

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, IMOBILIÁRIAS E
ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THAYYAM DA SILVA DO NASCIMENTO MORAES

**EVASÃO FISCAL E *E-COMMERCE*: ANÁLISE DE CASOS DE GRANDES
VAREJISTAS INTERNACIONAIS**

São Luís
2023

THAYYAM DA SILVA DO NASCIMENTO MORAES

**EVASÃO FISCAL E *E-COMMERCE*: ANÁLISE DE CASOS DE GRANDES
VAREJISTAS INTERNACIONAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Ciências Contábeis – UFMA, para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientadora: Profa. Ma. Maria Tereza Rodrigues
Araujo.

São Luís
2023

Nascimento Moraes, Thayyam da Silva do.

Evasão fiscal e e-commerce: Análise de casos de grandes varejistas internacionais / Thayyam da Silva do Nascimento Moraes. - 2023.

60 f.

Orientador(a): Maria Tereza Rodrigues Araujo.

Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis,
Universidade Federal do Maranhão, São Luis, 2023.

1. Fiscalização tributária. 2. Imposto de Importação.
3. Varejo Online. I. Rodrigues Araujo, Maria Tereza. II.
Título.

THAYYAM DA SILVA DO NASCIMENTO MORAES

**EVASÃO FISCAL E *E-COMMERCE*: ANÁLISE DE CASOS DE GRANDES
VAREJISTAS INTERNACIONAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Ciências Contábeis – UFMA, para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Aprovado em: / /

BANCA EXAMINADORA

Profa. Ma. Maria Tereza Rodrigues Araujo (Orientadora)
UFMA

(1º Examinador)
UFMA

(2º Examinador)
UFMA

Aos meus familiares e amigos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, ao meu pai Omar, que acreditou em mim até quando eu mesmo já não acreditava.

À minha mãe Letice, que muitas vezes abdicou dos seus sonhos para que eu pudesse realizar os meus.

À minha irmã Larissa pela preocupação e cuidado.

À UFMA, à professora orientadora e a todos que, de alguma forma, contribuíram para que eu concluísse mais essa etapa.

“Embora ninguém possa voltar atrás e fazer um novo começo, podemos começar agora e fazer um novo fim”

(Chico Xavier)

RESUMO

O comércio eletrônico, ou *e-commerce*, cresceu nos últimos anos, principalmente devido à recente pandemia que restringiu a presença de compradores em lojas físicas. Atuantes nesse comércio, destacam-se varejistas internacionais de grande porte, que têm enviado para o território nacional grandes volumes de produtos adquiridos por brasileiros, refletindo no aumento de faturamento dessas empresas. Entretanto, isso despertou desconfiças sobre uma provável evasão fiscal quanto ao imposto de importação, que é de 60% sobre o valor de compras. Desse modo, evidencia-se que há desafios para a fiscalização tributária no *e-commerce*. Com essa contextualização, este trabalho tem como objetivo geral descrever sobre prováveis casos de evasão fiscal no Brasil envolvendo grandes varejistas estrangeiros que atuam no *e-commerce*. Para isso, o estudo se valeu, majoritariamente, de levantamento bibliográfico e consulta documental sobre dispositivos normativos e reportagens, além de outros procedimentos complementares. As varejistas Shein, Shopee e AliExpress, foram as mais apontadas como prováveis atuantes da ilegalidade no que concerne à evasão fiscal do imposto de importação. Como supostas condutas ilícitas dessas empresas, há as operações de venda como se fossem entre duas pessoas físicas e o fracionamento de pedidos para valores inferiores a 50 dólares americanos com vistas à isenção fiscal do imposto de importação que existe no Brasil. Este estudo coincidiu, de certa forma, com o debate midiático acerca da inicial proposta de extinção da isenção fiscal em questão, que logo foi mantida devido a insatisfação popular. Próximo da conclusão desta pesquisa, houve a divulgação do programa “Remessa Conforme”, que trouxe a ampliação da isenção fiscal do imposto de importação para empresas jurídicas desde que estas sejam aderentes ao referido programa. Com o estudo realizado, verifica-se que as atuais medidas do Governo para combater a evasão fiscal talvez ainda sejam incipientes frente à complexidade da tributação, ao desconhecimento da população sobre o assunto e à legislação que deve ser atualizada para as especificidades da economia digital.

Palavras-chave: Fiscalização tributária; imposto de importação; varejo online.

ABSTRACT

Electronic commerce, or e-commerce, has grown in recent years, mainly due to the recent pandemic that has restricted the presence of shoppers in physical stores. Large international retailers are active in this trade, which have shipped large volumes of products purchased by Brazilians to the national territory, reflecting in the increase in revenues of these companies. However, this aroused suspicions about a probable tax evasion regarding the import tax, which is 60% on the value of purchases. Thus, it is evident that there are challenges for tax inspection in e-commerce. With this context, this work has the general objective of describing probable cases of tax evasion in Brazil involving large foreign retailers that operate in e-commerce. For this, the study made use, mostly, of a bibliographical survey and document consultation on normative devices and journalistic reporting, in addition to other complementary procedures. The retailers Shein, Shopee and AliExpress were the most identified as seeming to act illegally about tax evasion of the import tax. As alleged illicit conduct by these companies, there are sales operations as if they were between two individuals and the splitting of orders for amounts below 50 US dollars with a view to tax exemption from the import tax that exists in Brazil. This study coincided, in a way, with the media debate about the initial proposal to extinguish the tax exemption in question, which was soon maintained due to popular dissatisfaction. Close to the conclusion of this research, the “Remessa Conforme” program was announced, which brought the expansion of the import tax exemption for legal companies if they adhere to the referred program. With the study carried out, it appears that the current Government measures to combat tax evasion may still be incipient in view of the complexity of taxation, the lack of knowledge of the population on the subject and the legislation that must be updated for the specificities of the digital economy.

Keywords: Tax inspection; import tax; online retail.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 - Faturamento do <i>e-commerce</i> no Brasil e previsão até 2027..... | 17 |
| Figura 2 - Manchete online sobre o Projeto de Lei 2339/22..... | 38 |
| Figura 3 - Manchete online sobre o fim da isenção tributária para produtos de até US\$ 50 | 39 |
| Figura 4 - Manchete online sobre o Governo ter voltado atrás quanto à isenção | 41 |
| Figura 5 - Manchete online sobre a Portaria MF Nº 612, de 29 de junho de 2023.... | 42 |
| Figura 6 - Print de termos de busca sobre como evitar taxações no <i>e-commerce</i> internacional..... | 43 |
| Figura 7 - Print de vídeo sobre como evitar taxaço em uma varejista de moda internacional..... | 43 |
| Figura 8 - Print de seleção de produto internacional do site da Shein | 45 |
| Figura 9 - Print de resumo de pedido de produtos internacionais no site da Shein... | 45 |
| Figura 10 - Print de resumo de pedido de produto internacional no site da Shopee. | 46 |
| Figura 11 - Print de resumo de pedido de produto internacional no site da AliExpress | 46 |
| Figura 12 - Print do “sonômetro” sobre o período de janeiro a junho de 2023 | 47 |

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

| | |
|--------|---|
| B2B | <i>Business-To-Business</i> |
| B2C | <i>Business-To-Consumers</i> |
| C2B | <i>Consumers-To-Bussines</i> |
| C2C | <i>Consumer-To-Consumer</i> |
| COFINS | Contribuição para o financiamento da Seguridade Social |
| CSLL | Contribuição Social sobre o Lucro Líquido |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| GATT | Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio |
| IA | Inteligência Artificial |
| II | Imposto de Importação |
| ICMS | Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços |
| INSS | Instituto Nacional do Seguro Social |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| ISS | Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| MF | Ministério da Fazenda |
| MP | Medida Provisória |
| NF-e | Nota Fiscal Eletrônica |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| OMC | Organização Mundial do Comércio |
| PASEP | Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público |
| PIB | Produto Interno Bruto |
| PIS | Programa de Integração Social |

SUMÁRIO

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | CONSIDERAÇÕES INICIAIS | 11 |
| 1.1 | Justificativa..... | 12 |
| 1.2 | Objetivos..... | 13 |
| 1.2.1 | Objetivo Geral | 13 |
| 1.2.2 | Objetivos Específicos | 13 |
| 1.3 | Estrutura do trabalho | 14 |
| 2 | REFERENCIAL TEÓRICO | 15 |
| 2.1 | <i>E-commerce</i> | 15 |
| 2.2 | Tributação brasileira sobre mercadorias..... | 19 |
| 2.3 | Tributação e <i>e-commerce</i> com foco no imposto de importação no Brasil..... | 25 |
| 2.4 | Desafios da fiscalização tributária diante da evasão fiscal | 28 |
| 3 | METODOLOGIA | 35 |
| 3.1 | Classificação de pesquisa | 35 |
| 3.2 | Materiais e procedimentos técnicos | 36 |
| 4 | RESULTADOS E DISCUSSÃO | 38 |
| 4.1 | Principais notícias acerca do imposto de importação em 2023 | 38 |
| 4.2 | Falta de clareza sobre o imposto de importação e a isenção fiscal para a população..... | 42 |
| 4.3 | Simulação de pré-compras no varejo online | 44 |
| 4.4 | A provável evasão fiscal no <i>e-commerce</i> a partir de varejistas internacionais 47 | |
| 4.5 | Propostas do Governo para conter a evasão fiscal no <i>e-commerce</i> | 49 |
| 4.6 | Ressalvas e recomendações | 51 |
| 5 | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 52 |
| | REFERÊNCIAS..... | 54 |

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A aquisição de mercadorias internacionais, como através de site de *e-commerce*, envolve a tributação de 60% do valor para que ocorra a liberação do produto da alfândega no Brasil. Por outro lado, há a isenção desse imposto de importação para o caso de remessas internacionais de até US\$ 50,00 dólares, que corresponde a aproximadamente R\$ 250,00, a depender da cotação do dólar. A referida isenção se pautava, anteriormente, no dispositivo Portaria MF nº 156, de 24 de junho de 1999, mas teve uma atualização com a Portaria MF nº 612, de 29 de junho de 2023 (BRASIL, 1999a; 2023).

Nos primeiros meses do ano de 2023, diversos meios jornalísticos abordaram sobre a tentativa do Ministério da Fazenda em extinguir a abordada isenção de imposto de importação. Conforme amplamente explicado pelo Ministério, a isenção visava não taxar remessas que não se tratava de aquisições, pois poderiam ser um presente enviado de uma pessoa de outro país para algum brasileiro. Como tentativa de equilíbrio de interesses entre consumidores, autoridades tributárias e varejistas, a partir do mês de junho de 2023, essa isenção se estendeu para pessoas jurídicas, mas desde que estas aderissem ao chamado programa “Remessa Conforme”.

Deve-se destacar que, além da necessidade de regular a arrecadação tributária, a tentativa de evitar disparidades de competitividade com empresas instaladas no Brasil e que cumprem o estabelecido pela legislação tributária e fiscal está entre os motivos para a movimentação federal sobre o *e-commerce* de empresas estrangeiras que vendem para brasileiros.

Entretanto, dado o volume de produtos internacionais movimentados do exterior para o território nacional, tem se demonstrado inviável uma fiscalização aduaneira mais rigorosa. Diante das limitações da fiscalização, tem sido reportado que empresas de *e-commerce* podem estar agindo em ilicitude através do envio de mercadorias para o Brasil como se fossem pessoas físicas. Assim, pode estar sendo configurada a chamada evasão fiscal, que consiste em evitar pagamento de taxas, impostos e afins através de ações fraudulentas.

Devido à deficiência de conhecimento de grande parte da população quanto à taxa de 60% em compras internacionais que chegam ao Brasil, houve uma pressão popular contra a criação de um suposto “novo imposto” que mirava grandes varejistas estrangeiros; enquanto, na verdade, o Governo estava apenas tentando regular

conforme a lei que já existe há décadas. Então, a extinção da isenção tributária para produtos de até 50 dólares foi mantida, mas permanecendo a condição de ser de pessoa física para pessoa física. Isso se manteve, em tese, até o final do mês de junho de 2023, com a divulgação de Portaria e Instrução Normativa sobre o programa “Remessa Conforme”, mas que só entrarão em vigor em agosto do mencionado ano.

Com a manutenção da isenção de taxa sobre remessas de até 50 dólares, a fiscalização aduaneira buscou meios de solucionar a questão do grande volume de produtos a serem verificados antes da liberação ao destinatário para identificação daqueles que se trata de compras ou não. Outro ponto que merece ser mencionado é que, *a priori*, a taxação em questão poderá ser repassada ao consumidor, o que poderá causar a insatisfação deste. Portanto, nota-se que há vários aspectos que requerem atenção do Governo na relação entre os temas do *e-commerce* cada vez mais crescente no Brasil e no mundo e do combate da evasão fiscal nesse contexto.

Tendo em vista as considerações apresentadas, sintetiza-se que o problema de pesquisa concernente a este trabalho é representado pela seguinte questão: quais os desafios envolvidos no combate da evasão fiscal no *e-commerce*? Para responder a essa questão norteadora, houve a realização de uma pesquisa bibliográfica e documental para compor considerações teóricas acerca do tema.

1.1 Justificativa

Com o anteriormente discorrido, destaca-se que é emergente ampliar o conhecimento da sociedade acerca da importância dos dispositivos normativos que visam o combate da evasão fiscal, da necessidade do controle fiscal no *e-commerce* e das razões fundamentais da arrecadação tributária para o país. Para tanto, a realização de estudos acadêmicos e publicação de seus resultados podem ser os meios mais eficazes.

Historicamente, as sociedades têm sido financiadas com a cobrança de taxas, impostos e outros tipos de contribuições dos cidadãos, não sendo diferente no Brasil, em que a forma mais comum é através de recolhimentos em ocasiões de operações de compra e venda. Em essência, a tributação arrecada receitas para promover o bem-estar da própria sociedade, favorecendo serviços públicos voltados para a garantia de direitos previstos na Constituição Federal.

Logo, quaisquer meios de evasão fiscal podem refletir negativamente na manutenção do próprio Estado e, portanto, a ilicitude deve ser combatida. Apesar dessa importância, a tributação e a fiscalização ainda são malvistas por muitos brasileiros, provavelmente por falta de conhecimento.

Atualmente, com o desenvolvimento tecnológico, o comércio em meio eletrônico, ou *e-commerce*, tem ganhado notoriedade e expansão em todo o mundo. Isso se intensificou no período da recente pandemia, em que houve aumento de compradores nesse formato dada as restrições do comércio tradicional em local físico.

