



A DIFICULDADE DE TRIBUTAÇÃO E A EVASÃO FISCAL NO E-COMMERCE

THE DIFFICULTY OF TAXATION AND THE TAX EVASION IN E-COMMERCE

Gabriella Pereira da Silva¹
Graduanda em Ciências Contábeis pela Unievangélica – GO

João Paulo Marques Dias²
Graduando em Ciências Contábeis pela Unievangélica – GO

Núbia Nascimento Pereira³
Graduanda em Ciências Contábeis pela Unievangélica – GO

Valéria de Melo Barbosa⁴
Graduanda em Ciências Contábeis pela Unievangélica – GO

Anderson Carlos da Silva⁵
Professor Orientador do Curso de Ciências Contábeis da Unievangélica – GO

¹ Gabriella Pereira da Silva – Bachaleraanda no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – E-mail: gabri_ella.p.s@hotmail.com,

² João Paulo Marques Dias – Bachaleraando no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – E-mail: joaopaulomard@outlook.com,

³ Núbia Nascimento Pereira – Bachaleraanda no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) - Brasil – E-mail: nubianas.1234@gmail.com,

⁴ Valéria de Melo Barbosa - Bachaleraanda no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – E-mail: airelavbarbosa@gmal.com.

⁵ Anderson Carlos da Silva – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEvangélica) – Brasil – E-mail: anderson.silva@docente.unievangelica.edu.br.

Resumo: O comércio eletrônico, viu uma oportunidade de crescimento através da popularização da internet, entretanto as preocupações referentes à legislação, regulamentação e tributação surgem naturalmente, uma vez que é necessário tributar visto que há circulação de mercadorias e serviços. O mercado eletrônico vem ganhando seu espaço em todo o mundo. O estudo foi desenvolvido para verificar as dificuldades de tributação e a evasão fiscal dentro do comércio digital, destacando os fatores principais que são a sonegação e a fraude, eles contribuem de forma significativa para a evasão fiscal no *e-commerce* e os impactos no ICMS e consequentemente na economia e na sociedade como por exemplo na saúde, educação, entre outros. O tipo de pesquisa utilizada foi de natureza qualitativa pois o método favorece melhor entendimento do fenômeno social de sonegação, baseada em revisão bibliográfica. Conclui-se que as falhas no sistema tributário do país contribuem e dificultam a fiscalização do comércio eletrônico, seria necessária uma reforma tributária que teria como objetivo burocratizar o sistema e investir em softwares que seria capaz de evitar fraudes fiscais. O objetivo geral do trabalho, proporciona um estudo inicial sobre a evasão fiscal cometida no modelo e negócio *e-commerce*. Tendo como os objetivos específicos, buscar aprofundar sobre o *e-commerce* desde o surgimento, a tributação de ICMS e apresentarmos os produtos que colocam a legislação tributária vigente em desfavor para uma aplicação devida.

Palavras-chave: *E-commerce*; Sistema Tributário Nacional; Elisão Fiscal; e Evasão Fiscal.

Abstract: E-commerce has seen an opportunity for growth through the popularization of the internet, although concerns about legislation, regulation and taxation arise naturally, as it is necessary to tax as there is circulation of products and services. The electronic market has been gaining space around the world. The study was developed to verify the difficulties of taxation and tax evasion within digital commerce, highlighting the main factors, that are tax evasion and fraud, they contribute significantly to tax evasion without e-commerce and its impacts without SMCI and consequently on the economy and society, such as health, education, among others. The type of research used was qualitative in nature because the method favors a better understanding of the social phenomenon of evasion, based on a literature review. It is concluded that the failures in the country's tax system contribute and hinder the supervision of electronic commerce, it would be necessary a tax reform that would aim to bureaucratize the system and invest in software that would be able to prevent tax fraud. Having as the specific objectives, seek to deepen within digital commerce since the emergence, the taxation of SMCI and present the products that put the current tax legislation in favor for a due application.

Keywords: E-commerce; National Tax System; Tax evasion; and Tax evasion.

1 INTRODUÇÃO

O comércio eletrônico ou o chamado *e-commerce* é configurado quando um comerciante ou órgão decide compartilhar, vender ou distribuir produtos (físicos ou não), serviços ou informações por um meio digital, ou seja, utilizando um equipamento eletrônico munido de uma conexão à *internet*. O *e-commerce* vem tomando força cada vez que a internet e os avanços digitais aumentam, isto provoca cada vez mais o comerciante tradicional a conhecer a modalidade, fazendo com que seu negócio seja híbrido, isto é, físico ou digital. Em Vázquez (2019) o *e-commerce*, pode ser caracterizado como uma modalidade de negócio em que as transações comerciais são realizadas totalmente online. Desde a escolha do produto pelo cliente, até a finalização do pedido. Nesta temática destacamos os trabalhos de Mendonça (2016), Mendes (2013) e Furlaneto (2013) utilizados na pesquisa.

Como todo tipo de comércio, os adeptos ao *e-commerce* não fogem aos “olhos” do Estado, sendo assim discute-se alguns temas referentes à tributação sobre mercadorias, produtos e serviços adquiridos através do comércio eletrônico. Porém com o avanço da tecnologia a legislação vigente abre muitas brechas para que certos tipos e modalidades *e-commerce* encontrem maneira de se esquivar da legislação tributária. Neste trabalho, encontra-se as maneiras mais comuns que podem acontecer, que são tipos de evasão fiscal, sendo a sonegação e a fraude. Destacamos os seguintes trabalhos referentes à estes temas, Marins (2002) e Huck (1997) como referências utilizadas na fundamentação.

O efeito da evasão fiscal no *e-commerce* pode ter graves impactos a longo prazo, uma vez que a principal forma que o Estado tem de arrecadar impostos nessa transação é com o ICMS. Aos produtos intangíveis, é o foco dessa preocupação pois a identificação e fiscalização tributária a estes produtos não estão claras na legislação tributária nem muito discutido formas de se identificar evasões fiscais. Neste sentido, destaca-se o trabalho de Furlaneto (2013) na pesquisa bibliográfica.

