivo de 23% aos cofres públicos, equivalente a cerca de 8% do Produto Interno Bruto (PIB) do país. Diante desses dados, os autores enfatizam que a carga tributária poderia ser reduzida sem afetar as receitas públicas caso a evasão fiscal fosse eliminada. Além disso, ressaltam que os impactos da evasão fiscal não se limitam aos cofres públicos, afetando também a livre concorrência.

Visando mitigar os impactos negativos da digitalização na economia tradicional, a comunidade internacional liderada pela OCDE está constantemente buscando a aplicação de tecnologias da informação, tais como *blockchain*, *big data*, sistemas informatizados, inteligência artificial (IA) e outros métodos de tratamento de dados de contribuintes. A implementação dessas ferramentas, apesar de não estar consolidada e disseminada, representa a promessa de uma eficiente solução para os desafios encontrados pela fiscalização tributária global (Abreu, 2020).

4.4. O programa “remessa conforme” como uma medida de enfrentamento à evasão fiscal nas importações.

Conforme explanado de forma abrangente nos tópicos anteriores, o fenômeno da globalização, aliado ao desenvolvimento e implementação de novas tecnologias de informação e comunicação (TIC), conduziu à digitalização dos processos comerciais tradicionais. Essa transformação possibilita a progressiva eliminação dos vínculos físicos nos mercados consumidores, como também, coloca à prova conceitos tradicionais de tangibilidade e territorialidade tributária, gerando obstáculos para grande parte das matrizes tributárias mundiais, caracterizadas por suas legislações obsoletas e incapazes de se adaptarem às mudanças introduzidas pelo novo modelo econômico.

No cenário brasileiro, o tratamento jurídico-tributário das plataformas de *e-commerce*, sejam elas nacionais ou internacionais, especialmente no setor varejista, emerge como um desafio significativo, dada a marcante expansão desse modelo de negócio no país, notadamente, durante a pandemia de Covid-19. Conforme indicado por Fernando Leonardo (2023), no ano de 2022 registrou-se a entrada de mais de 178

milhões de remessas postais internacionais, sendo a maioria caracterizada por produtos comercializados por grandes *players* do cenário internacional, tal como: *Amazon*, *Aliexpress*, *Shoppe* e *Shein*.

A expressiva presença no mercado brasileiro das varejistas internacionais mencionadas desencadeou inquietação no varejo nacional, sobretudo devido à formação, ao longo dos anos, de um cenário de concorrência desleal. Para os varejistas locais, o tratamento tributário aplicado aos *marketplaces* estrangeiros é mais favorável em comparação ao aplicado às empresas nacionais. Para representar esse panorama, Gonçalves Filho (2023) destaca que empreendedores brasileiros enfrentam uma carga tributária que varia entre 80% a 130% sobre a cadeia produtiva e de distribuição.

Por outro lado, os denominados "*Cross-border e-commerces*", ao simularem ser pessoas físicas envolvidas em transações com outras pessoas físicas, conseguem evitar o pagamento do II, IPI, PIS e COFINS, aproveitando a brecha da isenção aplicada à remessas postais internacionais com valor inferior a US\$ 50,00, sendo portanto, oneradas apenas pela incidência do ICMS com alíquota de 17% (Convênio ICMS n.º 81). Nesse sentido, conclui-se que uma tributação desproporcional, para além de violar os princípios da justiça e da equidade fiscal, propicia que as mercadorias estrangeiras se destaquem em relação aos produtos nacionais, impactando, conforme destacado por Bruyn Jr. (2015, p. 2), "o nível de inflação, o processo de industrialização e, por conseguinte, o emprego em um país".

Frente a essa questão, em 2022, grandes varejistas e associações industriais brasileiras solicitaram ao governo federal a implementação de medidas de protecionismo econômico, que envolvam a tributação de todas as compras eletrônicas realizadas por pessoas físicas no mercado externo. Essa proposta busca equilibrar as condições do jogo e prevenir a ocorrência de fraudes e subfaturamentos (Kotzias, 2022). Em outras palavras, a requisição dos empresários brasileiros busca, primordialmente, eliminar o chamado "*de minimis*", prática global de mercado, definida pela Câmara de Comércio Internacional (ICC, sigla em inglês) como:

[...] um limite de valor (teto) de importação de mercadorias até o qual poder-se-á conceder isenção de taxas e impostos e redução dos procedimentos aduaneiros, inclusive relativos a prestação de informação, a um nível mínimo (CCI, 2012, p. 3).

Assim, no contexto brasileiro, fica claro que o valor estabelecido como "*de minimis*" é definido como US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda. Vale ressaltar que, em decorrência da inquietação manifestada pelo varejo nacional, tentou-se extinguir o referido teto de isenção por duas vezes, através de projetos de lei elaborados ainda em 2022. O Projeto de Lei 718/22, apresentado pelo deputado Alexandre Frota (PSDB-SP), e o Projeto de Lei 2339/22, proposto pelo deputado Félix Mendonça Júnior (PDT-BA), os quais, tinham como objetivo comum a aplicação do Imposto de Importação em todas as transações de compra por meio do comércio eletrônico internacional.

No primeiro cenário, o autor do projeto de lei formalizou o pedido de encerramento da sua tramitação. Por sua vez, o Projeto de Lei 2339/22 permanece em fase de tramitação, aguardando a análise do relator na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. Em abril de 2023, com o início da nova gestão do governo federal, o ministro da Fazenda, Fernando Haddad, anunciou a suspensão do "*de minimis*". A justificativa apresentada destacou a identificação de empresas estrangeiras que dissimulavam suas atividades de varejo eletrônico, fazendo-as passar por remessas entre pessoas físicas, como estratégia para evitar o ônus fiscal (Ayres, 2023).

