



REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS IMPACTOS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

THE BRAZILIAN TAX REFORM AND ITS IMPACTS ON E- COMMERCE

IRENE MARIA PORTELLA

Professora de Direito Constitucional, Diretora do Departamento de Direito da Escola Superior de Gestão. Diretora do Mestrado em Solicitoria. Neste momento a exercer o cargo de Provedora do Estudante do IPCA. Doutorada pela Universidade de Santiago de Compostela, Espanha.

HADASSAH LAÍS SOUZA SANTANA

Pós-doutoranda em Direito Tributário (UnB). Doutora e Mestre pela Universidade Católica de Brasília - UCB. Mestre. Especialista em direito Tributário e Finanças Públicas pela Escola de Administração Fazendária – ESAF. Professora da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (FGV EPPG).

ANA VITÓRIA FERREIRA ROCHA

Mestranda em Políticas Públicas e Governo pela Fundação Getúlio Vargas-FGV. Bacharel em Sistemas de Informação pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogada formada pelo Centro Universitário de Brasília. Especialista em Compliance Digital pela Faculdade Presbiteriana Mackenzie.

RESUMO

A reforma tributária brasileira é um tema de grande relevância para o setor econômico, especialmente para o comércio eletrônico, que tem apresentado um crescimento exponencial nos últimos anos. Impulsionado pela evolução da internet e pela demanda por conveniência, o comércio eletrônico tornou-se um desafio significativo para os sistemas tributários globais. A ineficiência dos modelos tributários nacionais e internacionais para lidar com novas questões e lacunas regulatórias tem contribuído para o aumento da evasão fiscal. Este estudo tem como objetivo analisar os impactos da reforma tributária brasileira no comércio eletrônico na era digital, com foco nas mudanças que buscam: reduzir as lacunas que dificultam a fiscalização tributária; melhorar a compreensão do sistema tributário diante da complexidade das normas estabelecidas pelos diferentes entes federativos; minimizar os entraves ao





desenvolvimento das empresas causados pela alta carga tributária e pela cumulatividade de determinados tributos e equilibrar a arrecadação entre os entes federativos, mitigando a guerra fiscal. Os resultados indicam que uma abordagem mais transparente, simplificada e regulamentada é essencial para superar os desafios tributários e promover um crescimento econômico sustentável. Como uma das maiores economias do mundo, o Brasil desempenha um papel estratégico na formulação de políticas tributárias que conciliem inovação e inclusão digital.

Palavras-chave: Reforma Tributária; Comércio Eletrônico; Sistema Tributário Brasileiro; Impactos Econômicos; Evasão Fiscal.

METODOLOGIA

Este estudo adota uma abordagem qualitativa e exploratória, baseada em revisão bibliográfica e análise documental de propostas legislativas e estudos sobre a tributação do comércio eletrônico. Além disso, são analisados dados sobre a arrecadação do setor e o impacto esperado da reforma. Este estudo analisa os impactos da reforma no e-commerce, considerando a complexidade do sistema tributário brasileiro e os desafios enfrentados pelas empresas do setor. A pesquisa explora como as mudanças que podem afetar a competitividade e a arrecadação do setor.

ABSTRACT

The Brazilian tax reform is a topic of great relevance to the economic sector, especially for e-commerce, which has experienced exponential growth in recent years. Driven by the evolution of the internet and the demand for convenience, e-commerce has become a significant challenge for global tax systems. The inefficiency of national and international tax models in addressing new issues and regulatory gaps has contributed to increased tax evasion. This study aims to analyze the impacts of the Brazilian tax reform on e-commerce in the digital age, focusing on changes that seek to: reduce the gaps that hinder tax oversight; improve understanding of the tax system in light of the complexity of the regulations established by different governmental entities; minimize barriers to business development caused by the high tax burden and the accumulation of certain taxes; and balance tax revenue among federative entities, mitigating tax competition. The results indicate that a more transparent, simplified, and regulated approach is essential to overcoming tax challenges and promoting sustainable economic growth. As one of the world's largest economies, Brazil plays a strategic role in shaping tax policies that reconcile innovation and digital inclusion.