Entretanto, é provável que a legislação tributária brasileira necessita de melhor ajustamento às particularidades do *e-commerce* ou de melhor difusão acerca dos dispositivos normativos envolvidos. Nesse cenário, deve-se realçar a presença do profissional de Contabilidade, como importante esclarecedor da legislação e dos procedimentos necessários para gestores e consumidores. Portanto, sublinha-se a essencialidade da contínua reunião de conhecimentos e da realização de pesquisas com foco na fiscalização tributária no *e-commerce* para subsidiar reflexos na realidade.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Descrever sobre prováveis casos de evasão fiscal no Brasil envolvendo grandes varejistas estrangeiros que atuam no *e-commerce*.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para o alcance do objetivo principal deste trabalho, elencam-se os seguintes objetivos específicos:

- Compreender sobre o funcionamento do *e-commerce* no Brasil realizado por empresas estrangeiras;
- Reunir considerações de meios jornalísticos da internet no que concerne a casos suspeitos de varejistas internacionais em práticas de evasão fiscal no *e-commerce*;

– Compilar, com base em notícias oficiais e percepções de especialistas, desafios e medidas do Governo para coibir a evasão fiscal envolvendo varejistas internacionais no comércio eletrônico.

1.3 Estrutura do trabalho

Além da atual seção, que traz a introdução do tema deste trabalho, problema de pesquisa e objetivos, há mais quatro seções seguintes. Na sequência, tem-se a seção de referencial teórico, que se subdivide entre os eixos temáticos “*E-commerce*”, “Tributação e *e-commerce* com foco no imposto de importação no Brasil” e “Desafios da fiscalização tributária diante da evasão fiscal”.

Na terceira seção há a descrição da metodologia adotada que resultou neste trabalho. Pela ordem, há a quarta seção com os resultados e discussões, no qual há a descrição do debate gerado em torno do imposto de importação e a inicial proposta de extinguir a isenção dele em remessas de até 50 dólares, mas que passou por uma reviravolta com o programa “Remessa Conforme”.

Por fim, na quinta seção há a conclusão do estudo, com considerações acerca dos objetivos da pesquisa, bem como suas limitações e propostas de estudos futuros. Após essa seção, são apresentadas as referências citadas no decorrer do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, aborda-se acerca da contextualização e conceitos relacionados ao comércio eletrônico. Na sequência, é discorrido sobre a tributação, principalmente a que ocorre em torno do e-commerce com enfoque no imposto de importação, a qual tem se defrontado com desafios no cenário brasileiro. Pela ordem, há sobre as dificuldades em torno da fiscalização tributária com o propósito de combater a evasão fiscal que ocorre de modo geral e no comércio eletrônico.

2.1 *E-commerce*

A história da prática comercial é bastante antiga, podendo ser apontada como paralela à grande parte do desenvolvimento das sociedades, pois há registros do comércio desde a Antiguidade. Faz-se necessário destacar que, nesses tempos primórdios, as atividades comerciais ocorriam por meio de trocas de excedentes do que era produzido na pesca, agricultura, pecuária, artesanato, trabalho com ferro, com couro, dentre outras formas produtivas. Nesse período, a prática descrita não era denominada como comércio, mas sim como escambo, fomentado por uma economia de troca entre comunidades (FIGUEIREDO, 2019).

Já na contemporaneidade, o comércio se tornou bastante facilitado em escala global, principalmente pelos fenômenos da globalização, tecnologia e pela internet. Nesse ponto, Fossati e Paula (2022) explicam que a digitalização tem impactado consideravelmente a forma como se comportam a economia, o âmbito político e as relações entre as pessoas.

Os autores também mencionam que se vive a chamada 4ª Revolução Industrial, pautada na chamada Internet das Coisas, no intenso processamento de dados, no uso de robôs, dentre outros aspectos caracterizadores que também refletem em novas formas de mercados e produtos. Aproveita-se o mesmo destaque Fossati e Paula (2022) dado ao crescimento das plataformas on-line, que passaram a revolucionar, em termos de velocidade, as transações comerciais até pouco tempo restritas ao formato de comércio tradicional.

A recente pandemia foi um fenômeno que forçou a digitalização de diversas empresas. Um processo que provavelmente ocorreria somente em alguns anos teve que ser antecipado. Dessa forma, foi necessária uma força-tarefa nas organizações

para fortalecer interações entre as empresas com seus respectivos clientes e fornecedores, otimizando operações internas em paralelo (MARTINS, 2021).

Antes de prosseguir, é oportuno clarificar acerca de terminologias importantes para esse estudo. Inicialmente, tem-se o conceito de comércio eletrônico, também conhecido por *e-commerce*, que consiste em um tipo de extensão do comércio tradicional, em que a internet é imprescindível para as operações de contratação, pagamento e, até mesmo, de recebimento (SILVA; ALMEIDA; TEIXEIRA, 2017). Para os citados autores, essa é a conceituação mais básica de comércio eletrônico.

Segundo Martins (2021), o comércio eletrônico é um subconjunto de negócios realizados em ambiente digital, ou seja, é a realização de negócios eletronicamente. Assim, são promovidas compras e vendas de produtos e serviços por meio da internet. O autor detalha que não há mais uma delimitação funcional da internet quanto à mera comunicação, mas também para pesquisa de mercado pelos clientes. Nesse tipo de pesquisa, potenciais consumidores podem acompanhar ofertas e comparar preços na internet até mesmo para decidir sobre a realização de uma compra em loja física da forma tradicional ou não.

Nas linhas de Oliveira (2018), o *e-commerce* é descrito como uma estratégia de negócios em que empresas realizam comércio na internet. Para o autor, quando há uma negociação realizada em contexto on-line entre um vendedor e um cliente interessado em um determinado produto, já se pode dizer que se trata de *e-commerce*. Portanto, outros fatores como formas de pagamento, plataformas e outras ferramentas são apenas aspectos acessórios do comércio eletrônico. Vale acrescentar que o autor traz também o conceito de *marketplace*, que é abordado como a empresa responsável por ser a “vitrine” de empresas vendedoras, como ocorre no Mercado Livre e Amazon.

As referidas *marketplaces* foram responsáveis pelo alto crescimento do *e-commerce* a partir do período pandêmico, como destacado por Uhdre (2021). De acordo com a autora, a pandemia forçou um processo de digitalização até mesmo em pequenos negócios, tornando a presença das empresas em meio on-line como condição de sobrevivência empresarial.

Atrelado ao *e-commerce*, tem-se a economia digital, que, segundo Pinto (2019), não detém um conceito oficial apesar da sua difusão a partir da década de 1990. Contudo, de acordo com o autor, as seguintes características moldam a economia digital: uso da internet, mobilidade e o gerenciamento de dados sem necessidade de meio físico. Em soma, o autor traz que mercados que se reúnem por meio de

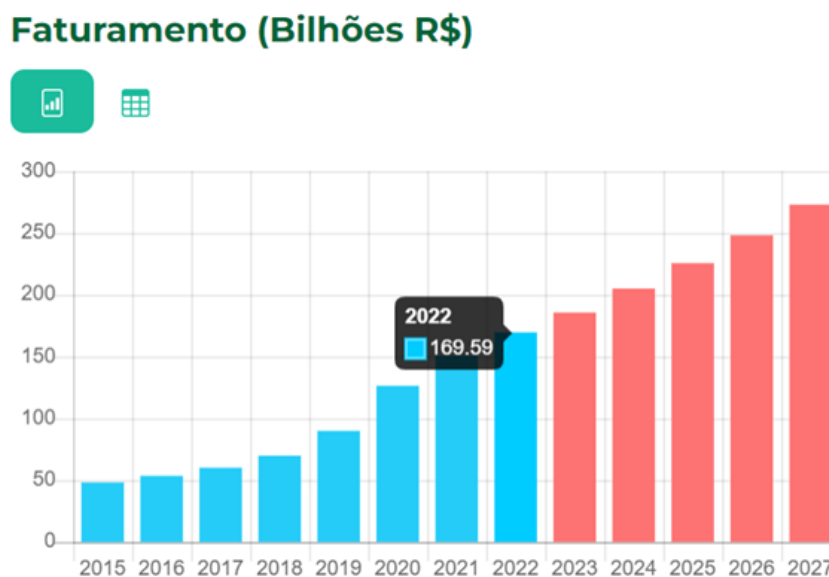
tecnologias digitais, propiciando transações envolvendo bens e serviços no *e-commerce*, também formam o que se chama de “economia digital”.

Como citado por Figueiredo (2019), para pagamentos em lojas virtuais, há a atual comodidade para o comprador utilizar cartões de crédito, boletos ou transferências. Contudo, esses serviços tendem a cobrar taxas ou percentuais de comissão, que podem impactar de alguma maneira da precificação. De toda forma, a presença física do comprador não se torna mais necessária.

De acordo com Piscitelli (2017), tem sido exponencial o crescimento do uso da internet como espaço para compra e venda de produtos e serviços. De acordo com dados da autora, de 2007 até os 10 anos seguintes, houve um crescimento de mais de 200% no faturamento brasileiro proveniente do *e-commerce*. Por isso, a internet passa a ser não mais apenas um campo para comunicação e entretenimento, mas também para a efetivação de negócios. Em complemento, a partir do discorrido por Valadão e Araújo (2020), entende-se que os investimentos em plataformas digitais tornaram facilitada a compra de produtos estrangeiros e reduziu a necessidade de local físico dos fornecedores em terreno dos compradores.

O crescimento do *e-commerce* no mundo é indiscutível, não sendo diferente no Brasil. Nesse sentido, vale a apreciação da Figura 1, que apresenta o crescimento contínuo do faturamento advindo do comércio eletrônico no território brasileiro. Nesta figura, também há a projeção de geração de receitas para este e os próximos 4 anos

Figura 1 - Faturamento do *e-commerce* no Brasil e previsão até 2027



Fonte Adaptado de ABCComm [2023]

Há algumas categorizações no que concerne o comércio por meio da internet. Nesse sentido, Valadão e Araújo (2020) elencam as seguinte duas formas:

a) Comércio off-line: neste, os bens comercializados são tangíveis ou os serviços presenciais, sendo envolvidos sistemas tradicionais de entrega, porém a internet é usada como meio para a publicidade, pagamento e comunicação;

b) Comércio on-line: todos os procedimentos ocorrem por meio da internet, inclusive os produtos, por serem geralmente intangíveis, como *softwares*, músicas e filmes, por exemplo.

Ainda conforme Valadão e Araújo (2020), considerando as tipologias citadas supra, há pontos de atenção em matéria tributária em ambos. No comércio off-line, pode ser dificultoso rastrear localizações das pessoas envolvidas nas transações; no modo on-line, o desafio se torna ainda maior devido à maioria dos produtos e os serviços não serem físicos. Por isso, os autores asseveram que ainda há muito o que se discutir na relação entre tributação e *e-commerce*, em especial o internacional.

Outra forma de classificação do *e-commerce*, bastante difundida na literatura, baseia-se na natureza dos envolvidos, que podem ser empresas, pessoas físicas e entidades estatais. Sobre essa classificação, Figueiredo (2019) traz a seguinte lista das que considera como principais categorias de comércio eletrônico:

a) B2B (*Business-To-Business*): cuja tradução literal é “empresa a empresa” e geralmente movimentam volumes monetários consideráveis;

b) B2C (*Business-To-Consumers*): que tem como tradução literal “empresas a consumidores”, que pode ser explicada como a digitalização do formato tradicional de comércio já realizado há tempos entre organizações vendedoras e pessoas físicas;

c) C2B (*Consumers-To-Business*): nesse caso é “consumidores a empresas”, como uma forma de leilão reverso, em que empresas anunciam a necessidade de um produto ou serviço e os consumidores ofertam o atendimento;

d) C2C (*Consumer-To-Consumer*): consistindo em transações de “consumidores a consumidores”. Nesta forma, há uma espécie de pulverização, em que há muitas transações ocorrendo concomitantemente, porém de pequenos valores monetários. Segundo Figueiredo (2019), essa modalidade é bastante recorrente no Brasil através da plataforma chamada de “Mercado Livre”.

Para este estudo, deve ser enfatizado o modelo de *e-commerce* B2C, que se trata do varejo online. Conforme Araújo e Valadão (2022) sobre este formato, houve uma transformação significativa no que tange o varejo, pois tecnologias de

plataformas digitais passaram a intermediar compradores e fornecedores. Como algumas das grandes empresas que detêm grande parcela desse tipo de mercado online, os autores mencionam as varejistas internacionais Amazon, AliExpress e eBay.

Para complementar, Martins (2021) explica que o modelo B2C é o mais comum, sendo que quaisquer compras ocorridas por consumidores em loja online, de quaisquer segmentos, resultam de transações B2C. O autor explica que o processo decisório nesse contexto é muito simples e objetivo, pois o consumidor detém o maior poder sobre a efetivação da venda. Como exemplos de lojas que atuam nesse formato B2C, o autor cita as Lojas Americanas, Magazine Luiza e o comércio em meio on-line formado por lojas não tão conhecidas, mas que também têm sua caracterização como *e-commerce*.

Apoiando-se nas abordagens de Rosário et al. (2021), acredita-se que o comércio eletrônico e o formato tradicional passarão a existir de forma paralela. Nesse contexto, haverá produtos que serão comercializados exclusivamente em meio online; enquanto outros poderão ser adquiridos pelos dois meios. Na percepção dos autores, as tendências do campo da tecnologia e a maior acessibilidade em termos de custos quanto à internet e aos dispositivos móveis serão responsáveis pela elevação do *e-commerce* em diferentes países.

2.2 Tributação brasileira sobre mercadorias

Conforme Rister (2021), o Estado, em seus contornos atuais, depende sobremaneira dos mecanismos arrecadatários através da tributação para que possa dar conta de atender à sociedade em termos de direitos conquistados pela população. O autor detalha que, ao passo em que os cidadãos tiveram seus direitos consolidados, como o direito à saúde, educação e previdência, foram aumentadas as atribuições do Estado para corresponder ao atendimento desses e outros direitos. Por isso, imensuráveis recursos são indispensáveis para que os governos consigam concretizar o que a sociedade tem direito.

Deve-se enfatizar que é a Constituição Federal que norteia e baliza a atual relação entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas no que tange a matéria de tributação. Nesse âmbito, há limites estabelecidos por princípios tributários gerais e imunidades concedidas a determinadas organizações conforme a legislação (SHINGAKI, 2017). Deve-se esclarecer que a Carta Magna não cria tributos, mas

expressa a competência de quem legisla com vista a criação desses tributos (RUCHINSKI; PAULA, 2022). Nesse âmbito, deve-se destacar também o Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que traz diretrizes acerca de normas tributárias em torno das esferas federal, estadual e municipal (BRASIL, 1966).