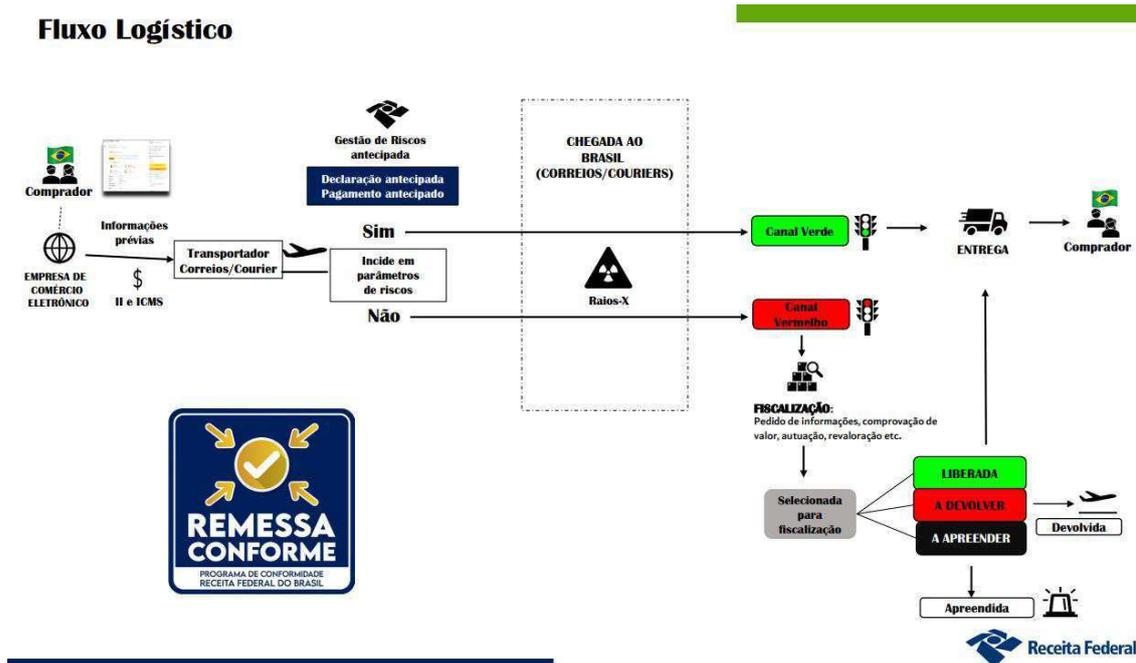
Apesar da promessa de arrecadação de 7 a 8 bilhões de reais, através da implementação da referida medida, esta não foi muito bem recebida pelos brasileiros. Fazendo com que o então ministro da Fazenda, desistisse de sua intenção inicial em acabar com a faixa de isenção, declarando que as fraudes seriam combatidas administrativamente. Nessa senda, em 30 de junho de 2023, através da Portaria MF nº 612/2023, o governo cria o Programa Remessa Conforme (PRC), pelo qual, as empresas de comércio eletrônico que aderirem a ele, a partir de 1.º de agosto, estão isentas do pagamento de II, nas remessas internacionais inferiores a US\$50,00 (Brasil, 2023).

Nas palavras de Leonardo Branco (2023, s/p.), o referido programa tem como objetivo "conferir maior agilidade e previsibilidade ao fluxo do comércio internacional, harmonizando esses objetivos com uma fiscalização adequada desse fluxo crescente de mercado". A celeridade prometida pelo programa é resultado das modificações implementadas no fluxo logístico das remessas postais internacionais. Uma das características introduzidas pela Portaria MF nº 612/2023 estabelece que, para compras de valor superior ao "*de minimis*", o vendedor deve antecipar a arrecadação do II e do ICMS. Além disso, o vendedor também é responsável por fornecer previamente todas

as informações necessárias para o registro da Declaração de Importação de Remessa (DIR). Isso significa que, antes mesmo de o produto chegar ao território brasileiro, a Receita Federal do Brasil (RFB) já pode realizar a gestão de riscos das encomendas (Brasil, 2023).

Como mencionado anteriormente, a Receita Federal dispõe de diversos canais de parametrização para a realização da conferência aduaneira. No caso específico dos produtos provenientes do PRC, o canal adotado é o verde. Este canal é caracterizado pela não utilização de métodos invasivos, tais como a abertura das remessas para conferência manual. Em vez disso, aplica-se apenas o escaneamento por raios-x, com o objetivo de detectar e impedir a entrada de produtos proibidos, como entorpecentes, armas de fogo, espécies animais da fauna silvestre sem licença ou parecer técnico e etc.

Figura 3- Fluxo Logístico das Remessas Postais Internacionais



Fonte: Receita Federal (2023)

Além disso, um dos requisitos para que as empresas de comércio eletrônico possam obter certificação no programa é a obrigação de exibir, no site de oferta do produto, informações claras sobre a origem estrangeira da mercadoria, indicando se será importada. Adicionalmente, é necessário discriminar separadamente o valor da mercadoria, do frete internacional, do seguro, da tarifa postal (no caso de remessa

postal), do imposto de importação, do ICMS e de outras despesas, se aplicável (Branco, 2023).

Cumpra salientar que as informações devem estar em conformidade com a Declaração de Importação de Remessa (DIR), caso contrário, a detecção de informações inconsistentes pode resultar em notificação de exigência ao destinatário, levando não apenas à interrupção do despacho no Siscomex-Remessa, mas também ao potencial descredenciamento da empresa no PRC. Outro aspecto relevante é a obrigação de repassar os valores dos impostos cobrados do destinatário (II e ICMS) para o responsável pelo registro da DIR no Siscomex (Branco, 2023).