Keywords: Tax Reform; E-commerce; Brazilian Tax System; Economic Impacts; Tax Evasion.

1. INTRODUÇÃO

A expansão do comércio eletrônico, impulsionada pela crescente digitalização das transações comerciais, tem transformado profundamente os mercados globais e os comportamentos de consumo. O comércio eletrônico não apenas mudou a forma como os consumidores interagem com as empresas, mas também apresentou novos





desafios para os sistemas fiscais em vários países. A dificuldade em adaptar as legislações fiscais ao novo contexto de transações digitais, muitas vezes sem uma presença física, tem sido um obstáculo significativo para a tributação eficaz do *e-commerce*.

O sistema tributário brasileiro é reconhecido por sua complexidade e elevado custo de conformidade, afetando diretamente a competitividade das empresas. No contexto do comércio eletrônico, a tributação apresenta desafios ainda maiores, dado o caráter interestadual das operações e a multiplicidade de legislações aplicáveis.

A reforma tributária tem como principal objetivo simplificar o sistema e aumentar a eficiência do poder fiscalizatório e arrecadatário do Estado, além de fomentar um desenvolvimento econômico mais sustentável e inovador. Essas mudanças podem impactar diretamente o setor digital, promovendo um ambiente mais equilibrado, transparente e favorável ao crescimento das empresas e à proteção dos consumidores. (EC 123/2023).

O principal problema de pesquisa que orienta este estudo é entender como a reforma tributária brasileira irá impactar os sistemas fiscais dos entes federados que estão tendo dificuldade na aplicação de tributos sobre as transações digitais.

Uma das implicações da Reforma Tributária é a simplificação e unificação dos tributos, isso pode reduzir a carga burocrática e os custos operacionais do comércio eletrônico, aumentando a competitividade do setor. Entretanto, a transição para o novo modelo pode gerar desafios para empresas já estabelecidas e para a arrecadação dos estados.

O objetivo deste artigo é realizar uma revisão crítica da literatura sobre o tema, analisando as deficiências fiscais atuais e destacando as mudanças tributárias aprovadas para enfrentar os desafios impostos pela digitalização do comércio.

2. O CONTEXTO INTERNACIONAL

Todos os regimes fiscais ao redor do mundo enfrentam grandes desafios diante das transformações provocadas pelas inovações tecnológicas da era digital, que têm impactado profundamente as dinâmicas comerciais, econômicas e sociais." (NETO et al., 2019)





A evasão fiscal é um desses desafios que requer cooperação internacional entre os Estados, analisar os esforços no cenário internacional para enfrentar esse problema pode ajudar a identificar oportunidades de colaboração e aprimorar os mecanismos de troca de informações e cooperação entre as autoridades fiscais de diferentes países.

Com o crescimento acelerado do comércio eletrônico, torna-se cada vez mais necessário lidar com os desafios tributários específicos desse setor. Há sinais crescentes de que diversos tributos atualmente em vigor podem se tornar ultrapassados diante da velocidade das transformações promovidas pelo comércio digital e pela nova economia. As novas formas de negócios, trabalho e valores têm provocado mudanças significativas na renda, no consumo e nas relações de emprego." (NETO et al., 2019)

No Brasil, segundo levantamento feito pelo deputado federal João Maia com base em dados da Secretaria da Receita Federal, constatou-se que grandes empresas de tecnologia como Apple, Netflix, Google e Amazon pagam cerca de 76% menos impostos sobre o lucro em comparação com companhias tradicionais. Empresas como Google e Facebook recolhem IRPJ e CSLL equivalentes a apenas 4,4% de seu lucro líquido, enquanto outras empresas chegam a uma média de 19,1%. Diante dessa disparidade e considerando as ações já implementadas por diversos países e pela OCDE em relação à tributação de serviços das big techs, o Brasil precisará avaliar essas experiências internacionais para decidir se adotará um modelo próprio de tributação diferenciado ou se seguirá as diretrizes propostas pela OCDE, incorporando-as à legislação nacional, (Garcia et.al., 2023).