O artigo tem como objetivo geral, proporcionar um estudo inicial sobre a evasão fiscal cometida no modelo de negócio *e-commerce*. Já como objetivos específicos: (a) apresentar o histórico do surgimento do *e-commerce*; (b) entender as variantes do *e-commerce*; (c) demonstrar como se efetiva a tributação de ICMS no *e-commerce* e (d) discutir sobre produto o serviços que colocam a legislação tributária vigente em desfavor para uma devida aplicação e/ou punições futuras.

A metodologia utilizada foi a pesquisa qualitativa do tipo pesquisa bibliográfica que auxiliou a investigar em material teórico como artigos, livros, revistas, dissertações sobre o assunto estudado.

2. DESENVOLVIMENTO

Histórico do *e-commerce*

Comprar um produto ou serviço através de um equipamento eletrônico munido de uma conexão à *internet* tem se tornado cada vez mais frequente, com usuários em busca de preço melhor, comodidade na compra, flexibilização de pagamentos, entrega em domicílio e outras vantagens despertam interesse para utilizar este tipo de serviço. Em contrapartida, comerciantes que desejam aumentar o volume de vendas, diminuir o custo de aluguéis em lojas ou galerias, até mesmo aqueles que desejam começar um negócio revendendo produtos, apostam fielmente no comércio eletrônico conhecido também como *e-commerce*.

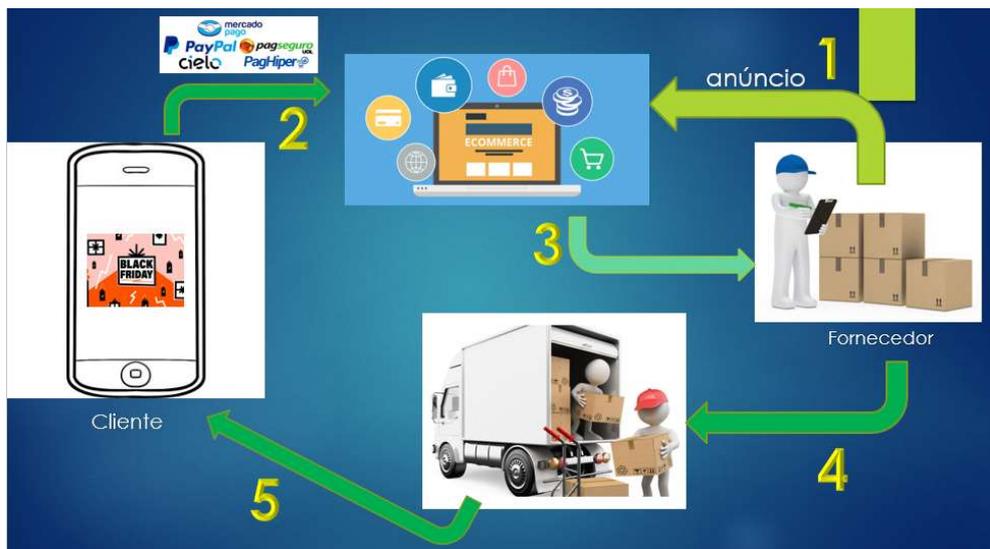
Para Vázquez (2019) o *e-Commerce*, é definido como uma modalidade de negócio em que as transações comerciais são realizadas totalmente online. Desde a escolha do produto pelo cliente, até a finalização do pedido. O comércio eletrônico aliado a uma estratégia de marketing se torna uma ferramenta poderosa para vender produtos e serviços utilizando a *internet*, ou seja, pela internet as transações são efetuadas de forma totalmente eletrônica, desde a divulgação, a escolha do produto, negociação, forma de pagamento, entrega e até se necessário uma eventual troca de mercadoria.

Levando em conta que o cartão de crédito vem sendo aperfeiçoado desde 1920, o *e-commerce* utiliza esta tecnologia como a principal fonte de certificação de pagamento, isto faz com que o fornecedor possa agilizar o processo de preparação da mercadoria bem como a entrega no endereço desejado. Cabe registrar que o cartão de crédito não é a única forma de pagamento, em Mendes (2013, p.1) encontra-se outras variantes utilizadas para execução do pagamento no comércio eletrônico, algumas opções como pagamento por boleto, *paypal* e até mesmo por criptomoedas (que muitos economistas e investidores apostam ser a “moeda” universal).

A modalidade de realizar compras e vendas pela internet, por meio de lojas virtuais é hoje o modelo mais popular e prático de se realizar um negócio pela internet em qualquer parte do mundo, a praticidade e as variedades de produtos encontrados em inúmeras lojas *online*

chamam a atenção do público. Comprar pela internet hoje é algo cada vez mais habitual entre os consumidores, e para o comerciante é quase que uma regra ter o modelo virtual do seu negócio na internet, uma vez que seu cliente em potencial busca comodidade e ao mesmo tempo o volume de acessos em seu anúncio virtual é bem maior que a procura por determinado produto em sua loja física, a Figura 1 ilustra este processo de compra e venda utilizando o comércio eletrônico.

Figura 1: Processo de compra e venda no *e-commerce*



Fonte: elaborado pelos autores (2021).