Diante disso, Thalís Andrade (2023) destaca que o programa PRC está transformando as empresas de comércio eletrônico em substitutos tributários. No entanto, essas empresas não são legalmente listadas como contribuintes, nem como responsáveis pelo fato gerador em questão. Essa obrigação, mesmo integrada a um programa de conformidade supostamente voluntário, impõe uma sujeição passiva tributária sem respaldo legal, entrando em conflito com o artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988 e com o Código Tributário Nacional. Além disso, há a questão de que a mesma norma infralegal, produzida no âmbito federal, atribui à figura do substituto tributário a responsabilidade pelo ICMS, tributo que não está sob sua competência. Nesse caso, qualquer substituição dependeria de uma lei de natureza "complementar" (artigo 155, inciso XII, "b", CF/88).

Logo, também pondera o autor que:

Ainda que se argumente que a proposta de reforma tributária sobre o Consumo tenha equacionado essa questão no novo artigo 156-A, §3º ao prever que "lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior", vale lembrar que a reforma sobre consumo não inclui o Imposto de Importação, que é o grande "vilão" do custo das encomendas e que também deve ser repassado pelas plataformas nas operações do programa. Portanto, no atual cenário, não há qualquer sinalização de que restará superado o obstáculo da falta de previsão legal da responsabilidade tributária (Andrade, 2023, s/p.).

Numa perspectiva contrária, Leonardo Branco (2023) salienta que a transferência dos valores referentes aos impostos cobrados do destinatário pelo vendedor não o configura como substituto tributário. Segundo o autor, essa dinâmica se assemelha mais a uma relação de mandato, em que o recolhimento ocorre "em nome" do contribuinte (comprador). Em sua análise, Andrade (2023) destaca também que o PRC resulta na quebra da isonomia tributária ao estabelecer um tratamento tributário desigual

entre os destinatários de remessas. Isso ocorre porque alguns contribuintes, mesmo sendo compradores nas plataformas, serão tributados de maneira diferente apenas devido à adesão ou não da empresa de comércio eletrônico ao programa de conformidade. Em outras palavras, serão discriminados por um fato externo à hipótese de incidência ou à situação jurídica do contribuinte, entrando em conflito com o artigo 150, inciso II da CF/88.

Diante desse contexto, Thalís Andrade (2023, s/p.) dispõe que:

[...] ao mesmo tempo que a norma anda bem em criar um programa de conformidade, a discriminação tributária como mecanismo de adesão torna-o, na prática, obrigatório ao invés de voluntário. Portanto, apesar dos esforços de adequação e a suposta voluntariedade do programa, entendemos que há obstáculos legais para o instrumento jurídico que veiculou o mecanismo de substituição tributária.

Compactuando com essa ideia, o presidente do Instituto para Desenvolvimento do Varejo (IDV), Jorge Gonçalves Filho (2023, s/p.) esclarece que:

Infelizmente, ao divulgar sua suposta intenção de regularizar as operações de compras internacionais via postal, o governo federal, em verdade, só criou uma redução tributária específica para um grupo de sociedades – leia-se plataformas digitais de vendas de produtos importados (cross-border) –, gerando empregos fora do País, que em nada ajudam no desenvolvimento industrial, tecnológico e econômico brasileiro, deixando passar relevante oportunidade para efetivamente adequar a atuação dessas plataformas à legislação nacional e reequilibrar a relação concorrencial e regulatória que, atualmente, pesa sobremaneira em desfavor dos setores formais da economia nacional.

Até a realização desta pesquisa, diversas varejistas internacionais já haviam aderido ao Programa Remessa Conforme, incluindo *Sinerlog Store*, *Aliexpress*, *Shein* e *Shopee*. Em processo de implementação, destacam-se o Mercado Livre e a *Amazon*. Além disso, várias varejistas nacionais manifestaram interesse em aderir ao programa, buscando expandir seu portfólio de itens importados nos marketplaces, numa tendência conhecida como "*crossboard*" (Poder 360, 2023).

Nas redes sociais, um cenário de considerável insatisfação dos consumidores em relação à tributação das remessas postais internacionais foi observado. Expressões como "O fim das blusinhas na Shein", "O fim das importações" e "O Aliexpress vai sentir muito" são frequentes em publicações no Instagram e no Youtube. Vale ressaltar que, para compras com valores superiores ao limite de isenção, a incidência tributária pode resultar em um aumento de 92% no valor do produto. Isso é exemplificado na simulação de compra de um *Smartphone Huawei P30 Lite* no site *Aliexpress*, onde o custo inicial de R\$764,91 se eleva para R\$1.511,40 após a aplicação dos

impostos, representando uma tributação de 92,77% sobre o valor original do bem, conforme observado abaixo:

Figura 4 - Simulação de Compra no Aliexpress

The screenshot shows the AliExpress checkout interface. On the left, the shipping address is listed as MATHIEUS VINICIUS DE SOUZA ARAUJO, RUA COMANDANTE EZEQUIEL / 781, Caico, Rio Grande do Norte, Brazil, 59300000. The payment method is a credit card ending in 535081****6558 with a 2-month installment plan. The selected item is a Huawei P30 Lite smartphone for R\$764,91. On the right, the 'Resumo' (Summary) section shows a subtotal of R\$764,91, free shipping, and taxes of R\$709,63, resulting in a total of R\$1.511,40. A red 'Pagar agora' button is visible at the bottom of the summary.

Fonte: Adaptado de Aliexpress (2023)

Quadro 6 - Exame Minucioso dos Impostos Incidentes na Simulação Anterior

Valor do Produto	Imposto de Importação (RTS)	ICMS
R\$764,91	R\$458,96	R\$250,68
TOTAL DA COMPRA		R\$1.511,40

Fonte: Elaborado pelo autor

Em compêndio, apesar da recente implementação do programa, não é possível concluir os impactos, positivos ou negativos, trazidos por sua adoção. Caberá a pesquisas futuras aprofundar essa análise. Contudo, observa-se uma movimentação por parte dos varejistas brasileiros em busca da definição de uma alíquota que equalize as condições de comercialização entre produtos nacionais e internacionais. No entanto, até o término desta pesquisa, a Receita Federal e o Ministério da Fazenda afirmam estar analisando os primeiros dados gerados pelo programa, os quais, segundo Fernando Haddad, Ministro da Fazenda, são discrepantes e necessitam de uma análise mais aprofundada (Infomoney, 2023).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto ao longo do presente trabalho, constatou-se que o fenômeno tributário da evasão fiscal está intrinsecamente ligado aos primórdios da tributação na história, tendo em vista que, à medida que a obrigação de contribuir para a comunidade, inicialmente não monetária, tornou-se obrigatória por questões de moralidade pública e, posteriormente, por meio da legislação, registrou-se as primeiras experiências de sonegação.