A matéria da tributação brasileira é bastante extensa. Nesse aspecto, sublinha-se que o sistema tributário brasileiro é complexo, pois há várias espécies tributárias (taxas, impostos, contribuições de melhorias etc.), formas de repartição conforme competência tributária entre os entes União, governos e municípios, além de um amplo rol de obrigações que os cidadãos devem cumprir enquanto contribuintes (FELICIO; MARTINEZ, 2019).

No senso comum pode haver percepções negativas acerca da tributação, contudo o entendimento do seu central significado pode reduzir prováveis insatisfações dos cidadãos. Sobre a origem do termo “tributo”, Branco (2021) detalha que este advém do latim “*tributum*” e “*tribuere*”, que faz referência a “dividir por tribos” ou “repartir”. Logo, pode ser facilitado o entendimento do tributo como uma contribuição para uma coletividade.

Como pode haver incompreensões acerca das distinções entre tributo, taxa e tarifa, é imperativo o esclarecimento conceitual desses institutos. Com base no apresentado por Nagai e Holzkamp (2014), a taxa é uma subespécie de tributo, tendo como fundamento o art. 145 da Constituição Federal (BRASIL, 1988a) e dos artigos 77 ao 80 do CTN, observados em Brasil (1966a). Conforme os autores, a taxa pressupõe uma contrapartida estatal no que diz respeito a serviços públicos ou colocados à disposição do cidadão contribuinte.

Em continuação, Nagai e Holzkamp (2014) trazem como conceito de tarifa um “preço público” em que o pagador faz ao Estado devido a serviços ou bens públicos a partir de um contexto contratual. Esse instituto também está previsto na Carta Magna, mais especificamente no art. 175 (BRASIL, 1988a). Ressalta-se que as diferenciações acerca de taxa e tarifa não se restringem ao exposto, mas, para este estudo, considera-se essa a diferença basilar no âmago da tributação.

Shingaki (2017) detalha que um imposto é uma espécie de tributo com incidência prevista por legislação, não sendo necessariamente vinculado a determinada atividade do Governo para o contribuinte. Ainda conforme linhas do referido autor, destaca-se que a mencionada incidência determinada por lei se justifica

pelo princípio da legalidade tributária, o qual deixa claro que não haverá criação ou elevação de tributo sem uma lei que determine isso, salvaguardas as situações previstas na Carta Magna.

Com base na ampla legislação tributária, pode-se afirmar que o Brasil possui um conjunto de tributos bastante considerável, mas, neste trabalho, delimita-se aos abrangidos por operações envolvendo mercadorias. Nesse aspecto, convém realçar a importância do conhecimento dos tributos pelo profissional de Contabilidade, tornando-o essencial para o suporte na gestão de negócios, principalmente porque os tributos têm parcela significativa na formação de preços de venda de produtos, como se depreende do lecionado por Yanase (2018). O autor também explica que empresas de diferentes tamanhos podem ser enquadradas em regimes tributários específicos, sendo o mais comum o chamado Simples Nacional, direcionado a empresas de menor porte e que visa facilitar o recolhimento de impostos.

Em torno de tributos há elementos essenciais, como o chamado “fato gerador”. Como lecionado por Shingaki (2017), esse fato gerador corresponde a uma determinada situação que provoca a obrigação tributária. Para esclarecimentos, o autor exemplifica que o imposto de importação (II) tem como fato gerador a entrada de produtos importados no território nacional; enquanto o Imposto por Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) tem como fato gerador a saída de uma mercadoria do estabelecimento de origem. Ávila (2022) aborda que o chamado “fato gerador da obrigação principal” está previsto no art. 114 do CTN, pelo qual se entende que se trata da situação estabelecida por lei que torna suficiente a indicação de obrigatoriedade tributária.

Outros elementos essenciais em torno de tributos abarcam a base de cálculo, que é o valor sobre o qual há a aplicação de um percentual para resultar no valor do tributo. Esse percentual tem como termo oficial “alíquota”, que é definido por lei. Por fim, há também a figura do “contribuinte”, que é o sujeito (pessoa física ou jurídica) sobre o qual há uma obrigação tributária em função de um fato gerador de tributo (SHINGAKI, 2017). Consultando diretamente o CTN, observa-se a menção ao conceito de “contribuinte” para diversos tipos de impostos, como no caso do imposto de importação, em que o contribuinte é o importador ou o equivalente conforme a legislação determinar (BRASIL, 1966).

Um contexto essencial no Brasil que depende de tributos pagos pelos cidadãos consiste na seguridade social. Desta forma, como explicado por Shingaki (2017), a seguridade social é financiada por recursos advindos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, por meio de contribuições sociais geradas pelos seguintes fatos geradores: folhas de pagamentos de salários (contribuições previdenciárias para o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS), faturamentos por vendas e importação de mercadorias e prestação de serviços (Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para o financiamento da Seguridade Social – COFINS), lucros (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), receitas de concursos de prognósticos, entre outros.

Embora já tenham sido mencionados em textos anteriores, é importante a abordagem acerca dos principais impostos incidentes sobre mercadorias conforme a legislação tributária brasileira. Para tanto, há os próximos parágrafos versando sobre o IPI, ICI, PIS/PASEP, COFINS, ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). De antemão, conforme Shingaki (2017), em termos de competências de tributação, os quatro primeiros são da União; o penúltimo é da esfera governamental e do Distrito Federal; enquanto o ISS é da esfera municipal.

De acordo com Harada (2022), o ICMS possui um considerável detalhamento na Constituição Federal, sendo determinada a competência dos estados e do Distrito Federal sobre esse imposto a partir do inciso II do art. 155. O autor explica que do parágrafo 2º ao 5º há vários incisos que versam sobre o ICMS, tornando esse imposto o que mais possui parcela de conteúdo na Carta Magna em comparação com outros impostos.

Dos diversos fatos geradores do ICMS, convém realçar a entrada de produtos importados do exterior, seja por pessoa física ou jurídica. Ademais, aqui se destaca o aspecto da circulação e, portanto, ainda que uma transação não seja completada, há a incidência do ICMS quando a mercadoria circula (SHINGAKI, 2017). Conforme Silva, Almeida e Teixeira (2017), para a matéria de tributação, a circulação consiste na transferência de mercadorias de uma pessoa para outra sob o respaldo de um título jurídico conforme contrato ou outro ato que resulte na mudança de patrimônio.

No recolhimento de tributos pelas organizações, há os Programas de Integração Social (PIS) e o de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), que são contribuições de âmbito federal. Com esses tributos, são financiados o

programa seguro-desemprego e o abono salarial conforme estabelecido no art. 239 da Carta Magna (FAGUNDES; TELES; HASKEL, 2019).

De acordo com o abordado por Carrer (2019), o PIS foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970; enquanto o PASEP foi pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Essas leis estão explícitas no texto da Constituição da República em Brasil (1988).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), assim como o PIS, ocorre em todos os setores produtivos do território nacional, sendo o contexto incidente a receita ou faturamento das organizações (RUCHINSKI; PAULA, 2022). Na Constituição Federal, visualiza-se no art. 195 as formas pelas quais a seguridade social é financiada, mas a maior clareza sobre a COFINS ocorre com a Lei Complementar de nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que deu origem a essa contribuição (BRASIL, 1988; 1991).

Ruchinski e Paula (2022) detalham que a COFINS passou a substituir a anterior contribuição social chamada de FINSOCIAL. Atualmente, a COFINS, conforme a lei, visa assegurar direitos sociais à população, como o direito à saúde e a assistência social. Os autores acrescentam que a COFINS é apurada pelas pessoas jurídicas, mas há exceções para entidades beneficentes que atendam a determinados requisitos de isenção de contribuição, como instituições de acolhimento de idosos e de crianças, conforme previsto na Constituição Federal.

Em relação ao ISS, que é de competência dos municípios, Shingaki (2017) ressalta que deve ser consultada a lista de serviços da Lei complementar nº 116/2003, pois é esta lei que versa sobre o imposto em questão. O autor complementa que cabe ao contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, a verificação da legislação municipal acerca da alíquota deste imposto. A consulta direta na lei mencionada em Brasil (2003) possibilita a verificação de que o contribuinte do ISS é o prestador de serviço.

De acordo com Valle e Leonart (2019), a competência do ISS no âmbito municipal está prevista no art. 156 da Constituição brasileira. Neste artigo, há a ressalva de que não são abrangidos os serviços regidos pelo art. 155, II; isto é, os serviços que geram ICMS. Nesse assunto, de acordo com os autores, serviços de comunicações e de transporte intermunicipal são de competência dos governos estaduais; enquanto os serviços restantes são passíveis de incidência de ISS.

Quanto ao Imposto sobre Produto Industrializado, Shingaki (2017) explica que este incide sobre produtos nacionais ou estrangeiros que resultaram de um processo

de fabricação. Conforme o autor, devem pagar esse imposto os seguintes sujeitos: importadores em situação de fato gerador resultante de desembaraço aduaneiro; industriais em situação de fato gerador da saída de produtos da fábrica; estabelecimento com equiparação equivalente à da fábrica quanto o produto sair deste; e os consumidores dos produtos, exceto nas situações de imunidade previstas em lei.

Legislativamente, o IPI é abordado nos artigos 153 da Constituição Federal, mas foi instituído pela Lei nº 4502 de 1964 que passou por alterações no decorrer dos anos. Nesse âmbito, convém destacar que há o Regulamento do IPI (RIPI) determinado pelo Decreto nº 7212 de 2010, o qual traz aspectos de cobrança, fiscalização e administração do imposto em abordagem (PAULSEN; MELO, 2018).

Nesse tema, Ávila (2022) complementa que a Carta Magna só autoriza a incidência do IPI quando houver a venda do produto entre o industrial e o varejista ou consumidor, desde que a entrega do produto tenha sido realmente concretizada. Outra importante ressalva é a de Paulsen e Melo (2018), quando aborda sobre o IPI em operações nacionais, que pode ser abrangido pelo Simples Nacional. Desse modo, empresas optantes por esse regime não recolhem o IPI. Já no caso do IPI-Importação, não há a abrangência pelo Simples Nacional.

No que diz respeito ao Imposto de Importação (II), a competência e outros aspectos importantes estão expressos na Constituição Federal, mais especificamente no art. 1153, e nos arts. 19 e 22 do CTN. Juntamente a esses dispositivos, deve-se fazer importante menção ao Decreto-Lei nº 37 de 1966 (PAULSEN; MELO, 2018). Sobre esse imposto, é fundamental destacar que o contribuinte é o sujeito que importa; ou seja, quem compra o produto estrangeiro que entrará em território nacional (SHINGAKI, 2017).

Atrelado ao assunto do Imposto de Importação, convém destacar o art. 237 da Constituição Federal, o qual explicita que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são exercidos pelo Ministério da Fazenda (MF). Nesse contexto, aproveita-se para mencionar a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que é subordinada ao Ministro da Fazenda e que, dentre suas atribuições, há administração tributária e aduaneira (BRASIL, 1988; 2007).

De acordo com Paulsen e Melo (2018), o atual regulamento aduaneiro consiste no Decreto nº 6759/2009. Conforme os autores, há extensa legislação relacionada, mas deve ser destacado o Decreto nº 92.930 de 1986, que promulgou o Acordo sobre

a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) quanto à valoração aduaneira e a Instrução Normativa SRF 327 de 2003, que versa sobre a declaração e o controle de valor aduaneiro de produtos importados. Como o Imposto de Importação faz parte do objeto de estudo deste trabalho, mais detalhes acerca deste imposto constam na próxima subseção.

Cabe enfatizar também, o papel fundamental da Receita Federal do Brasil, que é o órgão responsável pela gestão dos tributos, fiscalização e arrecadação de impostos federais, controle de aduaneiro de mercadorias importadas além de gerir também os CPF e CNPJ em todo o território nacional.

O processo de arrecadação envolve a identificação, cálculo, emissão de guias de pagamento, verificação do pagamento, cobrança de dívidas e fiscalização das empresas e pessoas físicas. Atuando sobre todos os tributos, supracitados no presente trabalho.

Sendo de suma importância o papel desempenhado pela receita federal, com a tributação e arrecadação, para o financiamento estatal e a manutenção dos serviços públicos.

2.3 Tributação e *e-commerce* com foco no imposto de importação no Brasil

De acordo com Almeida e Almeida (2022), a arrecadação tributária não é fenômeno moderno, pois na história da humanidade há diversos momentos em que se pode caracterizar como situações em que o Estado promoveu e aperfeiçoou meios de controle voltados para a arrecadação de receitas públicas. Entretanto, pode-se dizer que os mecanismos de aperfeiçoamento ainda não estão rigorosamente consolidados, uma vez que ainda há desafios frente às constantes inovações na sociedade, como ocorreu com o desenvolvimento no *e-commerce* nas últimas três décadas.

Com o avanço do fenômeno do *e-commerce* a partir da segunda metade da década de 1990, conferências internacionais foram promovidas a fim de debatê-lo por intermédio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Pinto (2019) realça a Conferência de Turku, ocorrida em 1997, que buscou reunir percepções de empresas privadas e dos governos quanto a riscos, entraves e soluções necessárias quanto ao tema. No ano de 1998, houve o prosseguimento dos

trabalhos na ocasião da Conferência de Ottawa, pela qual houve algumas conclusões no campo da tributação no comércio eletrônico.

No que diz respeito à Conferência de Ottawa, é fundamental trazer para destaque os princípios definidos para o campo da tributação na economia digital. Com esses princípios sustentadores, a OCDE passou a ter respaldo para avaliações de natureza fiscal. Esses princípios, descritos por Fossati e Paula (2022) são os seguintes:

a) Princípio da neutralidade: no caso, contribuintes não poderão ser induzidos a determinados comportamentos em operações do comércio eletrônico e nem a nenhum contexto discriminatório;

b) Princípio da eficiência: custos administrativos em torno dos tributos do âmago do *e-commerce* deverão ser pautados em razoabilidade, sem deixar de agir com vistas ao combate de procedimentos fraudulentos;

c) Princípio da certeza e simplicidade: deverá haver clareza e objetividade em normas tributárias, favorecendo a compreensão de contribuintes acerca das características do imposto, cálculos envolvidos, valores, dentre outros aspectos pertinentes;

d) Princípio da prevalência da substância sobre a forma: deverá prevalecer a tangibilidade do que está em negociação e não a denominação dada à operação entre os envolvidos.

Atualmente, tem estado em enfoque de debates no Brasil, principalmente devido aos destaques recebidos pela mídia no início do ano de 2023, o chamado imposto de importação. Esse imposto está, nacionalmente, fundamentado no texto do Ministério da Fazenda contido na Portaria MF nº 156, de 24 de junho de 1999 (BRASIL, 1999a).

Analisando o conteúdo da referida Portaria no que diz respeito à imposto de importação, informa-se que todos os produtos provenientes do comércio exterior devem ser tributados. Na prática, o imposto consiste em um percentual de 60% sobre o valor total da compra, a qual tende a envolver frete e seguros. Logo, o imposto de importação incide sobre o somatório dos valores relacionados ao produto e não apenas no seu preço de venda.