Albertin (1999, p.15), cita que “o comércio eletrônico é a realização de toda cadeia de valor dos processos de negócios em um ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de informação e de comunicação, atendendo aos objetivos de negócio”. Já Catalani (2004, p.22) diz que “a tecnologia da internet foi posta em domínio público, permitindo-se que todos os tipos de computadores pudessem ser adaptados e conectados entre si, sem pagamento de qualquer tipo de *royalty*”

Evolução do e-commerce

É natural que no planejamento para compra de produto é necessário saber onde comprar, quando comprar e como comprar. E, na maioria das vezes busca-se lojas físicas por questões de agilidade e de visualização da mercadoria de forma instantânea. Aos desapegados da necessidade de visualizar a mercadoria, pois as políticas de troca e o Código de Defesa do Consumidor os ampara em caso de defeitos ou desistência, migram para o comércio eletrônico. Uma prova disso foi a força que esta modalidade ganhou em 2020, após a chegada da pandemia

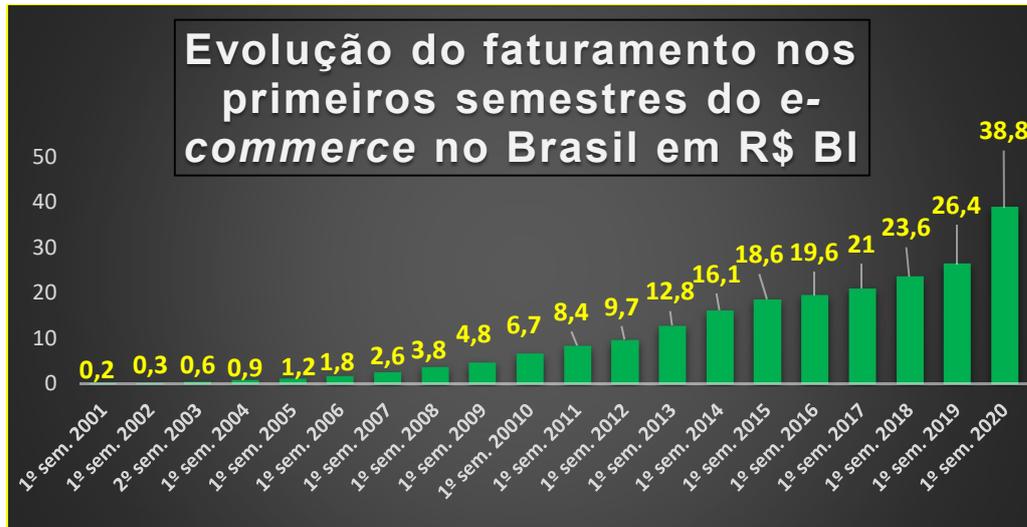
causada pelo vírus SARS-CoV-2 que pode vir a provocar no infectado a doença Covid-19, a qual inicialmente teve como instrução o isolamento social. Portanto, isto impossibilitou aos comerciantes e clientes a frequentarem lojas físicas, bem como compartilhar espaços abertos como shopping, lojas e galerias. Percebe-se que o *e-commerce* ganhou força devido a popularização da *internet* (Estado de Minas, 2020).

No Brasil a *internet* surgiu inicialmente em 1991 quando o Ministério de Ciência e Tecnologia adquiriu como ferramenta a Rede Nacional de Pesquisa (RNP), em 1994 a então companhia Embratel divulgou a primeira rede *online*, que após um ano as empresas privadas foram regulamentadas e liberadas para fornecer acesso a *internet* (Kleina, 2018). Não demorou para que os departamentos de *marketing* de produtos e outras empresas, enxergassem aquilo como um canal de propaganda.

Encontra-se em Mendonça (2016) uma cronologia da evolução do desenvolvimento do *e-commerce*, destacando alguns marcos como o de 1995, em que a Pizza Hut realizou a primeira venda de uma pizza através da *internet*, também destaca-se o surgimento de empresas bem conhecidas na atualidade e que aumentaram seu *valuation* na pandemia a Amazon (iniciando as atividades em 2003), Dell que foi a primeira empresa a chegar ao valor de US\$ 1.000.000 (um milhão de dólares), já em território Brasileiro destacam-se as lojas Americanas, Magazine Luiza e o grupo Pão de Açúcar.

Uma forma de analisar o crescimento do comércio eletrônico é apresentado na Figura 2 a qual representa o crescimento do faturamento do *e-commerce* no Brasil em 20 anos, os dados foram retirados da plataforma Ebit, que tem como missão criar um banco de dados em que consumidores avaliem varejistas cadastrados, produzindo então relatórios. Estes dados em geral, devido ao protocolo de as empresas estarem cadastradas na Ebit, podem ainda serem maiores no período destacado devido às pequenas empresas que utilizavam também *e-commerce*.

Figura 2: Evolução do faturamento do *e-commerce* no Brasil



Fonte: Adaptado de EBIT, Nielsen Company (2020)

Tipos de e-commerce

Assim como qualquer outra modalidade de negócio, o *e-commerce* também sofre variações, as quais são caracterizadas a partir da relação entre cliente e consumidor. Os três sujeitos envolvidos são as pessoas, as empresas e o Governo, ou seja: *e-commerce Business-to-Business* (B2B), *e-commerce Business To Consumers* (B2C), *e-commerce Consumer-to-Consumer* (C2C), *e-commerce Governamet-to-Business* (G2B), *E-Commerce Business-to-Governamet* (B2G), *e-commerce Citizen-to-Governamet* (C2G), *e-Commerce Consumer-to-Business* (C2B), *e-commerce Goverment -to- Goverment* (G2g) e *e-commerce Goverment-to-Citizen* (G2C). (Guimarães, 2020.)

O *e-commerce Business-to-Business* (B2B) caracterizado quando há relação de troca de produtos, serviços ou informações entre duas companhias, ou seja, no B2B temos CNPJ transacionando com CNPJ através do meio eletrônico. Essencialmente, duas empresas iniciam um processo de negociação, e devido a facilidade da troca de informações. Este tipo de comercio eletrônico quando implantado, tem a vantagem de reduzir custos e otimizar o tempo de produção. O que explica por sua vez a facilidade de uma determinada empresa saber com rapidez o custo de produção de um determinado produto, uma vez que a cadeia de valor, isto é, os processos que determinam todos os custos em cada etapa do processo de produção são facilmente obtidos pelo B2B e assim, a empresa consegue estimar de forma rápida o custo de produção do produto negociando com aquele fornecedor. Exemplo: empresas que fornecem

vale-refeição, estas empresas são contratadas por outras empresas que desejam obter aquele benefício à seus colaboradores (Guimarães, 2020).