A evolução da sonegação fiscal, seja por meio de fraude, simulação ou conluio fiscal, acompanhou o desenvolvimento das sociedades, adaptando-se aos modos operacionais vigentes. Inicialmente, a sonegação consistia, por exemplo, em ocultar a produção dos agentes fiscais. Atualmente, com a ascensão da internet a partir da década de 90, juntamente com a globalização e avanços nas tecnologias de informação e comunicação, novos padrões de evasão fiscal surgiram.

Um desses padrões é a evasão fiscal no comércio eletrônico internacional, foco da presente pesquisa. Nesse contexto, a fraude fiscal ocorre no processo de desembaraço aduaneiro, etapa obrigatória para a entrada de produtos importados em território brasileiro. Devido à existência do "*de minimis*," um valor estabelecido pelas autoridades fiscais como limite de isenção do Imposto de Importação (no Brasil, US\$50,00 ou equivalente em outras moedas), muitos vendedores estrangeiros buscam essa isenção praticando ações de sonegação.

Como exemplo, cita-se as condutas dos denominados "*e-commerces crossborder*" que simulam transações entre pessoas físicas, visando garantir a isenção do Imposto de Importação em remessas postais de pequeno porte. Além disso, conforme extraído das fontes consultadas, na entrada da mercadoria no Brasil, esses vendedores ainda podem declarar valores inferiores (subnotificação de preços), quantidades diferentes (subfaturamento) ou atribuir falsas características ao produto (*mislabeled*) na Declaração de Importação de Remessa (DIR), sempre visando, extinguir a incidência dos impostos, ou então, reduzir o valor devido por eles.

Essas práticas resultam em prejuízos bilionários aos cofres públicos anualmente, recursos que poderiam ser direcionados para o desenvolvimento socioeconômico do país. Além da perda de receitas para o Estado, ficou consolidado que a entrada crescente de produtos importados sem tributação cria um cenário de concorrência desleal para os varejistas nacionais, que enfrentam uma carga tributária complexa

e extensiva, perdendo espaço no mercado para os *marketplaces* estrangeiros. Diante desse panorama, evidenciou-se que o Programa Remessa Conforme foi implementado após intensa pressão por parte dos empresários brasileiros, que se viam em desvantagem evidente. Nesse contexto, uma contramedida estatal tornou-se mais do que necessária para proteger um setor crucial da economia nacional.

Tratado dos pontos anteriores, verifica-se que os objetivos propostos para esta pesquisa foram parcialmente alcançados. Pois, apesar de ter sido possível, através da pesquisa bibliográfica e documental, compreender a problemática da evasão fiscal no comércio varejista internacional; investigar os fatores desencadeadores do fenômeno tributário, com ênfase nas práticas relacionadas ao comércio eletrônico internacional; analisar os desafios trazidos pela digitalização da economia tradicional, como também, discutir sobre o contexto que levou à implementação do Programa Remessa Conforme (PRC).

Quanto à parte do objetivo geral que se referia à avaliação da eficácia do PRC como uma estratégia de combate à evasão fiscal, este estudo, devido à recente implementação da medida e à falta de informações fornecidas pelas autoridades fiscais e aduaneiras sobre seus efeitos iniciais, não conseguiu esclarecer os impactos, positivos ou negativos, resultantes da adoção do programa. Nesse sentido, cabendo às pesquisas futuras a responsabilidade de aprofundar essa análise.

Em síntese, observa-se no cenário nacional que a medida está causando insatisfação popular, seja por parte dos consumidores finais que ao comprar produtos de valor superior ao teto de isenção devem arcar com um custo adicional de 92% sobre o valor do produto; seja por parte dos empresários brasileiros que viram a proposta do PRC, em isentar as remessas postais internacionais de pequeno valor, mesmo aquelas enviadas por pessoas jurídicas, como uma agravante da concorrência desleal instaurada nos últimos tempos.

REFERÊNCIAS

ABREU, E. F. A. O impacto da tecnologia blockchain no combate à fraude e evasão fiscais. 2020. 111f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 2020.

ALBERTIN, A. L. Comércio eletrônico: modelo, aspectos e contribuições de sua aplicação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário / Ricardo Alexandre - 15. ed. rev., atual, e ampl. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2021.

ALIEXPRESS. AliExpress. 2023. Disponível em: <https://pt.aliexpress.com/>. Acesso em: 20 out. 2023.

ALLINGHAM, M.; SANDMO, A. *Income tax evasion: a theoretical analysis*. *Journal of Public Economics*, [s. l.], v. 1, n.3, p.323-338, 1972.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. São Paulo: Sinafresp, 2000.

AMORIM, Jorge Eduardo. Tributação da economia digital. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fábio da Silva [Coord.]. Estudos sobre os Direitos Emergentes. 1.ed. Reggio Calabria: *Mediterranea International Centre for Human Rights Research*: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2019.

ANDRADE, M. C.; SILVA, N. G. O Comércio Eletrônico (E-Commerce): Um estudo com consumidores. *Perspectivas Em Gestão & Conhecimento*, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 98–111, 2017. DOI: 10.21714/2236-417X2017v7n1. Disponível em: <https://periodicos.ufpb.br/index.php/pgc/article/view/26895>. Acesso em: 13 out. 2023.