Compreende-se como finalidades precípua do imposto de importação a arrecadação estatal e o protecionismo sobre o comércio nacional. Frisa-se que o protecionismo dos interesses nacionais é diretamente mencionado no texto do

Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que trata sobre a gestão aduaneira e a fiscalização e controle de operações relacionadas ao comércio exterior (BRASIL, 2009).

Convém destacar que a imposição de barreiras tarifárias com enfoque protecionista é algo antigo, observado desde o período de reinados dos séculos XVII e XVIII, quando impostos de importação elevavam preços de produtos estrangeiros para, justamente, tolher a entrada deles em territórios onde já havia comércio interno desses produtos. Em alguns casos, reis até proibiam a entrada de determinadas mercadorias, como descrevem Ramos, Barateiro e Baptista (2018). Os autores complementam que, somente a partir de 1947, com a criação do GATT, passou a ser observada uma redução mais considerável de tarifas aduaneiras por meio de negociações entre países signatários. Esclarece-se que o GATT foi substituído pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

No debate atual quanto ao imposto de importação, por outro lado, há a possibilidade de isenção desse imposto para casos previstos conforme Instrução Normativa SRF nº 96, de 04 de agosto de 1999. Esse dispositivo aborda acerca da aplicação do regime de tributação simplificada (RTS), no qual há a reiteração ao imposto de importação, sendo explícito o percentual é de 60%, com exceção para os casos de medicamentos cujos destinatários sejam pessoas físicas e no descrito pelo seguinte trecho da norma:

Os bens que integrem remessa postal internacional de valor não superior a US\$ 50.00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América) serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas (BRASIL, 1999b, não paginado).

Até a conclusão desse estudo, houve uma atualização no que concerne ao tema da isenção de imposto de importação em mercadorias de até 50 dólares americanos. Essa atualização ocorreu com a Portaria MF nº 612, de 29 de junho de 2023, que trouxe como principal novidade a isenção do imposto e importação (em operações entendidas como B2C) para os casos em que pessoas jurídicas participem adequadamente de um programa de conformidade quanto ao recolhimento de tributos (BRASIL, 2023).

Sobre a matéria de produtos importados, pode ser tarefa exaustiva reunir todos os dispositivos normativos relacionados, o que desviaria o contexto desse estudo do

campo da Contabilidade para o campo do Direito Tributário. De toda forma, faz-se menção aos seguintes decretos para somar aos já mencionados neste trabalho: Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que discorre não somente sobre o imposto de importação, mas também sobre a organização de serviços aduaneiros; Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, que versa sobre a bagagens de passageiros, entreposto aduaneiro e apreensão de mercadorias provenientes de território internacional; e Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, que traz alterações na legislação aduaneira (BRASIL, 1966b; 1976; 1988b).

Portanto, é perceptível que o tema da tributação no *e-commerce* exige cautela dos agentes econômicos envolvidos, especialmente para evitar o que se chama de danos ao erário. Para fins de exemplificação, há no Decreto-Lei nº 1.455 as configurações de danos ao erário em matéria de mercadorias estrangeiras; ou seja, de infrações que impactam em recursos financeiros destinados à coletividade devido a ações envolvendo produtos estrangeiros que chegam no território brasileiro. Conforme disposto no mencionado decreto, mais especificamente no artigo 23, uma das situações de danos ao erário envolve mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (BRASIL, 1976, não paginado).

Retomando-se, rapidamente, à abordagem do *e-commerce* durante a pandemia, registra-se que houve um crescimento exponencial nos acessos de plataformas de comércio eletrônico no Brasil. Nesse âmbito, Uhdre (2021) cita que as *marketplaces* nacionais mais acessadas nesse período, em números de acessos absolutos, foram as das empresas Lojas Americanas, Magazine Luiza e Mercado Livre, nesta ordem. Contudo, a intensa movimentação online nessas plataformas chamou a atenção de autoridades fiscais para a verificação de responsabilidades tributárias, como informado pela autora.

2.4 Desafios da fiscalização tributária diante da evasão fiscal

De acordo com Pierdoná, Francisco e Silva (2020), existem o que os autores denominam de “vácuos fiscalizatórios” que podem facilitar o desenvolvimento de

ilicitudes quanto à tributação. Os autores asseveram sobre o reflexo disso no prejuízo da concretização de medidas ligadas aos direitos fundamentais, especialmente os sociais. Com essa contextualização, os autores apontam para o problema da crise fiscal do Brasil, que foi intensificada pela recente pandemia do Novo Coronavírus que, por sua vez, requereu um elevando dispêndio em termos de gastos públicos em um período de baixa arrecadação de tributos.

Na percepção de Abreu (2020), as leis do campo fiscal são antigas e, de certa forma, desatualizadas para as inovações crescentes da economia digital. Desse modo, pode ser caracterizada uma ineficácia de grande parte da legislação no que concerne à tributação, sendo que esta ineficácia pode propiciar condutas fraudulentas e de evasão fiscal, como destacado pela autora.

Cruz et al. (2018) explicam que a evasão fiscal também é denominada de sonegação. Os autores detalham que se trata de uma questão antiga para a economia mundial, e que até na atualidade ainda há a necessidade de medidas de controle fiscal para conter a evasão.

Por sua vez, Xavier et al. (2022) detalham que a evasão fiscal se revela através de práticas ilegais que têm o intuito de não pagar impostos, ou de reduzi-los ou adiá-los. Os autores destacam que o conceito de evasão fiscal está bem apontado na lei brasileira de nº 4.729, de 14 de julho de 1965. No mesmo conjunto com a sonegação enquanto crimes contra a Ordem Tributária, há também os seguintes listados por Schons e Bittencourt (2021): crime tributário aduaneiro, falsidades, crimes funcionais e apropriação indébita.

Consultando diretamente a Lei nº 4.729, em Brasil (1965), nota-se logo em seu título o seu direcionamento para definição do crime de sonegação fiscal. Nesta lei, são definidos como crimes de sonegação fiscal os seguintes itens:

- I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;
- II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;
- III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;
- IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal (BRASIL, 1965, não paginado).

Além da lei mencionada anteriormente, há também a Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990, que versa diretamente na matéria dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Neste dispositivo, são listadas condutas relacionadas com fraudes perante o Fisco e que reiteram a sonegação fiscal como crime (BRASIL, 1990).

Na conceituação de evasão fiscal, Santos, Carvalho e Ávila (2022) trazem que esta se configura quando há uma diferença entre a responsabilidade tributária em tese e a realidade da receita obtida. Os autores ressaltam que há mais de um modo de geração dessas diferenças fiscais, variando por tipos de impostos, territórios e intenções do contribuinte. Além disso, aspectos socioculturais também podem influenciar pessoas para o comportamento sonegador.

Pereira e Silva (2020) citam um estudo internacional que indica que os brasileiros são predispostos a não pagarem tributos. Cruz et al. (2018) concordam sobre o Brasil ser um país predisposto à sonegação de impostos. Para isso, os autores se fundamentam em pesquisa internacional de anos anteriores que trouxe o Brasil como um dos países em que os habitantes tendem a concordar sobre já terem sonegado impostos. Os autores explicam que isso decorre, dentre outras causas, da percepção do senso comum de que a arrecadação tributária não é devidamente aplicada pelo Estado para o bem da sociedade.

No ponto de vista de Pierdoná, Francisco e Silva (2020), a fiscalização e o combate da sonegação fiscal são consideravelmente complexos. Para os autores, são muito diversas e “criativas” as formas de evasão fiscal por agentes econômicos. Como agravamento da questão, os autores citam as dimensões extensas do país e lacunas governamentais provenientes da descentralização federativa do país quanto ao recolhimento de impostos. Contudo, nesta pesquisa, restringe-se a abordagem ao campo federal, sob o qual há o gerenciamento aduaneiro.

Para somar às dificuldades no campo da fiscalização tributária no Brasil, Araújo e Valadão (2020) abordam sobre as limitações da estrutura administrativa para um elevado volume de operações a serem fiscalizadas e a alta complexidade da legislação tributária. Diante dessas e outras questões relacionadas, os autores

apontam que a constantemente debatida reforma tributária deve abarcar aspectos relevantes da economia digital.

Segundo Santos, Carvalho e Ávila (2022), complexidades são inerentes a sistemas tributários, porém é necessário que essas complexidades não sejam excessivas para evitar práticas de inadequação fiscal voluntárias ou involuntárias. Delimitando-se à evasão fiscal, os autores discorrem que a falta de simplicidade na tributação tende a gerar incongruências de informações e falta de clareza entre os contribuintes e órgãos fiscalizatórios, nos dois sentidos dessa relação.

Além da complexidade tributária brasileira, convém destacar que alíquotas consideradas exorbitantes para os contribuintes podem estimular a sonegação. Por isso, Schons e Bittencourt (2021) chamam à atenção para custos de oportunidade de não sonegar (na percepção dos contribuintes) crescerem à medida que se expandem os impostos.

Diante das disparidades entre modernizações do mundo globalizado e os chamados modelos clássicos de tributação por Abreu (2020), o Estado tem se enfraquecido quanto ao seu sistema tributário. De acordo com a autora, a falta de ajuste entre a tributação tradicional e a economia moderna resulta na dificuldade de cobrar impostos de determinadas pessoas jurídicas ou físicas, refletindo na redução de receita estatal e em uma possível injustiça fiscal com a sobrecarga de outros contribuintes.

Ferreira (2023) menciona a globalização como um dos fatores responsáveis por crises em sistemas fiscais em relação à economia digital. Para o autor, a evasão fiscal ficou mais fácil justamente nesse contexto de aberturas de fronteiras para o comércio no mundo e de facilitação de acesso a tecnologias da nova era digital, aproveitadas por diferentes agentes econômicos. Diante disso, a tributação se tornou mais difícil de ser efetivada. Para o autor, tributar nesse cenário se tornou complexo até para ocasiões lícitas, como no caso de planejamento tributário.

Rister (2021) destaca que o planejamento tributário corresponde a uma oposição à evasão fiscal. A autora esclarece que o citado planejamento é a organização do negócio para reduzir necessidades de pagamentos de tributos, sendo isso dentro dos limites da legalidade. Portanto, o planejamento tributário reduz obrigações tributárias que podem repercutir no aumento de lucros. Para isso, é fundamental a revisão pormenorizada da documentação contábil da organização, como orientado por Silva e Lima (2023).

Retomando-se as abordagens de Rister (2021), é válido informar que ações de agentes econômicos para evitar tributação já ocorriam desde a Antiguidade. A autora menciona o exemplo da Grécia Antiga, quando comerciantes realizavam negócios em localidades com carga tributária mais reduzida. Portanto, a elisão fiscal se distingue da evasão fiscal pela natureza das condutas diante do Fisco, que pode ser lícita ou não. Nesse ponto, ressalta-se que a omissão de informações importantes sobre operações de comércio já pode ser considerada como prática atrelada à evasão fiscal.

Para compreensão acerca dos prejuízos decorrentes da evasão fiscal nas receitas estatais, vale-se da comparação de Xavier et al. (2022) sobre dados do ano de 2019. Segundo os autores, se não houvesse a evasão fiscal no Brasil, a arrecadação de impostos poderia ser superior a 23%, equivalendo-se a 8% do Produto Interno Bruto (PIB) do país aproximadamente. Diante desses números, os autores realçam que a carga tributária poderia ser reduzida sem impactar nas receitas públicas se não houvesse evasão fiscal.

Complementa-se que os prejuízos da evasão fiscal não se limitam aos cofres públicos, pois há impactos também para a livre concorrência. Nesse assunto, Carvalho e Mattiuzzo (2021) explicam sobre o risco em mercados onde a margem de lucro de agentes econômicos é expressivamente abrangida por cargas tributárias. Para os autores, agente adimplentes tendem a não conseguir praticar um preço razoável diante de concorrentes inadimplentes que oferecem preços mais baixos. Nesses casos de preços menores, entende-se que não há transferência de valores de impostos no preço final ao consumidor; ao contrário de como geralmente são obrigadas a agir as organizações sem pendências junto ao Fisco.

Nas linhas discorridas por Abreu (2020), é apontado que o próprio surgimento do *e-commerce* tornou facilitadas condutas de evasão fiscal, sendo isso comum em diversos países, inclusive no Brasil. Segundo a autora, de início, alguns problemas eram recorrentes no que tange a evasão fiscal, desde a não declaração de vendas até a formação de infraestruturas mais robustas voltadas para fraudes nesse aspecto. Houve uma redução desses problemas com o instituto da Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), que passou a permitir, em tese, a informação em tempo real acerca de operações de compra e venda às autoridades fiscalizatórias.

Em percepção convergente, Jodas et al. (2017) também discorrem que a problemática da evasão fiscal se intensifica quando se aborda sobre transações comerciais em meio on-line. Os autores descrevem que o *e-commerce* é uma

atividade mercantil dispendiosa devido a toda a infraestrutura envolvida para a aquisição de mercadorias e serviços dentro e fora da internet, e que não deixa de ser uma atividade comercial. Por isso, no comércio eletrônico também é pertinente a tributação, a qual envolve o ICMS, ISS, dentre outros impostos a depender das características de operações que são diversificadas entre si.

Por outro lado, Uhdre (2021) traz a ressalva de que há dificuldades consideráveis na compreensão das distinções entre operações mercantis e prestação de serviços. Nesse contexto, a falta de clareza recai sobre o ICMS e ISS. Para agravar, há diferentes esferas governamentais envolvidas na arrecadação através dos citados impostos. Portanto, a partir do raciocínio da autora, entende-se que se tem mais um desafio não apenas para os órgãos fiscalizatórios, mas também para os agentes econômicos compreenderem, efetivamente, os tributos que são recolhidos em operações mercadológicas que participam.

Como forma de contornar alguns aspectos desafiantes quanto à tributação na atualidade, em diversos países, indo além do uso da NF-e, o Estado também busca o aproveitamento da tecnologia para facilitar ações fiscalizatórias e arrecadatórias, como o *blockchain*, big data, sistemas informatizados, inteligência artificial (IA) e outros mecanismos de tratamento de dados de contribuintes, como discorrem Araújo e Valadão (2020). Contudo, entende-se que a implementação dessas medidas ainda não está totalmente concreta e difusa, porém não deixam de ser soluções pertinentes para os desafios operacionais da fiscalização tributária.

Em importante soma, Xavier et al. (2022) propõem o uso de IA pelos órgãos fiscalizatórios para facilitar o trabalho de monitoramento e controle em relação à sonegação. Os autores abordam que ferramentas computacionais inteligentes podem elevar significativamente a produtividade de órgãos do Fisco em ações preventivas. Propostas similares são observadas em outras pesquisas, como a de Silva, Costa e Pimenta (2022), que também apontam diferentes iniciativas de uso da IA na Contabilidade com foco em aspectos de tributação nas empresas.