No comércio *e-commerce Business to Consumers* (B2C) a interação entre empresa e consumidor, ou seja, entre CNPJ e CPF, talvez o mais popular atualmente neste tipo de processo. Este comércio eletrônico busca aproximar e dar comodidade ao cliente em sua compra enquanto ao mesmo tempo aumenta significativamente o volume de vendas da empresa. Exemplos: empresas de transportes aéreos, empresas do grupo B2W (Americanas.com, Shoptime e Submarino), onde o consumidor tem acesso direto à loja virtual. (Guimarães, 2020).

O *e-commerce Consumer-to-Consumer* (C2C) é caracterizado pela relação entre consumidores, ou seja, CPF transacionando com CPF, este tipo de comércio eletrônico é encontrado em leilões pela internet, onde a empresa responsável pela plataforma se compromete a intermediar a compra e venda. (Guimarães, 2020).

No modelo *e-commerce Governament-To-Business* (G2B) ocorre a transação partido do governo para a empresa, ou seja, é um órgão governamental transacionando com um CNPJ, ou seja, é quando o governo fornece bens ou serviços à empresas. Um exemplo de comércio do tipo G2B são compras governamentais e *data centers*. (Guimarães, 2020).

Caracterizado pelo comércio da empresa com o governo, então neste tipo de comércio eletrônico o CNPJ transacionando com órgãos governamentais. Exemplo: uso da *internet* para o acesso a procurações públicas, o tempo de transação é reduzido de forma significativa levando em consideração que não há necessidade de um arquivo físico que deve ser acessado por um representante devidamente autorizado. (Souza, 2017).

No caso do *e-commerce Citizen-to-Governament* (C2G) ocorre do consumidor para o governo, ou seja, CPF transacionando eletronicamente com algum órgão governamental, Exemplos: pagamentos de impostos, pagamentos de seguros saúde (para o governo) e contas eletrônicas. (Guimarães, 2020).

No *e-commerce Consumer-to-Business* (C2b) caracterizado quando se estabelece uma transação eletrônica do consumidor para a empresa, isto é, CPF transacionando com CNPJ. Neste tipo de *e-commerce* ocorre o contrário que acontece no B2C, pois acontece dos consumidores oferecer produtos à empresas, um exemplo disso são plataformas que possuem banco de dados de pessoas destinadas a oferecer serviço de *freelancer*⁶. (Guimarães, 2020).

⁶Profissional autônomo que se auto emprega em diferentes empresas, ou ainda, guia seus trabalhos por projetos, captando e atendendo seus clientes de forma independente.

No *e-commerce Government -To- Government (G2G)* o Governo transaciona eletronicamente com Governo, pode haver transação entre as três esferas: União, Estados e Municípios. Para sua efetivação é necessário se atentar à alguns pontos cruciais, não podendo estar em guerras territoriais ou qualquer outro desgaste político, não ter desafios de governança, se mostrar disposto à cooperar com outros serviços públicos. Exemplo: um órgão público compartilha de forma eletrônica o que proporciona uma certa economia com impressão de documentos. (Guimarães, 2020).

No *e-commerce Government-To-Citizen (G2C)* ocorre do Governo para o cidadão, onde há a relação em que o governo transaciona com um CPF, Pode-se classificar G2C como acompanhamento de processos, consulta de CPF, Declaração de imposto de Renda, prestação de contas do Governo com o cidadão. (Guimarães, 2020).

O Quadro 1 apresenta de forma resumida o tipo de *e-commerce* para cada um dos sujeitos (consumidor, empresa e governo).

Quadro 1: Resumo dos tipos de *e-commerce*

	Consumidor	Empresa	Governo
Consumidor/cidadão	C2C Ex. Leilão na internet	C2B Ex. Pesquisa, comparação e análise de preços	C2G Ex. Realizar busca e pagamentos de impostos
Empresa	B2C Ex. Netflix	B2B Ex. Fabricante que vende ou envia mercadoria para o varejista ou distribuidor	B2G Ex. Pagamentos de impostos
Governo	G2C Ex. Registro de nascimento, certidões negativas, CNH digital.	G2B Ex. Permissões/certidões (Alvarás)	G2G Ex. Compartilhamento de dados entre secretarias de governo

Fonte: elaborado pelos autores (2021).

O *e-commerce* é essencialmente o modelo de negócio em que o fornecedor busca realizar o processo de compra e venda de forma eletrônica, portanto este fornecedor precisa ter além da mercadoria, produto ou serviço disponível ter um planejamento de como executar a venda e entregar o produto à seu cliente. Já a loja virtual se resume em somente no cartão de

visita, (*homepage*). Desta maneira entende-se que a loja virtual é uma necessidade de quem trabalhará com *e-commerce*, mas não é o mesmo propriamente dito.

Tributação relacionada ao *e-commerce*

Os artigos a seguir do Código de Tributação Nacional, traz as definições entre tributo e imposto.

Art. 3º, CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 16: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Desta maneira, percebe-se que os tributos são os pagamentos feitos em papel moeda que estão ligados à alguma atividade realizada pelo Estado, enquanto os impostos são classificados como uma modalidade de tributo que não depende do poder público, nem do pagante dele. Vale salientar que os impostos podem ser cobrados pelas três esferas, de forma separada, ou seja, existirão impostos federais, estaduais e municipais.

Machado (2010, p. 30) destaca que a tributação como o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais. O Sistema Tributário Nacional está relacionado ao **recolhimento de tributos**, com o propósito de pagar as atividades do Estado, como melhorias nos serviços prestados à população, investimentos em infraestruturas e pagamentos dos salários dos servidores, informa Sachsida (2018).