ANDRADE, Marta Cleia Ferreira de; SILVA, Naiara Taiz Gonçalves da. O comércio eletrônico (E-commerce): um estudo com consumidores. *Revista Dialnet*. v. 7, n. 1, p. 98-111. 2017. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6049990>. Acesso em: 30 set. 2023.

ANDRADE, Thális. Tributação das remessas internacionais de mercadorias: há espaço para ajuste?. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mai-31/thalis-andrade-tributacao-remessas-internacionais-mercadorias>. Acesso em: 20 out. 2023.

ARIENTI, W. L. (1987). A Teoria Tributária de Adam Smith: Uma Revisão. *Textos de Economia*, 2(1), 43–58. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/economia/article/view/6565>. Acesso em: 04 set. 2023.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. Análise da tributação na importação e na exportação. 3 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2007.

AYRES, Marcela. Governo anuncia fim da isenção para encomendas internacionais de até US\$50. Terra. 2023. Disponível em: <https://www.terra.com.br/economia/dinheiro-em-acao/governo-anuncia-fim-da-isencao-para-encomendas-internacionais-de-ate-us50,d4e01c347d9ad7aefa9eea1f533be410490ioxz4.html>. Acesso em: 21 out. 2023.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. História do Tributo no Brasil. V.1. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 5. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERMAN, Marshal. Tudo que é sólido desmancha no ar: a aventura da modernidade. 2. ed. Tradução de Carlos Felipe Moisés e Ana Maria L. Iorati. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

BOONE, Louis E.; KURTZ, David L. *Contemporary Marketing*. California: Editora South-Western College Pub, 2003. 11a edição. 599p.

BRANCHER, Paulo Marcos Rodrigues. Comércio eletrônico. Enciclopédia Jurídica da PUCSP. 2018. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/258/edicao-1/comercio-eletronico>. Acesso em: 30 set. 2023.

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Programa Remessa Conforme: tratamento tributário e controle aduaneiro.2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-25/territorio-aduaneiro-programa-remessa-conforme#author>. Acesso em: 20 out. 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. 1988a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Brasília, DF: Senado Federal. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 19 out. 2023.

BRASIL. Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/l4502.htm> Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. 1966a. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 out. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm Acesso em: 12 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Instrução Normativa RFB nº 2.146, de 29 de junho de 2023. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.737, de 15 de setembro de 2017, e a Instrução Normativa RFB nº 2.124, de 16 de dezembro de 2022, para dispor sobre o controle aduaneiro das remessas internacionais. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.146-de-29-de-junho-de-2023-493186915>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRUYN JUNIOR, H. C. P. A incidência do imposto de importação nas remessas postais internacionais. *Parahyba Judiciária*, v. 9, p. 434-461, 2015.

BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 331-350.

CADORIN, Geovane Gonçalves. *Tecnologia em análise e desenvolvimento de sistemas. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Tecnologia em Análise e Desenvolvimento de Sistemas) – Faculdade de Tecnologia de Franca*. Disponível em: <https://ric.cps.sp.gov.br/handle/123456789/14131>. Acesso em: 29 set. 2023.

CALCINI, F. P. DIREITO DO AGRONEGÓCIO A tributação de PIS e Cofins às pessoas jurídicas agropecuárias. *CONSULTOR JURÍDICO (SÃO PAULO. ONLINE)*, v. 1, p. 1-7, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-04/tributacao-pis-cofinsas-pessoas-juridicas-agropecuarias>. Acesso em: 13 out. 2023.

CAMPOS, Rafael et al. *Marketplace, a salvação da lucratividade do e-Commerce. Relatório da VTEX e BR Partners*. São Paulo: 2015.

CARDOSO, Simone; KAWAMOTO, Márcia Hiroko; MASSUDA, Ely Mitie. *Comércio eletrônico: o varejo virtual brasileiro*. *Revista Cesumar Ciências Humanas e Sociais Aplicadas*, v. 24, n. 1, p. 117-134, 2019. Disponível em: <https://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revcesumar/article/view/7440/3500>. Acesso em: 05 out. 2022.

CARVALHO, J. M. De. Quem transgride o quê? In: CARDOSO, F. H. & MONTORO FILHO, A. F. (coord.). *Cultura das Transgressões no Brasil: Visão do presente*. São Paulo: Saraiva. 2009.

CASTILHO, F. Por que a Shopee e outros sites internacionais de e-commerce ficarão mais caros? Entenda. In: *JC Negócios*. 2022. Disponível em: <https://jc.ne10.uol.com.br/colunas/jc-negocios/2022/05/15003215-crescimento-das-plataformas-de-vendas-on-line-sem-pagamento-de-impostos-preocupa-gigantes-brasileiros.html>. Acesso em: 19 out. 2023.

CAVALCANTE, I. C. S. Análise do comércio eletrônico para o empreendedorismo na pandemia da Covid-19. *Revista Brasileira de Administração Científica*, v.12, n.3, p.1-14, 2021.

CCI. *Customs Guidelines*. 2012. Disponível em <https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2003/06/ICC-Customs-Guidelines.pdf>. Acesso 20 out. 2023.

CHILDE, Vere Gordon. *Man makes himself*. Nova York: *The New American Library of World Literature*, 1958.

COSTA, Pedro Henrique Antunes da; MENDES, Kíssila Teixeira. A miséria da Psicologia Brasileira: subordinação ao capital e colonização-dependência. *Pesqui. prá. psicossociais*, São João del-Rei, v. 16, n. 2, p. 1-17, jun. 2021. Disponível em http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180989082021000200009&lng=pt&nrm=iso. Acesso em: 29 set. 2023.