A partir de levantamento da literatura, acredita-se que não há ou são poucos os estudos recentes (dos últimos cinco anos) e em português que abordam a tributação e o *e-commerce* com foco no imposto de importação no território brasileiro e o âmbito do varejo internacional. De toda forma, merece destaque a pesquisa de Schons e Bittencourt (2021), que realizaram um estudo focado na evasão fiscal do imposto de importação considerando as relações comerciais entre o Brasil e a China.

Schons e Bittencourt (2021) indicam que os principais meios de evasão nesse contexto ocorrem por subfaturamento ou classificação incorreta de mercadorias para que o imposto aplicado seja menor. No subfaturamento, como o próprio nome auxilia o entendimento, há a declaração de preço inferior ao verdadeiro quanto ao produto importado; já na classificação incorreta há também a denominação de *mislabeleding*, em que dois produtos similares podem ser caracterizados como se fossem dois iguais ao produto de menor alíquota de tributos entre eles.

Levando em conta o discorrido até este ponto, nota-se que a evasão fiscal, em muitas situações, ocorre de forma intencional mesmo se configurando como uma ilegalidade. Nesse sentido, traz-se para destaque o aspecto da relação entre ética e tributação, que deve ser disseminada na sociedade.

De acordo com estudos de Belo, Nascimento e Mendonça (2021), condutas relacionadas à evasão fiscal têm sido realizadas como meio de sobrevivência das empresas, principalmente as de menor porte, inclusive levando isso como justificativa para suas condutas. Entretanto, conforme preceitos éticos, é contraditório o raciocínio de que não há outro meio de prosperar sem ser o pela sonegação de impostos. Aqui, novamente, chama-se para enfoque a alternativa (ou solução) do planejamento tributário e financeiro pelas empresas para evitar situações negativas diante do Fisco, como recomendam os autores citados por último.

Importa asseverar que o equilíbrio fiscal não é responsabilidade apenas de pessoas físicas e jurídicas. Nessa abordagem são válidas as considerações de Tomaschitz, Valle e Faúndez-Ugalde (2021), que destacam que a tributação ética é aquela que também é justa; isto é, o Estado cobra impostos de forma justa e constitucional, enquanto o cidadão cumpre sua responsabilidade de pagamento de tributos em um contexto de solidariedade na sociedade a qual faz parte.

Portanto, além dos desafios operacionais, estratégicos e legislativos quanto à fiscalização tributária contra a evasão fiscal, também é fundamental manter o equilíbrio de responsabilidades entre os cidadãos, empresas e Poder Público. Em torno desse tripé, a economia deve ser movimentada de forma justa e sustentável, seja através do mercado em sua forma tradicional e em seu formato na internet.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação de pesquisa

No âmbito da classificação de pesquisa conforme preceitos de Metodologia Científica, sintetiza-se que este estudo é descritivo, de abordagem qualitativa, de finalidade aplicada e resultante de pesquisa bibliográfica e documental. De acordo com Minayo, Deslandes e Gomes (2016), as pesquisas qualitativas não se valem da descrição de fenômenos com base em estatística, mas sim do aprofundamento de significados, sendo que, para isso, a ação interpretativa é fundamental.

Sobre a pesquisa descritiva, Mendes, Nogueira e Ribeiro (2018) explicam que esta, em geral, abrange análises para determinação de status, percepções, registros ou projeções. Nesta categoria de pesquisa, as estratégias adotadas envolvem a observação e a descrição de comportamentos e fatores possivelmente atrelados a um determinado fenômeno.

Quanto aos fins, o estudo aqui abordado se categoriza como pesquisa aplicada, pois não se restringe apenas à elevação do conhecimento acerca de um dado tema, como é o objetivo da pesquisa básica. Os resultados de pesquisas aplicadas, conforme lecionado por Borges (2020), podem, de alguma forma, gerar transformações reais em fenômenos estudados.

No que diz respeito aos procedimentos técnicos, esta pesquisa é bibliográfica e baseada em pesquisa documental. Bibliográfica porque se valeu de livros e artigos de revistas; e documental porque abrangeu a consulta de leis e sites oficiais de notícias, que são materiais convergentes aos exemplificados por Costa e Costa (2017). Vale destacar que, conforme os autores, a pesquisa bibliográfica nem sempre se esgota em si mesma, pois é essencial para a fundamentação teórica de qualquer estudo, tal como ocorreu para o desenvolvimento deste trabalho.

Levando em consideração o decorrido nos parágrafos acima sobre a classificação desta pesquisa, informa-se que a sua finalidade abrange a descrição de prováveis casos de evasão fiscal no Brasil a partir do contexto de varejistas estrangeiros de grande porte que atuam no comércio eletrônico. Foram necessárias descrições a partir de materiais bibliográficos, bem como de legislação e de notícias sobre o tema, entre outras estratégias. Com os resultados obtidos neste estudo, ainda

que de natureza preliminar, suscitam-se recomendações para implementação na realidade, como é demonstrado na seção de resultados.

3.2 Materiais e procedimentos técnicos

Em termos operacionais, a pesquisa que resultou este trabalho teve quatro fases. A primeira fase consistiu no levantamento bibliográfico e documental para a construção da fundamentação teórica acerca do tema. Paralelamente, houve o levantamento de dispositivos normativos, como leis, instruções normativas, portarias e decretos que versam direta e indiretamente sobre o *e-commerce*, imposto de importação e evasão fiscal. Ressalta-se que muitos desses dispositivos eram mencionados em estudos publicados em revistas acadêmico-científicas.

Embora tenham sido utilizadas abordagens de livros, a maior parte do levantamento bibliográfico ocorreu sobre artigos, dissertações e teses. O levantamento ocorreu em bases de dados do Google Acadêmico e da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD). Foi dada a preferência para estudos em português e publicados nos últimos cinco anos (2019 a 2023), entretanto foi necessário reunir determinadas abordagens de materiais mais antigos frente à dificuldade de encontrá-las em publicações mais recentes.

O início da segunda fase da pesquisa se deu ainda durante a primeira, pois consistiu no monitoramento de notícias sobre o tema da possibilidade de práticas de evasão fiscal envolvendo grandes varejistas internacionais atuantes no comércio eletrônico. Foram priorizados notícias e artigos de sites oficiais de veículos jornalísticos e outros com autorias explícitas e certificado de segurança em links. Frisa-se que, para verificação de confiabilidade de determinados conteúdos, foram buscados outros sites que poderiam trazer as mesmas informações.

No monitoramento, a principal questão envolvida era sobre a taxação de mercadorias internacionais que não era uniforme para todos os compradores e a isenção fiscal de produtos de até 50 dólares americanos. Ressalta-se que outras subquestões surgiram, tais como a provável falha na fiscalização aduaneira, a provável prática ilícita de pessoas jurídicas se passarem por pessoas físicas, o provável fracionamento de mercadorias para valores menores de até 50 dólares americanos, dentre outras situações. Foi observado que todas essas questões formavam um debate em diferentes meios jornalísticos, principalmente aqueles

presentes na internet, os quais foram buscados para extração de informações pertinentes que viriam compor os resultados dessa pesquisa.

Além de notícias, pontos de vista de especialistas no tema também foram buscadas para estudo. Conforme menções em sites de notícias e de opiniões, os compradores do território brasileiro também poderiam estar contribuindo para evitar a taxação de mercadorias estrangeiras com base no conhecimento limitado de que a isenção fiscal era para quaisquer circunstâncias de produtos, desde que não ultrapassado o valor de 50 dólares. Nesse aspecto, foram identificados vídeos na internet de diversas pessoas ensinando estratégias para evitar a taxação de produtos do *e-commerce* internacional considerando o contexto brasileiro. A natureza desses vídeos, bem como comentários também foram analisados.

A terceira fase da pesquisa abrangeu a simulação de pré-compras em sites dos varejistas Shein, Shopee e AliExpress, pois estas empresas foram bastante mencionadas em notícias como supostas sonegadas de impostos de importação. O intuito era analisar o que as plataformas apresentavam sobre tributos e orientações de condutas de recebimento de mercadorias na visão dos compradores por meio de seus sites oficiais. Essa simulação ocorreu no mês de junho de 2023.

Por fim, na quarta fase da pesquisa, foram reunidos e consolidados os dados coletados da literatura, de dispositivos normativos, das informações da internet e das simulações de pré-compras. Dessa consolidação, foram formados os resultados desse estudo, que estão dispostos neste trabalho a partir da forma que o pesquisador considerou mais pertinente para compreensão segundo os objetivos específicos da pesquisa.

É importante informar que, no dia 29 de junho de 2023, a poucos dias da conclusão desta pesquisa, houve a atualização normativa com a Portaria MF nº 612, de 29 de junho de 2023, que, em tempo, foi incluída para abordagem neste trabalho. Esta inclusão ocorreu tanto na fundamentação teórica, como também na seção de resultados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Nesta seção há a apresentação de reportagens e manchetes comuns acerca da taxa de importação que marcou o início da atual gestão do Governo Federal. Como será observado, houve o anúncio do fim da isenção tributária para remessas internacionais de até 50 dólares como medida para atenuar as dificuldades na fiscalização.

Em face da insatisfação popular, o Ministério da Fazenda retrocedeu em sua proposta, mas manteve os esforços de coibir a evasão fiscal. Após alguns meses de discussões, a isenção do imposto de importação para mercadorias de até 50 dólares americanos foi estendida para empresas que aderissem voluntariamente ao programa Remessa Conforme, como será abordado a partir desta e as próximas páginas.

4.1 Principais notícias acerca do imposto de importação em 2023

Apesar do grande destaque midiático no início de 2023 sobre a proposta do Ministério da Fazenda de extinguir a isenção tributária quanto à taxa de importação em mercadorias provenientes do mercado estrangeiro, essa pauta já era discutida em 2022. Isso ocorria já com o Projeto de Lei 2339/22, de autoria do deputado Félix Mendonça Júnior (PDT-BA), como exposto por Machado (2022) na Figura 2:

Figura 2 - Manchete online sobre o Projeto de Lei 2339/22



Fonte: Machado (2022)

Conforme texto da reportagem ilustrada, é destacado que há isenção do imposto de importação objeto deste estudo. Contudo, o projeto visava extinguir essa isenção em todas as situações de comércio em meio eletrônico abrangendo remessa internacional, mesmo quando o destinatário se caracterizasse como pessoa física. Ainda segundo o autor do projeto de lei, ao vendedor caberia a incumbência de recolher o imposto de importação da data de chegada no produto no Brasil até 90 dias, sob risco de ser caracterizado abandono de mercadoria. Ademais, a justificativa do deputado autor do projeto de lei considerava combater a concorrência desleal entre empresas de lojas físicas e que atuam corretamente no recolhimento de impostos (MACHADO, 2022).

A partir do dia 13 de abril de 2023, diversos canais de comunicação veicularam o informe do atual secretário da Receita, Robinson Barreiras, acerca do fim da isenção do imposto de importação atrelado a encomendas estrangeiras de até 50 dólares americanos, como noticiado por Said (2023). Essa notícia também ocorreu pela CNN Brasil (MENDES, 2023), como demonstra a manchete da Figura 3:

Figura 3 - Manchete online sobre o fim da isenção tributária para produtos de até US\$ 50



Fonte: Mendes (2023)

De acordo com o descrito por Mendes (2023), através da CNN Brasil, o anúncio de cessar a isenção enfoque deste estudo ocorreu oficialmente no dia 13 de abril de 2023. Nesta ocasião, o ministro da Fazenda, Fernando Haddad, destacou a finalidade

de combater concorrência desleal entre varejistas brasileiras e estrangeiras devido a essas últimas se passarem por pessoas físicas para burlar o pagamento de impostos. Portanto, novamente se nota a finalidade de proteção dos interesses mercadológicos nacionais a partir do imposto de importação.

Por sua vez, na reportagem de Said (2023), é deixado explícito os nomes das varejistas internacionais Shopee, AliExpress e Shein, que estariam atuando no *e-commerce* como se fossem pessoas físicas para direcionar produtos ao território brasileiro sem incidir a taxa de importação. Diante desse fato, varejistas presentes no Brasil passaram a demonstrar descontentamento e a cobrar maior rigor em fiscalização.

Ainda conforme reportado por Said (2023), era esperada a elaboração de uma Medida Provisória (MP) por parte da equipe econômica do atual Governo, que deveria tramitar pelo Congresso em até 4 (quatro meses) para ser consolidada como regra de aplicação imediata. Apesar da esperada arrecadação federal de oito bilhões de reais anualmente com a efetivação da proposta, a medida era notoriamente impopular por refletir no aumento do custo ao consumidor final.

O anúncio descrito anteriormente repercutiu negativamente na mídia, principalmente pela falta de clareza entre os envolvidos no Governo sobre a proposta, como mencionado por Yano (2023). Conforme o jornalista, o ruído de explicações envolveu até tentativas de esclarecimentos que consideravam o pagamento do imposto pelas empresas, o que vai de encontro com o disposto nos termos e condições da maioria das plataformas on-line de vendas, em que há mencionado que quaisquer aspectos de taxação e de liberação alfandegária são de responsabilidade do comprador.

Aproximadamente uma semana após informe em meios jornalísticos e redes sociais acerca do fim da isenção do imposto de importação para valores de até 50 dólares, houve o anúncio da manutenção desta isenção pelo Ministério da Fazenda (Figura 4). Nesse aspecto, de acordo com Klein e Barreto (2023), a medida resultou da repercussão negativa na sociedade, contudo foi asseverado pelo ministro que a fiscalização passaria a ser reforçada contra ilegalidades.

Figura 4 - Manchete online sobre o Governo ter voltado atrás quanto à isenção



Fonte: Klein e Barreto (2023)

No que tange a reportagem de Klein e Barreto (2023), vale realçar que houve manifestações de apoio das varejistas internacionais Shopee e AliExpress quanto à fiscalização mais rigorosa sobre a entrada de encomendas no Brasil. Além disso, é informado que, segundo o Ministério da Fazenda, apenas uma empresa tem se valido da isenção de 50 dólares e vendido como se fosse pessoa física. Entretanto, o nome da empresa não foi citado. Convém realçar que o referido apoio das empresas Shopee e AliExpress, quanto à fiscalização, também é objeto de reportagem em Brasil Econômico (2023).