O sistema tributário brasileiro está entre os mais complexos e ineficientes do mundo. Os dados referentes à quantidade de tempo necessária para o cálculo do imposto devido, os valores demandados em litígios tributários e a demora em seus respectivos julgamentos, a quantidade de novas normas editadas diariamente e a complicada questão federativa são alguns elementos que caracterizam nosso ordenamento tributário. (SACHSIDA,2018, p.9)

O sistema tributário nacional, é um dos mais difíceis de se compreender e o mais ineficiente do mundo. Para Hable (2017)

É cediço que o sistema tributário brasileiro é injusto, reclamando, há muito, reformas, devido principalmente à sua extrema onerosidade – ao desrespeitar princípios, como o da capacidade contributiva, e ao dar prioridade à tributação sobre o consumo, em detrimento do patrimônio – e à sua grande complexidade, tanto pelo grande número de tributos e normas que o regulamentam, quanto por privilegiar a tributação com impostos indiretos, prestando-se a desinformar a sociedade, o que impede que cada cidadão venha a reclamar responsabilidades mais pontuais desse estado arrecadador.(HABLE, 2017,p.32).

O sistema tributário padrão é aquele que a tributação ocorre transversalmente pelo patrimônio do cidadão, por esse motivo a população brasileira ao ser tributada reclama, uma vez que pessoas com pouco ou nenhum patrimônio são diversas vezes mais taxadas do que aqueles que possuem mais patrimônios. (Cysne, 2020).

Os impostos ICMS e ISS no *e-commerce*

No comércio eletrônico, pelo fato das transações se darem totalmente de forma virtual, o pagamento também se efetiva da mesma maneira. Para Furlaneto (2013), o *e-commerce* se efetiva como uma atividade mercantil e onerosa, uma vez que possibilita a compra e venda de produtos e serviços físicos ou digitais, caracterizando uma atividade comercial indistinguível das demais. Portanto, entende-se que neste caso os impostos ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISS (Imposto Sobre Serviços), equipara a tributação do *e-commerce* com algumas tributações referentes a mesma modalidade, porém em ambiente físico.

O art. 155 da Constituição Federal de 1988 INSERIR NAS REFERENCIAS, o qual legaliza a incidência do ICMS sobre operações no *e-commerce* informa no

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

A Constituição Federal de 1.988 INSERIR NAS REFERENCIAS também legaliza os municípios a cobrarem o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, pelo seu art. 156 inciso III,

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Até o final de 2015 o ICMS possui um diferencial de alíquota (DIFAL), onde o art.155 da Constituição Federal dizia em seus incisos VII e VIII o seguinte:

VII – em relação as operações e prestações que *destinem* bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-á (alíquota):

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Como tentativa de sanar a desigualdade entre essas alíquotas visto que empresas buscam se estabelecer em estados mais desenvolvidos, foi então criada a Emenda Constitucional 87/2015, que formaliza o Diferencial de Alíquota do ICMS – DIFAL, onde qualquer transação com o consumidor, que não contribui com ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria e serviço), faz com que uma porção deste ICMS seja destinada ao estado destino da entrega. Veja no Quadro 2 a evolução do diferencial de alíquota (DIFAL) ao longo de alguns anos.

Quadro 2: Rateio de ICMS entre estados via EC 87/2015

Ano	Origem da entrega	Destino da entrega
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Como uma forma de controlar a desigualdade entre os Estados o ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria e serviço) é um fator forte para amortizar este problema, neste sentido Amaral (2020) diz que

Com a ampliação do comércio eletrônico na Internet, também denominado *e-commerce*, especialmente na modalidade de vendas interestaduais no varejo, para os autores Alexandria e Carvalho (2011) surgiu uma deformidade no sistema constitucional de divisão do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Devido ao fato de que o ICMS tem em si um princípio que objetiva a diminuição das desigualdades socioeconômicas entre regiões. Esse princípio se dá pela aplicação de alíquotas menores nas operações de vendas interestaduais entre as Unidades Federativas, ou seja, não se pratica alíquotas internas do estado remetente a vendas interestaduais à contribuintes do ICMS (AMARAL,2020).

Sendo nos produtos não tangíveis no *e-commerce*, a fuga à tributação ao estado destino da compra, compromete de forma significativa para a queda do desenvolvimento econômica e social do respectivo Estado.

Conceito de Evasão e Elisão Fiscal

Evasão fiscal

A evasão fiscal consiste em uma prática do descumprimento a uma lei atual. Refere-se à sonegação ou fraude por parte do contribuinte. É uma atividade que de maneira ilícita oculta a carga tributária (HUCK, 2017). Conforme Marins (2002, p. 30), “A evasão tributária é a economia ilícita ou fraudulenta de tributos porque sua realização passa necessariamente pelo

incumprimento de regras de conduta tributária ou pela utilização de fraudes. A transgressão às regras tributárias caracteriza a evasão.”

Define-se a evasão, quando o contribuinte deixa de transferir ou pagar corretamente ao Fisco uma parcela do tributo adequada, através de atitudes ilícitas. Segundo Nogueira (1990, p.201),

Observe-se bem que a sonegação somente pode ocorrer em relação a fato gerador já realizado. O que na verdade é “sonegado”, escondido, é o conhecimento ao fisco da realização do fato gerador, da sua natureza ou das suas circunstâncias materiais ou das condições pessoais de contribuinte. Somente depois de realizado o fato gerador é que pode nascer objetivamente a obrigação e ser subjetivamente atribuída a alguém. Não pode cometer sonegação quem não chegue a realizar o fato gerador, porque somente com ele nasce a obrigação.

A evasão fiscal é a maneira com a qual os contribuintes após a ocorrência do fato gerador do tributo, sem respeitar a legislação tributária vigente tem o propósito de realizar a redução ou a ocultação de uma obrigação tributária. Para, Huck (1997).