DINIZ, M. H. Importância da função social da empresa. *Revista Jurídica*, v.2, n.51, p.387-412, 2018.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; Elisão e Evasão Fiscal. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DUBEUX, Rafael. Sonegação e o peso da carga tributária. *Jornal do Comércio*, Recife, PE, 21 mar. 2019.

ENGLISCH, J. *BEPS action 1: digital economy – EU law implications*. *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 out. 2023. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924494. Acesso em: 16 out. 2023.

FERREIRA, L. C. *Evolução Histórica da Tributação no Brasil e Algumas Sugestões para a Reforma Tributária*. São Paulo, 2012. 139 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC, 2012.

FISMAN, Raymond; SHANG-JIN WEI. “*Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from ‘Missing Imports’ in China*.” *Journal of Political Economy*, vol. 112, no. 2, 2004. Disponível em: <https://doi.org/10.1086/381476>. Acesso em: 20 out. 2023.

FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. Revisão aduaneira e lançamento tributário: Regras para a intervenção do Estado nas importações. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília v. 16 n.109. jun./set 2014. p. 443-465.

FOSSATI, Gustavo e GIOTTI DE PAULA, Daniel. *Tributação da Economia Digital na esfera Internacional: volume 4 [recurso eletrônico] / Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula*. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022.

FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. *Tributação da Economia Digital na esfera Federal: volume 1 / Gustavo Fossati e Guilherme Navarro* – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

GATTASS, G. B. A. Comércio Eletrônico Tributar ou Isentar. *Revista Jurídica Luso - Brasileira*, v. 4, p. 589-632, 2015.

GONÇALVES FILHO, Jorge. “*Cross-Border*” – Sem Igualdade, Empresas Brasileiras Sucumbirão. *IDV na Mídia*. 2023. Disponível em: <https://www.idv.org.br/sala-de-imprensa/artigo-cross-border-sem-igualdade-empresas-brasileiras-sucumbirao/>. Acesso em: 21 out. 2023.

GRZYBOVSKI, D.; HAHN, T. G. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. *Revista de Administração Pública*, v. 40, n. 5, p. 841–864, set. 2006.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Elisão. *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/309/edicao-1/elisao>. Acesso em: 08 set. 2023.

KEEDI, Samir. *ABC do Comércio Exterior*. 4. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2012.

KOSIUR, D. *Understanding Electronic Commerce* Washington: Microsoft Press, 1997.

KOTZIAS, Fernanda Vieira. Faz sentido tributar compras pequenas de plataformas internacionais?. 2022. In: *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-mai-31/territorio-aduaneiro-faz-sentido-tributar-compras-pequenas-plataformas-internacionais#_ftn1. Acesso em: 21 out. 2023.

KRUGMAN, P.R, OBSTFELD, M., MELITZ, M. J. *Economia Internacional*. 10. ed. São Paulo: PEARSON, 2015.

LAUDON, Kenneth C.; TRAVER, Carol Guercio. *E-commerce*. 13ª ed, Pearson Education, 2017.

LEONARDO, Fernando Pieri. Cross-border e-commerce, descaminho digital e algumas reflexões. 2023. In: *Revista Consultor Jurídico*. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-abr-25/territorio-aduaneiro-cross-border-commerce-descaminho-digital-algumas-reflexoes#_ftn4. Acesso em: 21 out. 2023.

LINCK, Júlio César. *A responsabilidade tributária do administrador*. 2009. 16 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.

LOPES, C. et al. Planejamento tributário: estudo de caso sobre lucro presumido e lucro real. 2017. Disponível em: <file:///C:/Users/RENATA%20CHARTUNI/Downloads/1757-13275-1-PB.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023.

LOPES, J. do C.; ROSSETTI, J.P. *Economia Monetária*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MACEDO, C.R. e DINIZ FILHO, J.W.F. SONEGAÇÃO FISCAL: Uma análise dos seus Efeitos na Economia Brasileira. *RAGC*, v.7, n.31, p.106-121/2019.

MAKDISSI JR., J. Marketplace on-line para um cluster comercial: desafios para implantação no Brás. 2018. p.45-51. FGV EAESP, São Paulo, 2018.

MARQUES, Sara Raquel Pereira. *A fraude fiscal e a simulação* [Documento electrónico] / Sara Raquel Pereira Marques. - Porto: [s.n.], 2012.

MARTINS, Eros Augusto Asturiano; ZILBER, Moises Ari. A busca por vantagem competitiva no segmento marketplace. In: *Anais Do X Encontro De Estudos Sobre*

Empreendedorismo E Gestão De Pequenas Empresas, 2018, São Paulo. Campinas, Galoá, 2018. Disponível em: <https://proceedings.science/egepe/papers/a-busca-por-vantagem-competitiva-no-segmento-marketplace?lang=pt-br>. Acesso em: 10 out. 2023.

MARTINS, Ives de Gandra da Silva. Uma teoria do Tributo. São Paulo. Ed. Quarter Latin. 2005.

MARTINS, João Miguel Morgado. A Economia Digital e os desafios da tributação em sede de IVA – O papel do mini Balcão Único. 2021. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2021.

MARTINS, Renato Crivelli; BONADIO, Márcia Regina Cavalcante. APURAÇÃO DO ICMS NOS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL. Uniesp, Ms, v. 0, n. 0, p. 1-1, 2008. Disponível em: http://uniesp.edu.br/sites/_biblioteca/revistas/20170602115611.pdf. Acesso em: 10 out. 2023.

MASCAREZ, Nicolas; LESLÉ, François. Comércio Eletrônico. Mem Martins: Inquérito, 2002.

MÁXIMO, Wellton. Agência Brasil explica como funciona importação por pessoas físicas: Encomendas com fins comerciais sempre foram tributadas. Agência Brasil. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-04/agencia-brasil-explica-como-funciona-importacao-por-pessoas-fisicas>. Acesso em: 20 out. 2023.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação. Revista Acadêmica: Faculdade de Direito do Recife, UFPE, Recife, v. 88, n. 2, jul./dez. 2016.