Durante a realização desta pesquisa, percebeu-se que chegou a ser noticiado sobre a possibilidade da alíquota do imposto de importação, correspondente a 60%, ser revista. Isso partiu como uma medida do Ministério da Fazenda para administrar crises quanto ao tema, mas sem renunciar à arrecadação almejada para equilibrar contas públicas (ISTO É DINHEIRO, 2023). Entretanto, sobre o aspecto da revisão do imposto, não foram verificadas divulgações de discussões mais profundas até a conclusão desta pesquisa, com exceção da divulgação da Portaria MF nº 612, de 29 de junho de 2023 (Figura 5).

Figura 5 - Manchete online sobre a Portaria MF Nº 612, de 29 de junho de 2023



Fonte: Receita Federal (2023)

Com a nova Portaria, é gerada certa flexibilidade quanto à isenção fiscal para produtos de até 50 dólares provenientes de pessoas jurídicas e destinados a pessoas físicas, porém somente se as emitentes participarem do programa de conformidade de recolhimento sobre tributo estadual. Ressalta-se que não foram notados detalhes acerca desse programa diretamente neste documento, o que pode se configurar como uma lacuna de compreensão. Todavia, a notícia da figura anterior menciona Instrução Normativa RFB Nº 2.146, de 29 de junho de 2023, para verificações acerca do “Remessa Conforme”, o qual será abordado posteriormente neste trabalho.

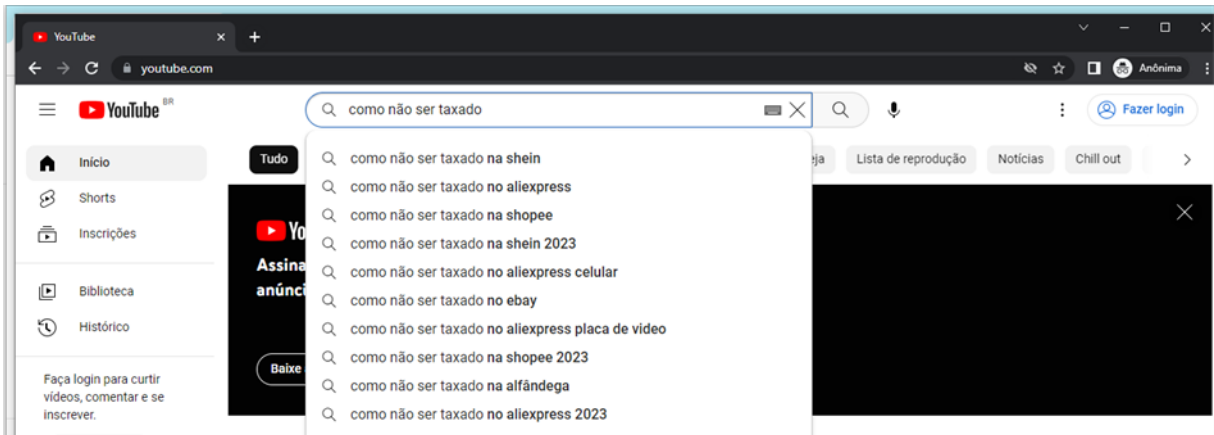
4.2 Falta de clareza sobre o imposto de importação e a isenção fiscal para a população

Convém discutir se o benefício da isenção fiscal com a Portaria anteriormente citada garante benefícios para o comprador. Com a análise do conteúdo desse dispositivo, verifica-se que a isenção ocorrerá para casos de conformidade quanto ao recolhimento de impostos em relação as pessoas jurídicas, o que não significa que os valores da tributação não deixarão de ser repassados, em alguma medida, aos consumidores através do preço final, como já previsto por Yano (2023).

Em outro extremo, para os casos de não participação do programa, não ocorrerá a isenção fiscal e a taxa continuará a ser paga pelos compradores, como já

estava ocorrendo antes da divulgação dessa Portaria. Entende-se que os compradores são cientes da possibilidade de cobrança de taxas, como pode ser inferido da intensa busca de vídeos com ensinamos de práticas para evitar a taxaço (Figuras 6).

Figura 6 - Print de termos de busca sobre como evitar taxaço no *e-commerce* internacional

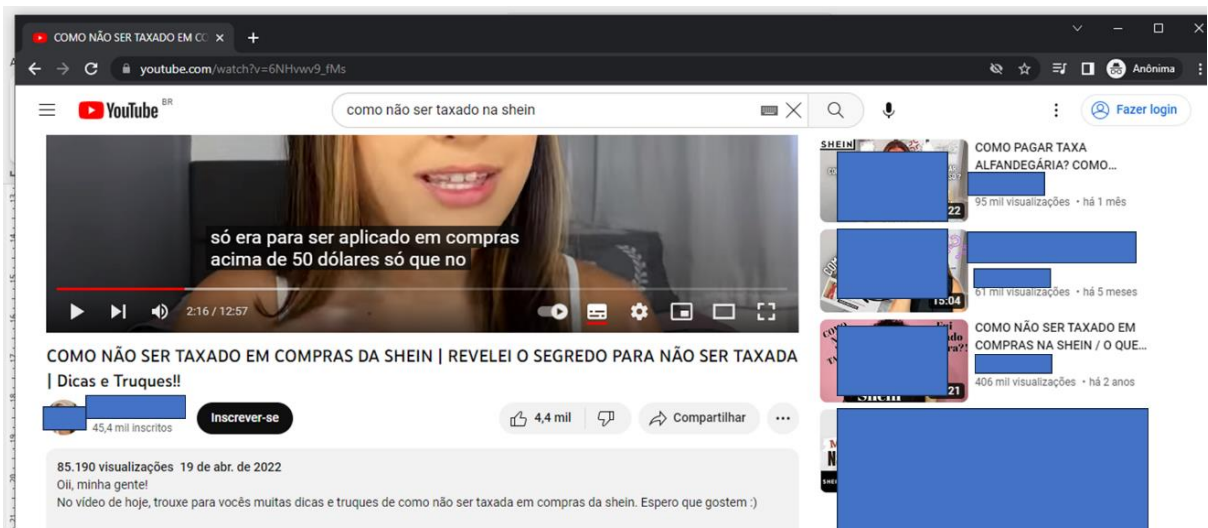


Fonte: Adaptado de Youtube (2023)

De acordo com reportagem do Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina (SINDIFISCO, 2023), há vários tutoriais na internet ensinando meios de não ser taxado na aquisição de produtos da Shein, AliExpress e Shopee. Dentre as orientações, destaca-se a de fracionar os pedidos em compras menores, além da solicitação de reembolso de metade de valor de taxa aduaneira se esta ocorrer.

Durante esta pesquisa, foram identificados diversos vídeos de diferentes pessoas ensinando o discorrido no parágrafo anterior (Figura 7).

Figura 7 - Print de vídeo sobre como evitar taxaço em uma varejista de moda internacional



Fonte: Adaptado de Youtube (2023)

A análise de alguns desses vídeos com datas de publicações correspondentes a anos anteriores, bem como de seus comentários, evidenciou que até mesmo os instrutores dos tutoriais desconhecem a legislação acerca do imposto de importação. Essa constatação foi mais crítica nos casos de pessoas que deixam comentários em vídeos com perguntas e relatos de indignação sobre terem sido taxados em compras cujos valores são inferiores a 50 dólares americanos.

De modo geral, pode-se dizer que a população acredita que basta o valor da mercadoria não ultrapassar 50 dólares para que não seja incidido o imposto de importação de 60%. Entretanto, a legislação sempre estabeleceu que todas as compras internacionais devem ser tributadas, independentemente de valor, e que a isenção sempre foi apenas para os casos de remessas entre pessoas físicas.

Diante do exposto, verifica-se uma situação comum que envolve a população quanto a falta de clareza decorrente da complexidade em torno de questões tributárias no Brasil, como foi mencionado no referencial teórico deste estudo.

4.3 Simulação de pré-compras no varejo online

Foram realizadas simulações de pré-compras para análise dos sites da Shein, Shopee e AliExpress, que são as varejistas mais reportadas como praticantes de provável evasão fiscal no Brasil. Para isso, foram selecionados produtos de origem internacional e com valores totais que ultrapassem o correspondente a 50 dólares americanos.

Ressalta-se que a simulação se delimitou à fase de “carrinho de compras” dos sites, sem ser efetivada a compra. Ademais, houve a análise pormenorizada dos sites para identificação de textos em letras pequenas com observações sobre impostos, porém isso não foi detectado em nenhum deles.

Para todos os sites (Shein, Shopee e AliExpress), logo em páginas iniciais foram notados banners e anúncios em maior destaque para produtos de origem nacional e para versões brasileiras desses sites. Provavelmente isso é uma estratégia das varejistas para sair do enfoque de que estão incentivando a importação e burlando impostos relacionados.

Primeiramente, quanto à Shein, é oportuno informar que há destaques sobre os produtos para categorização daqueles que são nacionais e internacionais (Figura

8), porém não há informe sobre o local exato de origem. Além disso, é possível notar uma chamada de atenção quanto variações de taxas.

Figura 8 - Print de seleção de produto internacional do site da Shein



Fonte: Adaptado de Shein (2023)

Até a fase de resumo do pedido, no site da Shein não é informado sobre valores de taxas de importação. Como observado pela Figura 9, há apenas o valor de uma taxa de câmbio.

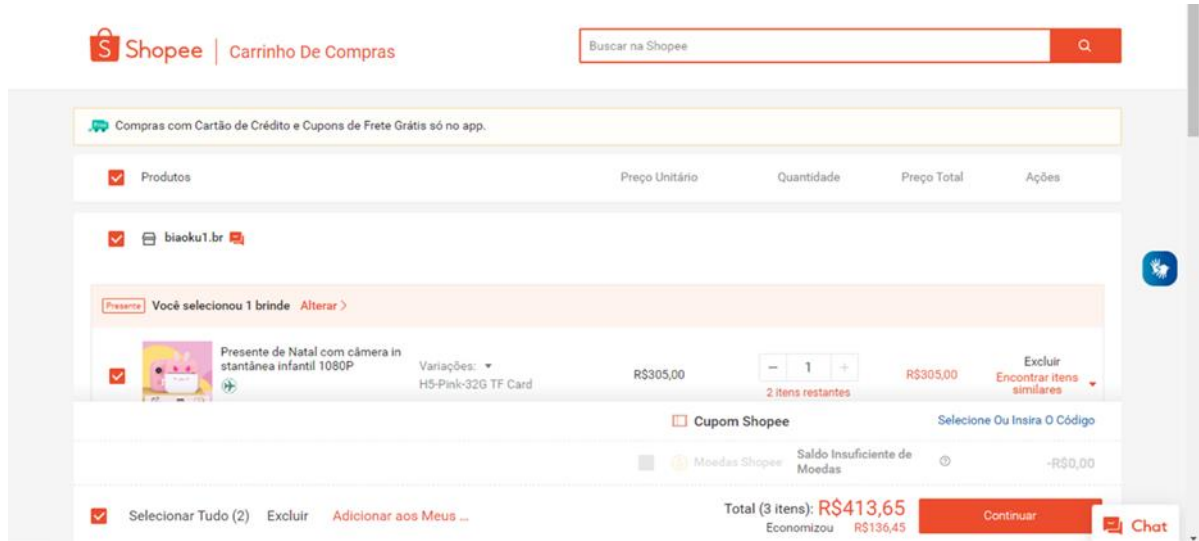
Figura 9 - Print de resumo de pedido de produtos internacionais no site da Shein

| Resumo Do Pedido | |
|---------------------|--|
| Valor Total: | R\$292,79 |
| Subtotal: | R\$286,59 |
| Taxa de envio: ? | Grátis |
| Entrega garantida: | FREE |
| Total Geral: | R\$286,59 + R\$1,09 ? |
| | (R\$1,09 de imposto sobre operações de câmbio) |
| | Recompensa 59 Pontos de SHEIN |

Fonte: Adaptado de Shein (2023)

Realizando procedimentos similares no site da varejista Shopee, há o resumo de pedido da Figura 10. Novamente não é perceptível nenhuma informação prévia sobre imposto de importação, mesmo se tratando de um produto de origem da China.

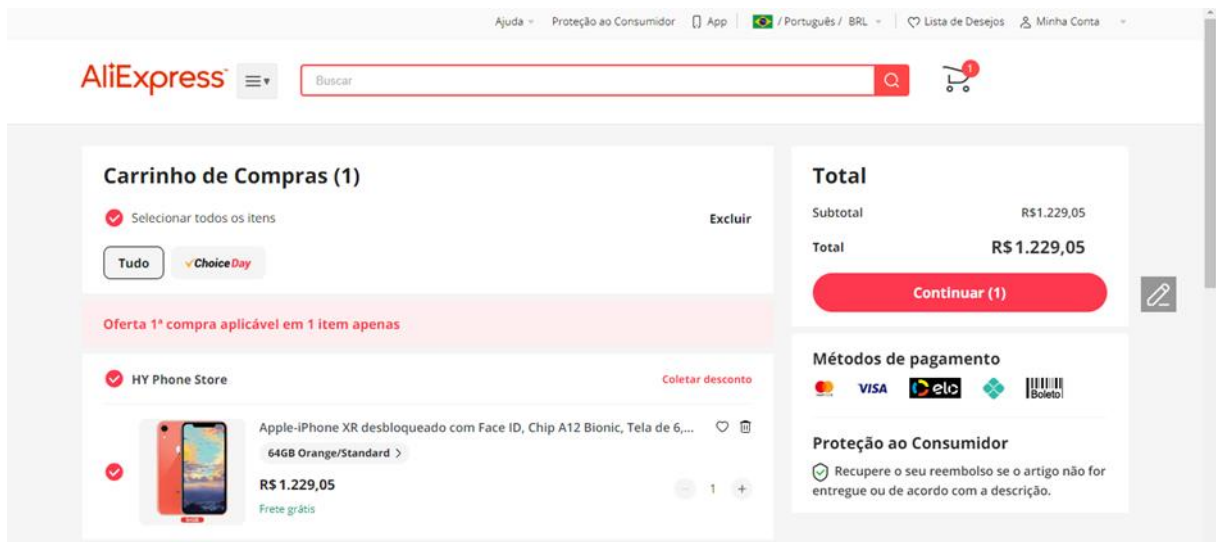
Figura 10 - Print de resumo de pedido de produto internacional no site da Shopee



Fonte: Adaptado de Shopee (2023)

No site da AliExpress também houve a seleção de um produto da China. De igual modo, não são apresentados impostos envolvidos na compra pelo resumo do pedido (Figura 11).

Figura 11 - Print de resumo de pedido de produto internacional no site da AliExpress



Fonte: Adaptado de AliExpress (2023)

Com base nas simulações realizadas, entende-se que, no formato atual, tributos em torno de mercadorias importadas a partir dos varejistas apresentados talvez só apareçam em notas fiscais após a conclusão da compra. Além disso, em nenhum momento foi observado nas plataformas sobre impostos de importação. Por outro lado, também não foram verificadas orientações para recebimento de

mercadorias considerando o emitente uma pessoa física ou sobre fracionamento de pedidos em pacotes menores.