Realidade semelhante é vivenciada na Europa. Em um estudo recomendado pela UNI Global Union, foi constatado que as empresas de comércio eletrônico são suscetíveis a pagar três vezes menos impostos sobre o rendimento das sociedades do que as grandes empresas tradicionais, (UNI, 2021).

Preocupados com impacto fiscal internacional pela crescente integração das economias e mercados nacionais, a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e os países do G20, em 2015 publicaram a sua declaração explicativa sobre o Projeto de Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS). O termo BEPS refere-se a estratégias de evasão fiscal que exploram lacunas e incompatibilidades nas regras fiscais para transferir artificialmente os lucros para locais com baixa ou nenhuma tributação. (ARGILÉS-BOSCH. J. et al, 2020).





Consequentemente, os países da OCDE e do G20 desenvolveram e implementaram o chamado pacote BEPS que visa lançar as bases de um quadro fiscal internacional moderno.

Vários países e jurisdições fiscais, incluindo os Estados Unidos (EUA), a União Europeia (UE) e a Índia, desenvolveram as suas próprias iniciativas para lidar com os desafios colocados pelo comércio electrónico e pela tributação da economia digital. (ARGILÉS-BOSCH. J. *et al*, 2020).

Na mesma esteira, o Tribunal Europeu de Auditoria elaborou um relatório contendo uma série de recomendações sobre a forma como a Comissão Europeia e os Estados-Membros devem enfrentar melhor os desafios identificados na evasão fiscal. Este Relatório foi adotado pela Câmara IV, presidida por Neven Mates, Membro do Tribunal de Contas, no Luxemburgo, na sua reunião de 11 de junho de 2019, (ECA, 2019):

Recomendação 1 – Reforçar a utilização de acordos de cooperação administrativa

A Comissão deverá:

- monitorar até que ponto os países terceiros satisfazem os pedidos enviados pelos Estados-Membros nos termos dos acordos de assistência administrativa mútua celebrados com eles em questões aduaneiras e fiscais e utilizar estruturas e quadros criados no contexto desses acordos para enfrentar desafios específicos resultantes do comércio de mercadorias através do comércio eletrónico; e
- propor alterações aos formulários eletrónicos para troca de informações no âmbito da cooperação administrativa;

Os Estados-Membros deverão:

- fornecer feedback atempado sobre os sinais de fraude recebidos de outros Estados-Membros do Eurofisc;
- garantir que os comerciantes só possam introduzir uma taxa de IVA válida nas declarações de IVA do MOSS.

Em segundo lugar, o Tribunal constatou que existem controlos limitados realizados pelas autoridades fiscais dos Estados-Membros e pela Comissão.





Recomendação 2 — Aumentar a eficácia dos controlos

A Comissão deverá:

- realizar inspeções aos controlos efetuados pelos Estados-Membros relativamente à isenção de remessas de baixo valor;
- monitorar o funcionamento das vendas à distância intra-UE de bens e do MOSS;
- verificar se os Estados-Membros cumpriram as Recomendações 9 (b), (c) e (d) do Relatório Especial n.º 19/2017 para combater os abusos da franquía para remessas de baixo valor; e
- monitorar se os Estados-Membros verificaram o cumprimento, por parte dos comerciantes, da franquía para remessas de baixo valor no âmbito da reavaliação das autorizações dos operadores económicos autorizados e se deram a estes últimos recomendações adequadas para superar quaisquer deficiências nos seus controlos internos;

Os Estados-Membros deverão:

- realizar as verificações necessárias, ao receber um pedido de registo para o regime MOSS não comunitário, a fim de ter a garantia de que o comerciante requerente ainda não está registado para o MOSS noutra Estado-Membro; e
- aumentar a sua atividade de auditoria aos comerciantes MOSS e aos vendedores à distância, utilizando os instrumentos de cooperação administrativa, se for caso disso.

O Tribunal constatou também que a aplicação da cobrança do IVA e dos direitos aduaneiros não é eficaz.