MELO, Tatiana Ferreira de Oliveira; OLIVEIRA Marcello Sartore de. Controle Fiscal: Análise da Sonegação na Sociedade Brasileira. 2015. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos17/13325117.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2023.

MENEZES, Marco Antonio da Silva; MIGANI, Eric José..A tributação do e-commerce pelo ICMS e os conflitos normativos. REPATS, Brasília, V.8, N.1 JAN/JUL (2021). Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/repats/article/view/13724>. Acesso em: 08 out. 2023.

MENGISTU, Andualem; MOLLA, Kiflu e MASCAGNI, Giulia. Trade Tax Evasion and the Tax Rate: Evidence from Transaction-level Trade Data. Etiópia. ICTD Working Paper 101, 2019. Disponível em: <https://www.ictd.ac/publication/tax-evasion-missing-imports-evidence-transaction-level-data/>. Acesso em: 20 out. 2023.

MICHAELIS. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. 2016. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/>. Acesso em: 07 out. 2023.

MONTEIRO, J. C. B. A Relação da História da Humanidade e os Tributos. Portal Tributário, 12 ago. 2014. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-etributos.htm>. Acesso em: 07 set. 2023.

MORAIS, José Almir Alves de. Sonegação fiscal e fiscalização: como uma atuação eficiente do fisco pode ser a chave para o combate à evasão fiscal/ José Almir Alves de Moraes. 2022 - 24 p.

MOREIRA E SANTOS, Marina Ílane. Tributação Sobre Importações De Pequeno Valor: Um Estudo de Caso Sobre os seus Efeitos Perante os Consumidores Brasileiros / Marina Ílane Moreira e Santos (Trabalho de Conclusão de Curso). UNIEVANGÉLICA - Anapólis, 2021.

MOREIRA, M. M. Dos Princípios, Meios e Fins. In: CARDOSO, F. H. & MOREIRA, M. M. (coord.). Cultura das Transgressões no Brasil. Lições da História. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

MOURÃO, W. F. Coesão Social e Individualização - Análises e Interpretações da Obra de Émile Durkheim. Cadernos de Campo (UNESP), v. 11, p. 47-63, 2005.

NICACIO, A. Primórdios do Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Ltr. 1999.

NOLÊTO, Henrique de Sousa. E-COMMERCE: pesquisa de campo sobre o perfil do consumidor araguainense na modalidade B2C. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Tecnologia em Logística) – Universidade Federal de Tocantins. 2016. Disponível em: <https://repositorio.uft.edu.br/bitstream/11612/4521/1/HENRIQUE%20DE%20SOUSA%20NOLETO%20-%20TCC%20%20LOG%c3%8dSTICA.pdf>. Acesso em: 1 out. 2023.

NUNES, Allan Titonelli. O caminho oculto da sonegação no Brasil: causas, consequências e propostas / Allan Titonelli Nunes. – 2020. 95 f.

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. A importância da contabilidade no processo de decisão entre lucro real e lucro presumido. 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06052009-124850/publico/Mauricio_Mestrado.pdf. Acesso em: 12 out. 2023.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. Nova Economia, [s. l], v. 24, n. 3, p. 551-551, set. 2014. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/neco/a/m9QcrPVXVKS-LWnDjcRmY3qf/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 13 out. 2023.

PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia digital. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018.

PARKER, Geoffrey G.; VAN ALSTYNE, Marshall W.; CHOUDARY, Sangeet Paul. Platform revolution: How networked markets are transforming the economy and how to make them work for you. New York, London: W. W. Norton & Company, 2016.

PEREIRA, Alexandre Dias, Comércio eletrônico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiança jurídica, Coimbra, Almedina, 1999.

PODER 360. Magazine Luiza vai aderir ao Remessa Conforme. 2023. Disponível em: <https://www.poder360.com.br/economia/magazine-luiza-quer-pedir-adesao-ao-remessa-conforme/>. Acesso em: 21 de out. 2023.

PONCIANO, Guilherme Melleiro; SOUZA, Luiz Henrique Moreira; FERREIRA, Ricardo Alexandre. Logística da informação: Desenvolvimento de ferramentas integradoras de marketplace, 2019. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso Técnico em Logística) - Etec Professor Masuyuki Kawano, Tupã, 2019.

RANGEL, Gleyck Alencar; FIGUEIREDO JÚNIOR, Marcondes da Silveira. O Crime de Sonegação Fiscal e Seus Impactos no Estado Brasileiro. JNT- Facit Business and Technology Journal. Disponível em: <http://revistas.faculdade-facit.edu.br>. Acesso em: 06 set. 2023.

RECEITA FEDERAL. Manual de Encomendas Internacionais. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa>. Acesso em: 21 out. 2023.

RECEITA FEDERAL. Balanço Aduaneiro 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/aduana/balanco-aduaneiro-2022.pdf/view>. Acesso em: 23 out. 2023.

REINGANUM, J. F. & WILDE, L. L. Equilibrium Enforcement and Compliance in the Presence of Tax Practitioners. Journal of Law, 7. Economics, and Organization, pp. 163-181. 1991.

RESCH, Sibelly; SILVA, Joice do Nascimento; PEREIRA, Jaiane Aparecida. MARKETPLACES E AS TRANSFORMAÇÕES NO VAREJO. Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN), v. 4, n. 1, 29 out. 2020.

RICHARDSON, Roberto J. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

ROCHA, Rayza dos Santos; CAVALCANTE, Rafael Bertoldo. Crime de Sonegação Fiscal e Seus Impactos Para o Estado Brasileiro. 2023.

SAMPAIO, Daniel. Tipos de e-commerce: saiba quais são e entenda como funcionam. Blog Rockcontent. 2017. Disponível em: <https://rockcontent.com/br/blog/tipos-de-ecommerce/>. Acesso em: 01 out. 2023.