4.4 A provável evasão fiscal no e-commerce a partir de varejistas internacionais

De acordo com a revista Exame (2021), há exorbitantes volumes monetários relacionados à evasão fiscal no país. Para fins de exemplificação, há que a evasão ficou compreendida entre 460 e 600 bilhões de reais no ano de 2020. Segundo a citada revista, grande parcela desse valor é proveniente do setor varejista, tanto pela falta de registro de trabalhadores, como também por ilegalidades no e-commerce.

Aproveita-se a menção sobre a evasão fiscal no Brasil para chamar a atenção para a problemática da sonegação de modo geral. Trata-se de quantia exorbitante, como se nota o “sonegômetro” da Figura 12, relacionado ao período de 1 de janeiro a 30 de junho de 2023.

Figura 12 - Print do “sonegômetro” sobre o período de janeiro a junho de 2023



Fonte: Adaptado de Quanto Custa o Brasil (2023)

É imperativo destacar que o número do “sonegômetro” está aquém do valor que o Ministério da Fazenda almejava recolher com um pacote de ações voltados para correções de não conformidades tributárias, no qual estava incluída a extinção da isenção do imposto de importação inicialmente proposta. Conforme Gonçalves (2023), o valor projetado estava entre 110 bilhões e 150 bilhões de reais para ajustar o déficit fiscal em 2024.

Diante do elevado valor do “sonogômetro”, que está na casa de trezentos e dez bilhões de reais, pode-se ter a noção do prejuízo para as receitas públicas e, por conseguinte, na deficiência em concretização de direitos fundamentais para a sociedade por falta de recursos. Portanto, é urgente a mudança de paradigma quanto à evasão fiscal no Brasil.

De antemão, frisa-se que, embora esta pesquisa não consiga comprovar diretamente as práticas de evasão fiscal por grandes varejistas internacionais, não faltam notícias e artigos de especialistas na internet convergindo sobre as referidas empresas agirem na ilegalidade quanto ao não recolhimento do imposto de importação, principalmente com a realização de vendas como se fosse entre duas pessoas físicas e com o fracionamento de compras, como apontado em BBC News Brasil (2023), Exame (2023), Gimenes (2023), Miato (2023) e Rodrigues (2023).

Diante de diversas reportagens sobre o tema, é fácil encontrar, inclusive, vídeos do Ministro da Fazenda e de autoridades da Receita Federal abordando sobre o assunto. Em outro extremo, representantes das varejistas Shein, Shopee e AliExpress negam as atuações ilegais sobre as quais têm sido apontadas quanto à evasão fiscal e se dispõem a colaborar com as autoridades.

Em convergência ao exposto, Castilho (2022) aborda diretamente sobre a evasão fiscal praticada por empresas vendedoras estrangeiras denominadas de “*cross border*”. Dentre elas, o autor realça a percepção negativa que a Shoppe tem recebido de varejistas nacionais. O especialista endossa que é comum que varejistas internacionais se passem por pessoas físicas no intuito de se beneficiar da lei de isenção da tributação em valor de até 50 dólares. Além dessa ação ilícita, o autor destaca a estratégia de desmembrar encomendas de grande valor em pacotes menores, gerando valores que se enquadrem nas condições de isenção de imposto de importação.

Na reportagem de Gonçalves (2023), há destacado que o interesse inicial do Ministro da Fazenda era taxar, principalmente, sites varejistas provenientes da China que vendiam ilegalmente no Brasil como se fossem pessoas físicas. Segundo o texto jornalístico, os sites mencionados se referiam às empresas Shopee, Shein, AliExpress e eBay, mas que o Mercado Livre também poderia receber igual atenção.

Às *marketplaces* das varejistas mencionadas, Alcântara e Pereira (2022) acrescentam a Wish, formando um conjunto de empresas que cresceram no mercado brasileiro a partir do período da pandemia, sendo esse crescimento com a venda de

mercadorias a preços reduzidos em relação ao praticado em lojas nacionais. Entretanto, essas “*cross borders*”, ou shoppings on-line internacionais, passaram a, supostamente, burlar a tributação brasileira. Por isso, representantes de varejistas nacionais se reuniram para cobrar do Governo uma resposta imediata haja vista prejuízos no comércio nacional imerso em uma carga tributária elevada, como destacam Alcântara e Pereira (2022).

Quanto ao discorrido sobre o confronto entre varejistas nacionais e internacionais, vale a comparação do SINDIFISCO (2023) entre a Shein e a Renner. A primeira, com pouco tempo de mercado no país, apresentou um faturamento estimado de 8 bilhões de reais no país em 2022; enquanto a segunda obteve 11,6 bilhões.

Apesar da Renner ter apresentado um faturamento mais elevado, a comparação indica desproporcionalidade quando se leva em conta o tempo de mercado, pois a Renner é nacional e existe desde a década de 1960 no Brasil. Com comparações dessa natureza, varejistas nacionais chegaram à conclusão da possibilidade de não recolhimento de tributos pelas varejistas internacionais como estratégia para conseguir praticar preços mais baixos (SINDIFISCO, 2023).

Portanto, esforços fiscalizatórios não somente sobre a Shein, mas também sobre a Shopee e a AliExpress, podem desestimular a importação de produtos por pessoas físicas e redirecioná-las para o mercado local. Desta forma, as inovações fiscalizatórias passam a atender, também, a anseios de varejistas nacionais (RODRIGUES, 2023).

4.5 Propostas do Governo para conter a evasão fiscal no *e-commerce*

O aspecto da sonegação fiscal atrelada ao *e-commerce* é algo que tem sido combatido internacionalmente, cada país a sua maneira. Para fins de exemplificação, de acordo com Exame (2021), existem estratégias normativas em diferentes regiões do mundo, a saber:

a) Estados Unidos: há a chamada “Marketplace Facilitator Law”, que, segundo esse conjunto normativo, as plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento da tributação relacionada às vendas;

b) China: existe o “*E-commerce Law*”, que obriga as plataformas digitais à maior transparência para o Estado quanto as operações de compra e venda, sob risco de multas elevadas em casos de descumprimento de regras e vendas de produtos de algum modo fraudulento;

c) União Europeia: há a reponsabilidade sobre transportadoras quanto ao recolhimento de tributos.

No que diz respeito ao Brasil, a partir de reportagem de Kina (2023) no mês de maio de 2023, pode-se mencionar que houve o aperfeiçoamento da estratégia chamada “Remessa Conforme” no primeiro semestre do referido ano. De acordo com detalhes do jornalista, “cartões verdes” passariam a atestar a conformidade de encomendas provenientes de empresas participantes; enquanto um “cartão vermelho” será indicado para empresas suspeitas. De maneira geral, o “Remessa Conforme” poderá acelerar a entrega de produtos aos destinatários.

Oficializado o programa “Remessa Conforme” a partir da Instrução Normativa RFB nº 2.146, de 29 de junho de 2023, elencam-se como principais detalhes dessa iniciativa o seu caráter voluntário, o devido repasse de impostos junto à Receita Federal e a obrigatoriedade de detalhamentos acerca da empresa emitente e as mercadorias fornecidas, seja por formulários e até mesmo na identificação de embalagens de mercadorias. Desta forma, é esperada a maior produtividade nos procedimentos aduaneiros (BRASIL, 2023).

Outro benefício para as pessoas jurídicas do varejo no comércio eletrônico internacional é a isenção do imposto de importação brasileiro se estas estiverem certificadas pelo programa Remessa Conforme. Contudo, a isenção se limita às mercadorias de com valores de até 50 dólares, como previsto na recente Portaria 612/2023. Nesse assunto, vale a ressalva destacada na reportagem de Miato (2023), sobre o ICMS continuar sendo obrigatório mesmo nos casos de isenção do imposto de importação.

Ainda na reportagem de Miato (2023) é explicado que nada mudará para as empresas que não quiserem aderir ao programa “Remessa Conforme”, sendo que não haverá a isenção do imposto de importação sob nenhuma hipótese. Todavia, com a modernização da fiscalização pelo programa em abordagem, é esperada a facilitação na identificação de empresas que persistirem em práticas ilegais quanto à evasão fiscal.

4.6 Ressalvas e recomendações

Convém enfatizar que a Instrução Normativa RFB nº 2.146, de 29 de junho de 2023, e a Portaria MF nº 612, de 29 de junho de 2023, só entrarão em vigor a partir de 1 de agosto de 2023 (BRASIL, 2023). Acredita-se que esse prazo seja necessário para ajustes técnico-administrativos na estrutura fiscalizatória do país, dentre outros fatores, para que as estratégias sejam implementadas com resultados efetivos o mais breve possível.

É importante deixar destacado que os instrumentos normativos supracitados podem ser apenas um primeiro passo para conter a evasão fiscal no *e-commerce*. Os resultados dessa iniciativa podem ser desproporcionais ao esperando inicialmente quanto à extinção completa da isenção do imposto de importação, ou podem ser mais vagarosos, pois a isenção antes restrita a pessoas físicas foi até ampliada para pessoas jurídicas que aderirem ao programa Remessa Conforme. Por isso, é questionável se o volume inicialmente projetado em arrecadação será efetivo.

Considerando notícias dos primeiros meses de 2023 acerca da insatisfação popular com o anúncio da extinção da isenção fiscal de remessas de até 50 dólares americanos, destaca-se que o receio de um desgaste político pode ter sido maior do que a essencialidade de maior rigor fiscal. Portanto, novas medidas devem ser pensadas para garantir o equilíbrio em receitas estatais, mas sem elevar insatisfações populares acerca da carga tributária do país.

Outra ressalva importante é que as medidas anunciadas em torno do programa Remessa Conforme podem ser de pouca eficácia frente ao exigido por representantes de varejistas nacionais para uma concorrência mais leal, uma vez que há o enfoque maior no aspecto fiscalizatório sobre remessas internacionais. Logo, também são recomendadas medidas que visem, direta ou indiretamente, o desenvolvimento da competitividade de empresas nacionais.

Por meio deste estudo, verificou-se que há a complexidade em torno do imposto de importação e em situações de isenção deste. Por isso, evidencia-se como essencial a maior clarificação quanto a questões tributárias, que deve envolver a modernização da legislação e a maior difusão dela para a sociedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do apresentado neste trabalho, pode-se afirmar que foram alcançados os objetivos inicialmente formulados para a pesquisa. Com base na literatura acerca do *e-commerce* e varejo, na legislação sobre produtos importados e em notícias sobre movimentações governamentais para reforçar a fiscalização tributária, foram descritos casos suspeitos de evasão fiscal praticados por varejistas internacionais do comércio eletrônico, com destaque para as empresas Shein, Shopee e AliExpress.

Entretanto, não foram comprovados indícios de práticas ilícitas nas plataformas dessas empresas, ficando as indicações de casos de evasão fiscal baseadas apenas na convergência de informações passadas por autoridades tributárias em reportagens, sendo que, dentre essas autoridades, está o Ministério da Fazenda. Todavia, diversos vídeos da internet com ensinamentos de meios para evitar taxaço de produtos importados deixam clara a prática da evasão fiscal, mesmo isso ocorrendo por pessoas que aparentemente desconhecem a legislação.

O problema de pesquisa norteador desse estudo questionava sobre os desafios envolvidos no combate da evasão fiscal no *e-commerce*. Como resposta com base no desenvolvido neste trabalho, resume-se que a legislação em torno de produtos importados é diversa e desatualizada, podendo gerar dificuldades de compreensão. Atrelada a isso, há a complexidade em torno do sistema de tributação em uma visão macro, o qual envolve vários tributos, agentes econômicos, agentes fiscalizadores, esferas governamentais e procedimentos administrativos diversos.

Diante do cenário descrito anteriormente, há a população desconhecadora de todos esses aspectos, discordante da elevada carga tributária e com desconfiança quanto à administração de recursos fornecidos ao Estado. Logo, pode-se dizer que talvez ainda esteja distante o cenário ideal de equilíbrio entre a arrecadação de tributos, aplicação de recursos pelo Estado e a ausência de evasão fiscal na sociedade. Portanto, os esforços da fiscalização tributária ainda devem persistir.

Importa destacar que este estudo acompanhou a reviravolta da proposta do início de 2023 de extinguir totalmente a isenção do imposto de importação para remessas de até 50 dólares, que, no final do primeiro semestre deste ano, foi ampliada para pessoas jurídicas que aderissem ao programa Remessa Conforme. Contudo, a Instrução Normativa e a Portaria relacionada a essa atualização ainda não entraram em vigor para verificação de resultados. Por isso, desde já, fica como sugestão de

trabalho futuro a verificação dos efeitos dessa iniciativa. Ademais, como algumas empresas internacionais citadas neste trabalho firmaram o compromisso de colaborar com a Receita Federal no que tange à conformidade tributária, também é válido verificar as mudanças implementadas por essas varejistas quanto à tributação no *e-commerce*.

As principais limitações desse estudo tocam no aspecto metodológico, pois a pesquisa se fundamentou, essencialmente, em bibliografia e consulta de notícias e de dispositivos da legislação. Como procedimentos complementares, houve a simulação de pedido nos sites da Shein, Shopee e AliExpress, mas as compras não foram efetivadas para gerar notas fiscais. Outros procedimentos envolveram a análise de vídeos com instruções para compradores evitarem taxações.

Portanto, para uma pesquisa futura, sugere-se o levantamento de notas fiscais de compras reais para análise de informações quanto a nomes de emitentes e tributos envolvidos de compras de até 50 dólares. Uma pesquisa mais aprofundada também pode envolver análise direta de notas informativas de representantes varejistas insatisfeitos com a provável prática de evasão fiscal de varejistas internacionais, bem como entrevistas com empresários brasileiros que atuam no *e-commerce* e com consumidores.

Como demonstrado neste trabalho, o estudo focou a evasão fiscal no *e-commerce* e no âmbito do imposto de importação. Entretanto, há outros meios de sonegação que devem ser combatidos. Com esse contexto, sublinha-se que o profissional de Contabilidade tem o papel ético de colaborar com o Fisco e de auxiliar a sociedade em matéria de responsabilidade tributária, seja no comércio em seu formato tradicional ou no meio eletrônico. Ademais, estima-se que economia digital vai evoluir cada vez mais e cabe a esse profissional estar preparado para acompanhar essa evolução e seus reflexos.