Recomendação 3 – Melhorar a fiscalização da cobrança

A Comissão deverá:

- ajudar os Estados-Membros a desenvolverem uma metodologia que lhes permita produzir estimativas periódicas do défice de conformidade do IVA no comércio eletrónico;
- abordar as incompatibilidades de pagamentos pendentes e futuras entre os Estados-Membros, procurar explicações para as mesmas e solicitar os dados pendentes; e





- incentivar e promover a utilização pelos Estados-Membros da assistência mútua para a cobrança de créditos relativos a impostos, direitos e outras medidas para recuperação do IVA das transações de comércio eletrônico.

Os Estados-Membros deverão:

- produzir estimativas periódicas do défice de cumprimento do IVA no comércio eletrônico.

O Tribunal constatou uma evolução positiva no quadro regulamentar criado pela Comissão, mas ainda há questões importantes por resolver. São necessários apoio político de alto nível e mecanismos para promover a coerência política para melhorar a eficácia do quadro regulamentar.

Recomendação 4 – Melhorar a eficácia do quadro regulamentar

A Comissão deverá:

- explorar a utilização de sistemas de cobrança “de base tecnológica” adequados, incluindo a utilização de moedas digitais, para combater a fraude ao IVA no comércio eletrônico;
- garantir que os Indicadores de Risco de Remessas Postais/Expressas da OMA sejam incluídos nas orientações sobre a implementação da decisão FRC; e
- fornecer uma definição clara dos termos “valor intrínseco”, “valor” e “valor total” estabelecidos na legislação para garantir que os Estados-Membros tenham controlos harmonizados para a importação de remessas de baixo valor.

Os Estados-Membros deverão:

- monitorar cuidadosamente o cumprimento, por parte dos comerciantes, do novo limite de 10 000 euros para prestações de serviços intra-UE.

Outro país que também tem iniciado medidas para combater a evasão fiscal no comércio eletrônico é a Espanha.

O executivo espanhol anunciou um novo regulamento fiscal que estabelece que as empresas digitais paguem impostos pela sua atividade e pelos benefícios que obtêm no país, mesmo que a sua sede fiscal se localize noutra jurisdição. Tudo isso para evitar a utilização do ecossistema digital “como fonte de evasão fiscal”, (JORNAL ECONÔMICO, 2018).





A evasão fiscal no comércio eletrônico representa um desafio significativo que exige uma abordagem abrangente e colaborativa por parte do Estado, outros países e organizações internacionais.

É imperativo que os países desenvolvam e implementem estratégias eficazes de combate à evasão fiscal, utilizando tecnologia, cooperação internacional e legislação adequada. A colaboração entre os Estados, organizações internacionais e empresas do setor privado é fundamental para enfrentar esse desafio de forma eficaz.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

É cediço que, para um Estado alcançar seus objetivos e implementar políticas públicas, é imprescindível a arrecadação de recursos, razão pela qual estabelece, entre outros meios, a carga tributária como fonte de financiamento.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, fruto do poder constituinte originário, estabeleceu princípios, regras e diretrizes para o poder de tributar, especialmente no 'Título VI – Da Tributação e do Orçamento (arts. 145 a 162), que fundamenta o Sistema Tributário Brasileiro, deixando ao legislador ordinário a mera função regulamentar.

O detalhamento das competências tributárias, somado ao amplo rol de limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecido na Constituição Federal, impõe uma barreira ao poder constituinte derivado no processo de reforma. Essa limitação decorre da necessidade de observância a um procedimento rigoroso, bem como das restrições impostas pelo próprio texto constitucional.

Sob essa ótica, há quem defenda que o Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais rígidos e complexos. Essa rigidez se manifesta, entre outros fatores, no fato de que qualquer reforma substancial na Constituição exige um processo criterioso, conduzido por meio de uma emenda constitucional. Para ser aprovada, a proposta deve ser submetida a dois turnos de votação em cada Casa do Congresso Nacional e contar com o apoio de, no mínimo, três quintos de seus membros (art. 60, § 2º, da CF/1988). Já a complexidade resulta da diversidade de tributos e das múltiplas regras estabelecidas pelos 5.568 municípios, pelos 26 estados, pelo Distrito Federal e pela União (CONTE, 2023).