Se o objetivo declarado da elisão é a busca de uma economia tributária, estruturando-se o negócio de forma aparentemente legal, havendo uma preocupação do agente em cercar seu negócio com um véu de licitude, na evasão, por outro lado, supõe-se que o agente está informado de que foge ao imposto pelo caminho do ilícito e da fraude. Na evasão, o contribuinte procura maximizar seu ganho ou vantagem, contrapondo-os numa relação custo / benefício com o risco que corre. Nesse processo, o indivíduo analisa o nível de ganhos que obterá com o não pagamento ou pagamento a menor do imposto, jogando-o contra o maior ou menor risco de essa operação vir a ser detectada pelo Fisco. O risco, no caso, é representado pelo custo que poderá incorrer com penalidades e multas decorrentes de uma eventual autuação fiscal. Não seria exagero acrescentar-se a esse custo a insegurança psicológica inerente aos que em sua consciência violam a lei. (HUCK, 1997, p. 57).

Pode-se assegurar que a evasão será permanentemente uma conduta ilícita do contribuinte, utilizando-se de fraude, e de formas desonestas para obter vantagens, forjando situações em que se livre das suas obrigações tributárias, sem nenhuma lacuna na lei, fazendo assim com que aconteça a evasão.

Formas de evasão fiscal

Uma forma de evasão fiscal ocorre pela sonegação e segundo Moraes (2021, p.), “sonegar significa, objetivamente, esconder ou omitir algo de alguém. No caso dos impostos, a sonegação acontece quando uma pessoa ou empresa oculta dos órgãos governamentais informações sobre rendimentos ou atividade econômica praticada”.

Para a autora Lima (2021, p.), “A **sonegação de impostos** acontece quando pessoas físicas ou jurídicas ocultam rendimentos ou movimentações e atividades econômicas da **Receita Federal**”. Conclui – se que toda e qualquer forma dolosa de impedir, ocultar ou omitir, por parte ou no todo, a ocorrência do fato gerador se constitui sonegação.

Outra forma evasão fiscal é a fraude que, de acordo com (Tchilian, 2019, np). “A fraude é um ato ardiloso, enganoso e de má-fé que tem o objetivo de lesar ou ludibriar outrem para trazer algum tipo de vantagem, geralmente financeira, ao fraudador sobre a vítima”. Num sentido amplo, fraude é qualquer crime ou ato ilegal para o lucro daquele que se utiliza de alguma ilusão praticada na vítima como seu método principal.

Para Reis (2018, p.), “Fraude fiscal é mais do que simplesmente deixar de pagar impostos. É dissimular informações que afetem os tributos que deveriam ser pagos ao governo, a fim de obter uma redução deste valor”. Ou seja, o contribuinte altera informações ou inclui materiais incorretos nos livros ou documentos fiscais com intuito de não pagar o tributo ou liquidar um valor abaixo do adequado.

Elisão fiscal

A elisão fiscal se equivale a economia legal de tributos, no ato do cumprimento da obrigação tributária. A palavra Elisão é derivada do latim “*elisione*”, e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. Para Amaral (2002) é uma maneira de prover economia seguindo o disposto a lei.

A elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é jurídica e lícita, a fazenda pública deve respeitá-la. (AMARAL,2002, p.49)

Para Marins (2002, p. 31), a adoção pelo contribuinte de condutas lícitas que tenham por finalidade diminuir, evitar ou retardar o pagamento do tributo é considerada como prática elisiva. A elisão fiscal se qualifica por ser uma ação da criatividade dos planejadores tributários, constantemente empregando meios legais autorizados ou não vetados na norma, objetivando a execução do negócio com o menor ônus possível. Segundo Souza (1998, p.174 *apud* ABRAHÃO, 2011, p.24),

O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão, na segunda trata-se de fraude fiscal.

Portanto a diferença entre elisão e fraude é verificado através dos atos realizados dos contribuintes, caso ele tente retardar ou reduzir a contribuição antes do fato gerador é elisão, caso seja depois disso é fraude fiscal.

Tipos de elisão

Elisão fiscal é definido como o procedimento lícito que se realiza antes de ocorrer o fato gerador⁷ do tributo, com intuito de gerar uma economia fiscal. Considerado um negócio indireto juridicamente, temos que o sujeito busca uma economia tributária lícita. Sobre o entendimento da elisão fiscal em negócio Furlaneto (2013) afirma que:

A Receita tem exercido a pretensão de desconsiderar os negócios jurídicos fundados em elisão, entendendo que, mesmo sendo lícita a economia de tributo, não seria o jeito correto de pagá-lo. Essa pretensão da Receita, apesar de muito discutida, na esfera administrativa, nunca foi efetivamente exercida porque falta regulamentação. Quando ocorre a elisão, a hipótese é de planejamento tributário e, como falta a regulamentação na norma geral anti-elisiva (art. 116 § único, do CTN) (FURLANETO, 2013, p.15).

Perduram dois tipos de elisão fiscal, um consequente da própria lei, no qual, o próprio mecanismo legal autoriza ou até mesmo leva a economia de tributos. Permanece um desejo claro e atento do legislador de conceder ao contribuinte certos benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão movida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus alvos estipulados benefícios.

E o outro tipo é aquele que resulta de lacunas e brechas viventes na devida lei, onde, o contribuinte opta por ajustar seus negócios de tal forma que se adapte com uma inferior obrigação tributária, beneficiando-se de recursos que a lei não proíbe ou que facilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com componentes da própria lei.

Evasão Fiscal no *E-Commerce*

Visto que o produto em si não é o fator determinante para a cobrança de um imposto, mas sim a efetivação da transação eletrônica, surge espaço para que haja formas capciosas de

⁷ Ação ou evento que resulta em uma obrigação tributária.

efetivar a compra e venda no *e-commerce*, com intuito de contornar a obrigação de pagar certos impostos. Configurando uma forma fraudulenta de venda ou até mesmo uma atitude ilícita perante o código tributário nacional, ou seja, são formas pensadas para se livrarem da obrigação tributária.