REFERÊNCIAS

- ABCOMM. **Previsão de vendas no e-Commerce para os Próximos 5 anos.** [2023]. Disponível em: <https://dados.abcomm.org/previsao-de-vendas-online>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- 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.
- ALCÂNTARA, M.; PEREIRA, D. **Sites de compra do exterior driblam impostos e sufocam varejo nacional.** In: Metrôpoles. 2022. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/sites-de-compra-do-externo-driblam-impostos-e-sufocam-varejo-nacional>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- ALIEXPRESS. **AliExpress.** 2023. Disponível em: <https://pt.aliexpress.com/>. Acesso em: 20 jun. 2023.
- ALMEIDA, D. F.; ALMEIDA, V. S. F. A tributação do comércio eletrônico – da isenção inicial para a imposição de alíquota incentivadora mínima. In: GOMES, F. L. (Coord.). **Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia digital.** São Paulo: Almedina, 2022.
- ÁVILA, H. Fato presuntivo do fato gerador. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 50, p. 200-214, 2022.
- BBC NEWS BRASIL. **Como novas regras sobre sites de compras devem impactar seu bolso.** 2023. Disponível em: <https://www.bbc.com/portuguese/articles/cjqdj1ew9wqo>. Acesso em: 05 jun. 2023.
- BELO, M. E.; NASCIMENTO, T. C.; MENDONÇA, A. T. B. B. Misbehavior empreendedor associado às práticas de sonegação fiscal. **Cadernos EBAPE. BR**, v. 19, p. 918-931, 2022. <https://doi.org/10.1590/1679-395120200187>
- BORGES, L. Métodos qualitativos e quantitativos: conceitos, aproximações e divergências. In: TAQUETTE, S. R.; BORGES, L. **Pesquisa qualitativa para todos.** Petrópolis, RJ: Vozes, 2020.
- BRANCO, H. K. **Reflexos Jurídicos da Desvinculação de Receitas na Destinação dos Tributos.** Belo Horizonte: Dialética, 2021. [E-book].
- BRASIL ECONÔMICO. **Shopee e AliExpress apoiam fim da isenção de imposto para importação.** 2023. Disponível em: <https://economia.ig.com.br/2023-04-18/shopee-aliexpress-apoiam-fim-isencao-imposto-importacao.html>. Acesso em: 20 abr. 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: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.** Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.** Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1455.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988.** 1988b. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2472.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.** 1966b. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037compilado.htm. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 16 jul. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 16 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, [...]; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm. Acesso em: 16 jul. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 04 jun. 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: 10 abr. 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: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 10 abr. 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: 30 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 156, de 24 de junho de 1999**. 1999a. Estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada instituído pelo Decreto-Lei Nº 1.804, de 3 de setembro de 1980. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=23977>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 96, de 04 de agosto de 1999**. 1999b. Dispõe sobre a aplicação do regime de tributação simplificada - RTS. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=14552&visao=original>. Acesso em: 20 maio. 2023.

CARRER, G. **Governança tributária de indiretos: PIS e Cofins**. São Paulo: Editora SENAC, 2019.

CARVALHO, V. M.; MATTIUZZO, M. Tributação e Concorrência: uma análise da evasão fiscal como ilícito concorrencial. **Revista de Defesa da Concorrência**, v. 9, n. 2, p. 51-74, 2021.

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: 10 abr. 2023.

COSTA, M. A. F.; COSTA, M. F. B. **Projeto de Pesquisa: entenda e faça**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2017.

CRUZ, F. R. et al. Três visões sobre ética e evasão fiscal: como se posicionam os estudantes da área de negócios?. **Revista universo contábil**, v. 14, n. 2, p. 82-99, 2018. <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.2018212>

EXAME. **Evasão fiscal chegou a até R\$ 600 bi em 2020, diz estudo**. 2021. Disponível em: <https://exame.com/negocios/evasao-fiscal-chegou-a-ate-r-600-bi-em-2020-diz-estudo/>. Acesso em: 10 abr. 2023.

EXAME. **Shein e Shopee taxadas? Entenda as regras de compras em sites no exterior.** 2023. Disponível em: <https://exame.com/brasil/shein-e-shopee-taxadas-entenda-as-regras-de-compras-em-sites-no-exterior/>. Acesso em: 27 jun. 2023.

FAGUNDES, E.; TELES, V.; HASKEL, A. P. Discussões na apuração de créditos de PIS/PASEP e COFINS-Ênfase nos insumos da atividade de transporte de cargas. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 11, n. 2, 2019.

FELICIO, R. M.; MARTINEZ, A. L. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. **Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte**, v. 11, n. 1, p. 156-181, 2019.

FERREIRA, R. M. Z. A Economia Digital: O enquadramento, os problemas e os desafios que se colocam aos sistemas fiscais. **Revista de Direito Internacional e Globalização Econômica**, v. 10, n. 10, p. 54-72, 2023.

FIGUEIREDO, S. A. P. **O e-commerce das micro e pequenas empresas varejistas de Salvador: entraves e contribuições dos correios para o crescimento da atividade.** 2019. 109 f. Dissertação (Desenvolvimento Regional e Urbano) - UNIFACS, Salvador, 2019.

FOSSATI, G.; PAULA, D. G. **Tributação da Economia Digital na esfera Internacional: volume 4.** Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. [E-book].

GIMENES, D. **Governo descarta mudança e vai fiscalizar empresas como Shein e Shopee.** In: Veja. 2023. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/coluna/radar-economico/governo-descarta-mudanca-e-vai-fiscalizar-empresas-como-shein-e-shopee/>. Acesso em: 20 abr. 2023.

GONÇALVES, R. **Entenda como o governo pretende aumentar a arrecadação de impostos.** In: Correio Braziliense. 2023. Disponível em: <https://www.correiobraziliense.com.br/economia/2023/04/5086220-entenda-como-o-governo-pretende-aumentar-a-arrecadacao-de-impostos.html>. Acesso em: 30 maio. 2023.

HARADA, K. **ICMS: Doutrina e Prática.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2022. [E-book].

ISTO É DINHEIRO. **Shein e Shopee: Haddad diz que governo pode rever alíquota de 60% do imposto de importação.** 2023. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/shein-e-shopee-haddad-diz-que-governo-pode-rever-aliquota-de-60-do-imposto-de-importacao/>. Acesso em: 02 jun. 2023.

JODAS, J. A. E-commerce-comércio eletrônico evasão fiscal. **Facit Business and Technology Journal**, v. 1, n. 4, p.67-81, 2017.

KINA, L. **Remessa Conforme ganha mais detalhes e inclui benefício para empresas aderentes.** 2023. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/remessa-conforme-ganha-mais-detalhes-e-inclui-beneficio-para-empresas-aderentes>. Acesso em: 04 jun. 2023.

KLEIN, S.; BARRETO, E. **Haddad recua e mantém isenção de taxa sobre encomendas de até US\$ 50 entre pessoas físicas**. In: CNN Brasil. 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/haddad-recua-e-isencao-de-taxa-de-encomendas-entre-pessoas-fisicas-de-ate-us-50-sera-mantida/>. Acesso em: 20 abr. 2023.

MACHADO, R. **Projeto estabelece cobrança de imposto de importação sobre remessa do exterior decorrente de vendas pela internet**. In: Agência Câmara de Notícias. 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/912171-projeto-estabelece-cobranca-de-imposto-de-importacao-sobre-remessa-do-externo-decorrente-de-vendas-pela-internet/>. Acesso em: 20 abr. 2023.

MARTINS, T. S. **Gestão de negócios digitais e comércio eletrônico**. Curitiba: Iesde, 2021.

MENDES, D. **Fazenda confirma fim da isenção tributária para encomendas internacionais de até US\$ 50**. In: CNN Brasil. 2023. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/fazenda-confirma-fim-da-isencao-tributaria-para-encomendas-internacionais-de-ate-us-50/>. Acesso em: 20 abr. 2023.

MENDES, M. S.; NOGUEIRA, R. M. G. P.; RIBEIRO, S. R. P. Estratégias de investigação e os métodos científicos. In: FELIZ, J. H. S. (Org.). **Como escrever bem: projeto de pesquisa e artigo**. Curitiba: Appris, 2018.

MIATO, B. **Compras internacionais de US\$ 50: entenda o que muda para o consumidor com as novas regras**. In: G1. 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/06/30/compras-internacionais-de-us-50-entenda-o-que-muda-para-o-consumidor-com-as-novas-regras.ghtml>. Acesso em: 30 jun. 2023.

MINAYO, M. C. S.; DESLANDES, S. F.; GOMES, R. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2016. (Série Manuais Acadêmicos).

NAGAI, C.; HOLZKAMP, M. Taxa e tarifa diferenciação entre as duas instituições. **IV Jornada de Iniciação Científica e de Extensão Universitária**, v. 4, n. 4, 2014. Disponível em: <https://unisantacruz.edu.br/revistas-old/index.php/JICEX/issue/view/11>. Acesso em: 30 abr. 2023.

OLIVEIRA, B. **Crie seu mercado no mundo digital: aprenda a viver de e-commerce com a estratégia que levou inúmeros negócios on-line a sair do zero e ultrapassar os R\$ 100 mil em vendas por mês**. São Paulo: Editora Gente, 2018.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PEREIRA, I. V.; SILVA, C. A. T. A influência das recompensas internas e externas no comportamento das pessoas na prática da evasão fiscal no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 31, p. 228-243, 2020. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908290>

PIERDONÁ, Z. L.; FRANCISCO, J. C.; SILVA, I. D. A. Evasão fiscal, grupos econômicos de fato e o federalismo fiscal brasileiro. **Pensar-Revista de Ciências Jurídicas**, v. 25, n. 3, 2020.

PINTO, F. K. R. **Os desafios da alocação da competência tributária em âmbito internacional na economia digital**. 2019. 226 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2019.

PISCITELLI, T. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 1, 2017.

QUANTO CUSTA O BRASIL. **Sonegômetro**. 2023. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em: 01 jul. 2023.

RAMOS, A. L. L. S.; BARATEIRO, R. S.; BAPTISTA, J. A. A. **Barreiras tarifárias e não tarifárias**. In: Anais do Encontro de Gestão e Tecnologia, São Paulo, Brasil, 4-5 dez. 2018. Disponível em: https://www.fateczl.edu.br/engetec/engetec_2018/ENGETEC_2018_paper_112.pdf. Acesso em: 20 abr. 2023.

RECEITA FEDERAL. **Ministério da Fazenda reduz a zero alíquota de importação para compras do exterior de até 50 dólares**. 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/junho/ministerio-da-fazenda-reduz-a-zero-aliquota-de-importacao-para-compras-do-exterior-de-ate-50-dolares>. Acesso em: 30 jun. 2023.

RISTER, C. A. **Cooperação Internacional Tributária: Combate aos Paraísos Fiscais**. São Paulo: Dialética, 2021. [E-book].

RODRIGUES, T. **Rigor em fiscalização deve beneficiar comércio local**. In: A União. 2023. Disponível em: https://auniaio.pb.gov.br/noticias/caderno_politicas/rigor-em-fiscalizacao-deve-beneficiar-comercio-local. Acesso em: 30 abr. 2023.

ROSÁRIO, D. P. et al. As compras online e o comportamento dos consumidores: Um caso de estudo na Região Autónoma da Madeira. **e3-Revista de Economia, Empresas e Empreendedores na CPLP**, v. 7, n. 2, p. 005-029, 2021.

SAID, F. **Secretário da Receita sobre mudança no e-commerce: "Fazendo justiça"**. 2023. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/economia-br/secretario-da-receita-sobre-mudanca-no-e-commerce-fazendo-justica>. Acesso em: 10 maio. 2023.

RUCHINSKI, K.; PAULA, A. P. (In) aplicabilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre insumos nas atividades empresariais. **Academia de Direito**, v. 4, p. 1555-1580, 2022.

SANTOS, M. V.; CARVALHO, H. L. M.; ÁVILA, L. A. C. Complexidade tributária brasileira e sua influência na evasão fiscal. **Revista de Gestão e Secretariado (Management and Administrative Professional Review)**, v. 13, n. 3, p. 625-643, 2022. <https://doi.org/10.7769/gesec.v13i3.1347>

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_/i7-78a1b2edccda4929d36e547f08807cf9.pdf. Acesso em: 20 jun. 2023.

SHEIN. **Site oficial da Shein**. 2023. Disponível em: <https://br.shein.com/>. Acesso em: 20 jun. 2023.

SHINGAKI, M. **Gestão de impostos: para pessoas físicas e jurídicas**. São Paulo: Saint Paul, 2017. [livro eletrônico].

SHOPEE. **Shopee Oficial**. 2023. Disponível em: <https://shopee.com.br/>. Acesso em: 20 jun. 2023.

SILVA, A. B.; LIMA, M. M. N. G. Planejamento tributário em teleinformática: comparativo entre o lucro presumido e o simples nacional. **Revista E&S**, v. 4., e20230011, 2023. <https://doi.org/10.22167/2675-6528-20230011>

SILVA, A. M. C.; ALMEIDA, M. Q.; MARTINS, V. T. P. **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS**. São Paulo: Almedina, 2017.

SILVA, D. R.; COSTA, D. F.; PIMENTA, A. A **Influência da Inteligência Artificial na Contabilidade e na Tributação das Organizações: uma revisão de literatura**. In: 22º USP Internacional Conference in Accounting, São Paulo, 27-29 jul. 2022. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/22UspInternational/ArtigosDownload/3929.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

SINDICATO DOS FISCAIS DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Varejistas de moda apontam privilégio tributário irregular de plataformas chinesas**. 2023. Disponível em: <https://sindifisco.org.br/noticias/varejistas-de-moda-apontam-privilegio-tributario-irregular-de-plataformas-chinesas>. Acesso em: 20 jun. 2023.

TOMASCHITZ, A.; VALLE, M. D. T.; FAÚNDEZ-UGALDE, A. O conceito de elisão fiscal e o propósito negocial. **Economic Analysis of Law Review**, v. 13, n. 2, p. 230-243, 2022. <https://doi.org/10.31501/ealr.v13i2.13709>

UHDRE, D. C. Marketplaces: Possibilidades e Limites à sua Responsabilização no Âmbito da Tributação Indireta. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 48, p. 134-151, 2021.

VALADÃO, M. A. P.; ARAÚJO, A. C. M. S. Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v 40.1, p.35-55, 2020.

VALLE, M. D. T.; LEONART, V. F. C. A incidência do ISS e ICMS sobre streaming. **Revista Jurídica**, v. 4, n. 57, p. 614-647, 2020.

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. <https://doi.org/10.1590/0034-761220210256>

YANASE, J. **Custos e formação de preços**: importante ferramenta para tomada de decisões. São Paulo: Trevisan, 2018. [E-book]

YANO, C. **Vai cair na conta do consumidor**: entenda a mudança no imposto de produtos importados. In: Gazeta do Povo. 2023. Disponível em: <https://www.gazetadopovo.com.br/economia/vai-cair-na-conta-do-consumidor-entenda-a-mudanca-no-imposto-de-produtos-importados/>. Acesso em: 10 maio. 2023.