Dentre outras restrições decorrentes da rigidez imposta pelo próprio texto constitucional, destacam-se as cláusulas pétreas, que refletem a vontade da Assembleia Constituinte de impedir que o poder constituinte reformador — exercido pelos parlamentares das sucessivas legislaturas — modifique determinados conteúdos da Constituição, dada sua relevância fundamental. Para alterar disposições protegidas por cláusulas pétreas, seria necessária a promulgação de uma nova Constituição (CNJ, 2018)

A forma federativa (art. 60, § 4º, incisos I a IV, da CF/1988) é uma dessas cláusulas pétreas, sendo o federalismo introduzido no Brasil com a Proclamação da República (1889). (JOVEM SENADOR -2025)

O Federalismo surgiu da necessidade, principalmente, de países com grandes extensões territoriais descentralizar o seu poder. Esses países apresentam diversidades culturais, climáticas, sociais e econômicas, de modo que as necessidades e prioridades diferem muito de uma região para a outra. Federalismo: é a forma de organização do Estado em que os entes federados são dotados de autonomia administrativa, política, tributária e financeira e se aliam na criação de um governo central por meio de um pacto federativo. (ENAP, 2017)

No caso brasileiro, o federalismo se molda especialmente na ideia de descentralização político-administrativa, já que o poder político fica descentralizado, compreendendo entidades federativas dotadas de autonomia. (CONTE, 2023)

Merece destaque o fato de que o federalismo brasileiro é considerado como atípico e singular, porque sendo justamente por este motivo que o poder deixou de irradiar da entidade central – União – e de tão só uma entidade regional – Estados-membros –, e abriu suas portas a outras entidades regionais – Distrito Federal e Municípios, no caso específico da República Federativa do Brasil. (CONTE, 2023).

À vista disso, quanto aos aspectos fiscais, temos o federalismo fiscal que é a parte do acordo federativo que atribui para cada ente da federação a competência para arrecadar um determinado tipo de tributo, a repartição de receitas tributárias entre esses entes, assim como a responsabilidade de cada ente na alocação dos recursos públicos e prestação de bens e serviços públicos para a sociedade. Trata da divisão das responsabilidades entre os diferentes níveis de governo (Federal, Estadual e Municipal) ao conferir competências tributárias e obrigações de gasto público às esferas governamentais, promovendo a descentralização econômica. O





Federalismo Fiscal pode ser utilizado como instrumento de organização política para se combater as desigualdades entre as regiões. (ENAP, 2017)

A Constituição Federal ao sacramentar o federalismo e, conseqüentemente, a repartição de competências tributárias, ela reforçou a descentralização tanto política quanto financeira.

4. SISTEMA TRIBUTÁRIO E COMÉRCIO ELETRÔNICO NO BRASIL

Nos últimos anos, o comércio eletrônico apresentou crescimento expressivo, impulsionado por mudanças nos hábitos de consumo e pelo avanço da digitalização.

A ascensão do comércio eletrônico, impulsionada pela evolução da internet e pela crescente demanda por conveniência e praticidade, tem redefinido os paradigmas do mercado global, permitindo transações sem fronteiras físicas e desafiando os modelos tradicionais de comércio.

Segundo o MDIC (2023) - Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços-, o *e-commerce* no Brasil movimentou quase meio trilhão de reais, em 3 (três) anos, em produtos comercializados pela internet em todo o território nacional.

Por meio do *Dashboard* do MDIC, foi possível observar os dados sobre vendas online realizadas no Brasil com emissão de nota fiscal, entre 2016 e 2022. Neste intervalo de sete anos, o valor total bruto movimentado foi de R\$ 628 bilhões, saindo de R\$ 36 bi em 2016 para R\$ 187 bi em 2022. O Dashboard é a primeira ferramenta pública a agregar números oficiais do comércio eletrônico no país, a partir de dados das notas fiscais eletrônicas fornecidos pela Receita Federal. Até então, boa parte das informações vinha de bases privadas.