Caso não seja um ambiente fiscalizado, legislado e auditado o prejuízo na arrecadação de receitas fiscais será ainda maior. Sobre as principais dificuldades em executar a tributação à empresa que adota o *e-commerce*

No que tange à aplicação dos impostos sobre consumo, pode-se mencionar como as principais dificuldades colocadas pelo fenômeno do comércio eletrônico: a ocorrência do fato gerador; a distinção entre transferência de bem intangível e prestação de serviços; a identificação e localização dos sujeitos intervenientes na transação; a supressão ou redução, em alguns casos, dos intermediários na cadeia de comercialização, complicando a determinação da jurisdição do fato econômico, portanto, tornando-se fragilizadas estas definições nas operações on-line, dificultando a identificação da origem e do destino da transação. (FURLANETO, 2013, P.52).

Produtos Digitais (Não Tangíveis)

Não é difícil se deparar com um anúncio na *internet* ofertando a venda de produtos digitais, como livros (*e-book*), cursos, vídeos e músicas, estes produtos são os principais indicadores de que há uma pressa em reestruturar a tributação, pois nestes casos precisa-se separar e entender quais dos tributos existentes pode deixar de incidir naquele determinado produto.

Se um produto é comprado com a promessa da entrega da residência do cliente/consumidor, então já sabemos que este produto terá uma incidência tributária da mesma forma que parte dos tributos que realiza a mesma venda só que de forma física. Entretanto, quando há um produto cuja entrega é de forma virtual (chave de acesso em um *download*) toda a operação se dá de forma eletrônica, estes bens são os chamado de intangíveis. Destacamos que os impostos incidentes no *e-commerce* em sua natureza estão sendo aplicados a bens cuja natureza são móveis, corpóreos ou tangíveis.

Sendo assim, nos produtos digitais devido o ambiente eletrônico ser propício à fuga tributária necessita-se de uma fiscalização mais contundente.

O que mais dificulta a fiscalização sobre os bens incorpóreos (ou intangíveis) é o sigilo sobre as informações do mercado digital, que é protegido pela Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD), Lei nº 13.709/2018, onde a mesma regulamenta o acesso e tratamento dos dados vinculados à uma pessoa física ou jurídica, de direito privado ou público. Esta lei visa garantir a proteção de direitos básicos presentes na Constituição Federal (BRASIL, 1988), que são os direitos de liberdade e privacidade do cidadão e o livre desenvolvimento da

personalidade da pessoa física (vide art. 5, incisos X e XII da carta magna: X - tratamento: toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração; XII - consentimento: manifestação livre, informada e inequívoca pela qual o titular concorda com o tratamento de seus dados pessoais para uma finalidade determinada).

Consequências da Falta de Fiscalização No *E-Commerce*

Seguindo a justificativa de se cobrar um tributo (ou um imposto) o ICMS sendo um dos principais impostos que faz com que Estados consiga realizar seus compromissos, como pagamento, investimentos e incentivos. Ao deixar de receber um tributo, isto é, quando o Estado deixa de fiscalizar algo com indícios de evasão fiscal significa reduzir o poder de investimentos nestes setores. Segundo a Lei 4.729/65, quem sonega impostos está sujeito a detenção e multas, essas penalidades variam de acordo com a gravidade do delito, quando considerado grave a pena de reclusão varia de dois a cinco anos acrescido de multa.

Quando ocorre uma sonegação há vários impactos que incidem diretamente na sociedade, os principais setores lesionados são a educação, saúde, saneamento básico, seguridade social e outros. Como discutido anteriormente, o ICMS também busca ser um imposto que reduz a desigualdade socioeconômica entre os Estados, neste sentido há outros fatores como retrata Amaral (2020, p.)

O impacto financeiro pode se agravar com a devolução do produto pelo cliente, pois, ao realizar a devolução o comprador dificilmente não irá requerer o reembolso do valor total pago. Sendo assim, a *e-commerce* ficará no prejuízo do valor pago a título de ICMS-Difal. Isso pode ainda desencadear processos referentes ao Código de Defesa do Consumidor, aumentando assim demandas judiciais e consequente aumento nos custos gerais. (AMARAL, 2020).

Metodologia

O presente trabalho é uma revisão bibliográfica de artigos, dissertações e teses e pertinentes ao tema, tal revisão tem uma abordagem qualitativa, pois busca entender o impacto de novos comércios no sistema tributário vigente.

Para Gil (2008), caracterizamos a pesquisa como exploratória uma vez que o tema vem sendo discutido a pouco tempo e tem grande relevância para o cenário socioeconômico nacional.

A análise de documentos e leis foram essenciais para o desenvolvimento deste, uma vez que o *e-commerce* precisa se enquadrar em algumas para que seja legitimado e regulamentado. O estudo de alguns casos, como os de produtos intangíveis também foi feita para constatar que a tributação vigente não está preparada para fiscalizar este tipo de *e-commerce*.

4.CONCLUSÃO

Concluimos neste trabalho que o *e-commerce* é um modelo propulsor para o mercado, tanto para as grandes empresas quanto para as pequenas empresas, onde podem vender produtos tangíveis e intangíveis. Os produtos tangíveis que são os palpáveis e vão ocorrer a incidência dos impostos, pois quando um consumidor entra no site de uma loja, seleciona o item que deseja e efetua o pagamento o fornecedor vai transportar essa mercadoria até sua residência pelos correios e toda mercadoria que é entregue pelos correios tem obrigatoriedade de ir acompanhada de uma nota fiscal, portanto dificulta a sonegação de imposto. Já nos produtos intangíveis que são os não palpáveis como os cursos on-line, não há uma legislação pertinente que nos obriga a fazer o recolhimento, assim abrindo brecha para a evasão fiscal. Dessa forma diminui a arrecadação de impostos que impacta diretamente na sociedade, lesionando a educação, saúde, segurança e saneamento básico, além de ocorrer o desequilíbrio socioeconômico entre as entidades federativas.