SANTOS, Adriana L. P.; WILLE, Silvio A. C.; SANTOS, Aguinaldo dos. Implantação do Comércio Eletrônico na Indústria da Construção Civil. In: SEMINÁRIO DA TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO NA CONSTRUÇÃO CIVIL, 2002, Curitiba. Disponível em: http://solar.cesec.ufpr.br/grupotic/tic2002/artigos/TIC2002_01.pdf. Acesso em: 09 out. 2023.

SANTOS, João Victor Guedes. Teoria da Tributação e Tributação da Renda nos Mercados Financeiro e de Capitais. IBDT/Quartier Latin, 2013, pp. 27-60; 103-148.

SCHONS, J. A. M.; BITTENCOURT, M. V. L. Imposto de importação e evasão fiscal no comércio Brasil-China. In: Anais do 49º Encontro Nacional de Economia, 2021. Disponível em: https://www.anpec.org.br/encontro/2021/submissao/files_l/i7-78a1b2edccda4929d36e547f08807cf9.pdf. Acesso em: 20 out. 2023.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. 3ª pesquisa nacional de varejo online. SEBRAE e E-commerce Brasil: Brasília, 2016.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. 4ª pesquisa nacional de varejo online. SEBRAE e E-commerce Brasil: Brasília, 2017.

SILVA, L. F. S. O Sistema Tributário Brasileiro e seu Descompasso com os Fundamentos do Estado Democrático de Direito. Rio Grande, 2014. 54 p. Monografia (Bacharelado em Direito) – Faculdade de Direito – FADIR. Universidade Federal do Rio Grande – FURG, 2014.

SILVA, Luiz Felipe Scholante. Breves Apontamentos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 27, v. 140, 1.º trim. 2019. P. 155-174. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/issue/view/rtrib140-27>. Acesso em: 18 de set. 2022.

SILVA, Natalia Roberta Aparecida da. Et al. Evolução do e-commerce e os desafios tributários no Brasil. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 04, Ed. 10, Vol. 05, pp. 134-148. Outubro de 2019. ISSN: 2448-0959, Link de acesso: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/desafios-tributarios>. Acesso em: 10 out. 2023.

SKINNER, B. F. (1967). Ciência e comportamento humano (J. C. Todorov, & R. Azzi, Trads.). Brasília, Brasil: Editora da Universidade de Brasília.

SLIVINSKIS, H. B. Crimes de sonegação fiscal e a extinção da punibilidade. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 95, p. 419-441, 2000. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67478>. Acesso em: 14 set. 2023.

SMITH, A. A riqueza das nações. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996 [1776].

SOARES, Ramon Elson de Andrade. Tributação na Importação: Aplicação do Termo de Acordo de Regime Especial do Estado da Paraíba / Ramon Elson de Andrade Soares (Trabalho de Conclusão de Curso). UFPB/CCSA. – João Pessoa, 2018.

SONEGÔMETRO. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 19 set. 2023.

SOUZA, Laryssa de Moraes. Impacto do imposto sobre circulação de mercadoria e serviços no e-commerce / Laryssa de Moraes Souza. - 2022. Trabalho de conclusão de curso (Ciências Contábeis) Universidade Federal de São Paulo - Escola Paulista de Política, Economia e Negócios, Osasco, 2022.

STARLING, Ana Paula. Marketplace e os pequenos negócios: pesquisa aplicada ao ambiente do ELO7. 2018. Dissertação (Pós-graduação em Marketing Digital) – Centro Universitário de Brasília – Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento, Brasília, 2018.

STORCH, Aron. Os Limites Da Revisão Aduaneira Nas Operações De Importação. Repositório Institucional Insper, 2021. Disponível em: <https://repositorio.insper.edu.br/handle/11224/5198>. Acesso em: 20 out. 2023.

TAVARES, Átila Ramos. Incidência de ICMS nas compras “on line. 2022. 47 f. Monografia. (Pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas) – Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2016.

TESTA, Mauricio Gregianin; LUCIANO, Edimara Mezzomo; FREITAS Henrique. Comércio Eletrônico: Tendências e Necessidades de Pesquisa. Revista ANGRAD, Rio de Janeiro, v. 7, n. 1, jan./fev./mar. 2006.

THOMAS, K. D. The psychic cost of tax evasion. Boston College Law Review, vol. 56:617 v. 56, Issues 2, pp. 3-30. 2015.

TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Tradução, apres. e notas por Juan José Rubio Guerrero. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, H. T. A Justiça dos Tributos. In: DERZI, M. A. M. ; MELO, J. P. F. de A. (Orgs.). Justiça Fiscal. Belo Horizonte: Del Rey Ltda., 2015, p. 217-253.

TRISTÃO, José Américo Martelli. Um estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro. São Paulo: FGV, 2018.

VOLPATO, Welliton. Pressupostos da Resistência aos Tributos no Brasil o Jeitinho Brasileiro de não Pagar Impostos. Criciúma, 2015, 75 p.

WANDERLEY, Maira Cauhi. Elisão e Evasão Fiscal: Conceituação e diferenciação entre os polêmicos institutos tributários Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 25 dez 2014, 04:15. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/42654/elisao-e-evasao-fiscal-conceituacao-e-diferenciacao-entre-os-polemicos-institutos-tributarios>. Acesso em: 21 set 2023.

WIZENBERG, Renata Roque. A tributação do comércio eletrônico: uma análise comparativa dos modelos dos Estados Unidos e da União Europeia visando à formulação de um novo sistema para o Brasil. Monografia (Graduação em bacharel em Direito) - Direito, Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, p. 86. 2017.

XAVIER, O. C. et al. Identificação de evasão fiscal utilizando dados abertos e inteligência artificial. Revista de Administração Pública, v. 56, p. 426-440, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-761220210256>. Acesso em: 18 out. 2023.