Mas toda essa crescente expansão do comércio eletrônico impôs desafios significativos às administrações tributárias brasileiras, principalmente no combate à evasão fiscal. Essa dificuldade decorre, em grande parte, da incapacidade do Estado de adaptar-se rapidamente às novas dinâmicas do mercado digital. Entre os principais desafios enfrentados, apontados no estudo da Receita Federal (RECEITA, 2001), destacam-se:

1. Dificuldade na coleta de informações:

No comércio tradicional, as empresas são obrigadas a manter registros contábeis e fiscais acessíveis às autoridades tributárias. No entanto, no comércio





eletrônico, esses registros podem estar armazenados digitalmente em servidores localizados no exterior, dificultando a fiscalização e o controle por parte do governo.

Além disso, no modelo convencional, certos agentes econômicos desempenham um papel essencial na arrecadação de tributos. No Brasil, por exemplo, varejistas são responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS. Com o crescimento do e-commerce, muitas transações passaram a ocorrer diretamente entre empresas e consumidores, eliminando esses intermediários e reduzindo a eficácia dos mecanismos tradicionais de fiscalização.

Outro fator crítico é a possibilidade de empresas estabelecerem suas operações em países com regimes fiscais mais flexíveis. Essa estratégia dificulta o acesso das autoridades fiscais a informações sobre transações comerciais, possibilitando a redução ou até mesmo a sonegação total de tributos.

2. Tributação sobre o Consumo:

A tributação sobre o consumo no comércio eletrônico apresenta desafios distintos, dependendo da natureza do produto ou serviço comercializado.

a) Para produtos físicos vendidos online: No comércio interestadual brasileiro, o ICMS é tradicionalmente dividido entre o estado de origem e o estado de destino. No entanto, com a expansão das vendas diretas ao consumidor final via e-commerce, grande parte da arrecadação do imposto passou a se concentrar no estado de origem, prejudicando os estados consumidores.

b) Para produtos e serviços digitais (intangíveis): O maior desafio reside na tributação de bens e serviços digitais, como downloads de músicas, filmes, softwares, consultorias e jogos virtuais. Esses produtos não possuem circulação física e podem ser acessados de qualquer lugar do mundo, tornando sua fiscalização extremamente complexa. A ausência de fronteiras físicas dificulta a aplicação das regras tributárias tradicionais, permitindo que empresas estabelecidas em países com tributação reduzida comercializem esses serviços para consumidores de outras nações sem o devido recolhimento de impostos.

3. Tributação sobre a Renda:

A tributação da renda no comércio eletrônico também enfrenta dificuldades, especialmente em três frentes:

a) Pessoa física: A rastreabilidade dos rendimentos de trabalhadores autônomos que prestam serviços online para clientes internacionais é um desafio crescente. Como a internet permite que profissionais atuem para diferentes países





sem sair de sua localidade, identificar e tributar esses rendimentos torna-se mais complexo para as administrações fiscais.

b) Empresas tradicionais que adotam o e-commerce: Negócios da economia real que utilizam a internet como canal de vendas podem recorrer a estratégias de planejamento tributário agressivo, transferindo lucros para subsidiárias em países com regimes fiscais mais favoráveis. Esse fenômeno, conhecido como preço de transferência, dificulta a tributação justa e equitativa.

c) Empresas 100% digitais: Um dos principais desafios para a tributação dessas empresas é a definição de "estabelecimento permanente". No modelo tributário tradicional, uma empresa é tributada em um país quando possui presença física significativa nesse território. No entanto, no ambiente digital, a atividade econômica pode ser realizada de forma totalmente remota, sem a necessidade de um espaço físico fixo. Dessa forma, empresas podem operar globalmente sem estarem sujeitas à tributação nos países onde realmente geram receita.