5.REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A Elisão Fiscal como ferramenta para o Planejamento Tributário**. Trabalho de conclusão de curso da Universidade Federal De Santa Catarina, Centro Sócio Econômico Departamento De Ciências Contábeis. Florianópolis, p.47. 2011.

ALBERTIN, A.L. **Comercio Eletrônico: modelo, aspectos e contribuições e suas aplicações**. São Paulo: Atlas, 199.15. Disponível em:<<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/78391>>. Acesso em 08 de Nov. de 2021.

AMARAL, Ana Clara Fonseca Do. Et Al. **Os Impactos Financeiros Do Diferencial De Alíquota De ICMS Resultantes Da Emenda Constitucional 87/2015 Nas Operações Interestaduais Nas Empresas Do E-Commerce**. Humanidades E Tecnologia (Finom), V. 23, N. 1, P. 248-260, 2020.

AMARAL, Gilberto Luiz do. (Coord.) **Planejamento tributário & A Norma Geral Antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

CATALANI, Luciane et al. **E-commerce**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004. 172 p.22.

Código Tributário Nacional. Disponível em:<

<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>>. Acesso em 01 Nov. 2021.

CYSNE, Frota. **Você sabe como funciona o sistema tributário brasileiro?** 2020. Disponível em: < <https://blog.eficienciafiscal.com.br/sistema-tributario-brasileiro/> >. Acesso em 08 de Dez. 2021.

Emenda Constitucional nº 87/2015. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em 01 Nov. 2021.

EBIT; NIELSEN. Webshoppers. 42ª edição, 2020. Disponível em: <

https://myagmexpress.com/downloads/Webshoppers_42.pdf>. Acesso 05 Out. de 2021.

Dados mostram o crescimento do e-commerce durante a pandemia de Covid-19.

ESTADO DE MINAS, 2020. Disponível em:

<<https://www.em.com.br/app/noticia/empresas/2021/05/12/interna-empresas,1265727/dados-mostram-o-crescimento-do-e-commerce-durante-a-pandemia-de-covid-19.shtml>>. Acesso em: 10 de Dez. 2021.

DAU, Gabriel. **Entenda a diferença entre contribuições, impostos e taxas**. Disponível em:

<<https://www.jornalcontabil.com.br/entenda-a-diferenca-entre-contribuicoes-impostos-e-taxas/>>. Acesso em: 07 de Dez. 2021.

FURLANETO, Tiago Polo. **Evasão Fiscal no Comércio Eletrônico**. Fundação Educacional do Município de Assis – FEMA – Assis, 2013. 69 páginas.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997.

GUIMARÃES, Vinicius. **Conheça 9 tipos de e-commerce e entenda a diferença entre eles**, 2020. Disponível em:

<<https://www.escoladeecommerce.com/https://www.escoladeecommerce.com/>>. Acesso em: 07 de Dez. 2021.

HABLE, Jose. **O Sistema Tributário Nacional nos cinquenta anos do Código Tributário Nacional e os Sobre princípios da segurança jurídica e da Justiça Fiscal**. 2017. Disponível em: <

<http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8634/1/O%20Sistema.pdf> >. Acesso 10 Nov. 2021.

KLEINA, Nilton. **Como tudo começou: A história da Internet no Brasil**. Tecmundo, 2018.

Disponível em:<<https://www.tecmundo.com.br/mercado/129792-tudo-comecou-historia-internet-brasil-video.htm> >. Acesso em: 24 Nov. 2021.

LIMA, Danielle. **Sonegação de impostos: o que é e como se prevenir.** Disponível em: <<https://blog.oobj.com.br/sonegacao-de-impostos/>>. Acesso em: 07 de nov. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação.** São Paulo: Dialética, 2002.

MENDES, Laura Zimmermann Ramayana. **E-commerce: origem, desenvolvimento e perspectivas.** Dissertação de mestrado - Instituto Superior de Administração e Gestão (ISAG). 2013.

MENDONÇA, Herbert Garcia de. **E-commerce.** Revista Inovação, Projetos e Tecnologias, v. 4, n. 2, p. 240-251, 2016.

MORAES, Rogério De. **O que é sonegação de impostos e como isso pode prejudicar as empresas?** Disponível em: <<https://conube.com.br/blog/o-que-e-sonegacao-de-impostos/>>. Acesso em: 07 de nov. 2021.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário Atual,** São Paulo: Resenha Tributária, 1990.
REIS, Tiago. **Fraude fiscal: saiba porque ela pode levar sua empresa à falência.** Disponível em:< <https://www.sunoo.com.br/artigos/fraude-fiscal/>>. Acesso em: 07 de nov. 2021.
SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. **Reforma Tributária.** Rio de Janeiro: IPEA, 2018.

SOUZA, Rhayana. **B2C, B2B, B2E, B2G, B2B2C, C2C e D2C: o que é e qual a diferença entre eles?** Olistblog, 2017. Disponível em:< <https://olist.com/blog/pt/como-empresender/planejamento-estrategico/o-que-e-b2c-b2b-b2e-b2g-b2b2c-c2c-d2c/>>. Acesso em: 08 Nov. 2021.

TCHILIAN, Felipe. **Fraude: entenda o que é e saiba quais são os principais tipos.** Disponível em:<<https://blogbr.clear.sale/fraude-no-e-commerce-entenda-este-fen-meno-e-saiba-quais-s-o-os-principais-tipos>>. Acesso em: 07 de nov. 2021.

VAZQUEZ, Alejandro. **O que é e-commerce e como funciona?** Nuvemshop blog, 2020. Disponível em <<https://www.nuvemshop.com.br/blog/o-que-e-ecommerce/>> Acesso em: 09 de nov. de 2019.