Como vimos, o Brasil possui um sistema tributário fragmentado e complexo, caracterizado pela incidência de tributos federais, estaduais e municipais sobre bens e serviços. Para o comércio eletrônico, essa estrutura gera dificuldades na apuração e recolhimento de impostos, especialmente no ICMS devido à guerra fiscal entre estados, além da dificuldade de fiscalização e flexibilidade das empresas em estabelecer negócios em paraísos fiscais.

Dessa forma, é essencial que os governos modernizem suas legislações e mecanismos de controle, adotando estratégias mais eficazes e alinhadas às novas demandas da sociedade. Diante disso, os modelos tributários adotados na União Europeia e nos Estados Unidos têm sido considerados como referências para possíveis adaptações na política fiscal brasileira. Um exemplo recorrente é a proposta de unificação da tributação sobre consumo e serviços, nos moldes do IVA (Imposto sobre Valor Agregado). (LANNES et al., 2022).

5. A REFORMA TRIBUTÁRIA E SUAS IMPLICAÇÕES NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

O Brasil já passou por uma reforma tributária antes da realizada em 2023, sendo a mais marcante a de 1965. Essa reforma não apenas ampliou a arrecadação de tributos, como também estruturou um sistema tributário que funcionava como





instrumento de desenvolvimento nas mãos do poder central. Através desse mecanismo, o governo federal concentrava o controle das decisões econômicas e direcionava a atuação do setor privado por meio de incentivos fiscais. Embora estados e municípios tenham obtido fontes próprias de receita, sua autonomia fiscal foi limitada, de modo a não comprometer a estratégia de crescimento nacional. (ARAUJO, 2022).

Em 2023 tivemos outra grande reforma tributária, esta foi aprovada com base na união da PEC 45/2019 e da PEC 110/2019. A versão final da proposta foi consolidada na PEC 45/2019, que passou por diversas alterações durante a tramitação no Congresso Nacional. No decorrer do período de aprovações do texto final, todos os setores se atentaram aos possíveis impactos, uma vez que a Reforma atinge diretamente e globalmente a economia do país. Dentre tais setores, o comércio eletrônico é um que merece destaque.

No dia 20 de dezembro de 2023, a reforma foi oficialmente promulgada como a Emenda Constitucional 132/2023, que promove significativa mudança no Sistema Tributário Nacional.

Ela é resultado de um longo processo de debates, análises e amadurecimento ao longo dos anos, com apresentação de várias propostas que entre elas destacam-se: PEC 45/2019 e da PEC 110/2019. Muito embora cada projeto de reforma e, conseqüentemente, proposta de emenda constitucional contenha sua particularidade, é possível observar que há um consenso entre elas: objetivos abstratos em comum, a exemplo da simplificação, eficiência e justa repartição da carga tributária, bem como o desenvolvimento nacional. Isso, sobretudo, pelo fato de que o Brasil ainda se mostra, entre os 30 países com a maior carga tributária, o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar social. (CONTE, 2023).

A Reforma Tributária aprovada tem como propósito modernizar o sistema de tributação brasileiro, promovendo maior eficiência econômica, justiça fiscal e transparência. Para isso, ela se fundamenta em três grandes objetivos: (i) Estímulo ao Crescimento Econômico e à Geração de Empregos; (ii) Maior Justiça Fiscal e Redução das Desigualdades Sociais e Regionais e (iii) Simplificação e Transparência do Sistema Tributário.

Dentre as mudanças mais relevantes, de acordo com estudo do Ministério da Fazenda, (Ministério da Fazenda, 2023) destacam-se:





1. Criação do IVA (Imposto sobre Valor Adicionado) Dual, composto pela CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), federal, e pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de estados e municípios. A reforma contempla também a criação do Imposto Seletivo (IS), federal, de caráter estritamente regulatório, para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Na esfera federal, a CBS e o IS (Imposto Seletivo, federal, de caráter estritamente regulatório,) substituirão a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade social (Cofins) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Nas esferas estadual e municipal, o IBS substituirá o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), estadual, e o ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), municipal.

No modelo IVA, que é caracterizado por ser não cumulativo, a ser adotado para a CBS e o IBS, os adquirentes de produtos ou tomadores de serviços pagam o preço das aquisições, incluindo o imposto, ao fornecedor ou prestador ao longo da cadeia. O fornecedor ou prestador, por sua vez, coleta o imposto dos adquirentes e tomadores, deduz desse montante o valor do imposto cobrado sobre suas aquisições de bens e serviços (crédito do imposto) e repassa este valor à administração tributária.

Essa cobrança do IVA realizada em todas as etapas da cadeia, poderá reduzir lacunas que facilitavam a evasão fiscal. As Plataformas intermediárias (como marketplaces) que operam no comércio eletrônico poderão ser obrigadas a recolher o tributo, garantindo maior controle, pois a tributação passa a ser exigida sobre qualquer transação realizada no Brasil, independentemente da origem da empresa. Afinal a base de incidência do IBS e CBS é ampla, alcança todas as operações com bens materiais e imateriais, inclusive os direitos, ou serviços.

2. Tributação no destino: Atualmente, muitos tributos incidem na origem, ou seja, nos estados e municípios onde as empresas produtoras estão localizadas, concentrando a arrecadação em regiões mais desenvolvidas. A Reforma Tributária propõe a adoção do princípio do destino, em que a tributação passa a ocorrer no local onde os bens e serviços são consumidos. Essa mudança redistribuirá a arrecadação para estados e municípios menos desenvolvidos, reduzindo as disparidades regionais. No caso do comércio eletrônico, a cobrança do IVA será feita diretamente sobre o consumidor, garantindo que o imposto seja arrecadado no Brasil.





3. O atual sistema tributário brasileiro é reconhecido como um dos mais complexos do mundo, gerando altos custos para as empresas e dificuldades para os contribuintes. A reforma propõe uma estrutura mais simples e eficiente, por exemplo:

- O IBS e a CBS terão regras idênticas aplicáveis em todo o território nacional. O que tende a reduzir também a guerra fiscal entre estados e municípios e a diminuição dos litígios administrativos e judiciais relacionados à tributação
- Cobrança “por fora”: os tributos não comporão a base de cálculo deles mesmos nem a base um do outro, tornando suas alíquotas transparentes para os cidadãos.
- Desoneração dos investimentos: os investimentos geram aproveitamento imediato dos créditos, que são ressarcidos de forma rápida. Tendo em vista que as empresas no meio da cadeia terão crédito total relativo aos tributos pagos nas suas aquisições, elas serão totalmente desoneradas, e o ônus econômico só recairá sobre o consumo final dos bens e serviços.
- Desoneração das exportações: o exportador recebe de volta o valor do IVA incidente sobre os insumos e demais mercadorias e serviços que adquiriu.
- Incidência sobre importações: as mercadorias e os serviços importados, inclusive os digitais, têm a mesma tributação aplicável aos nacionais.
- Sob a perspectiva federativa, estudos demonstram que a reforma tributária terá impactos positivos, a passagem da arrecadação da origem para o destino beneficiará os estados e municípios mais pobres da Federação, que passarão a ter mais recursos para atender a seus cidadãos. Considerando os tributos abarcados pela Reforma, a diferença de receitas entre os municípios mais ricos e os mais pobres, que hoje é de 200 vezes, será reduzida para 15 vezes.

Receita per capita dos municípios

	Atual	Pós-reforma
Máximo	R\$ 14.815	R\$ 6.493
Mínimo	R\$ 74	R\$ 429
Máx/Mín	200	15

Fonte: Gobetti, Sérgio (2023).

Receita de ISS e cota-parte. Dados relativos a 2021.

Atualmente, a Reforma Tributária entrou em uma nova fase: a regulamentação. Neste estágio, estão em tramitação os projetos de leis





complementares propostos pelo Poder Executivo para estruturar o novo modelo de tributação sobre o consumo, conforme estabelecido na Emenda Constitucional 132, promulgada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2023.

O primeiro projeto de lei complementar referente à reforma, a Lei Complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025, foi apresentado pelo Poder Executivo, aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Presidente da República. (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023).

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A reforma tributária brasileira terá impactos profundos no comércio eletrônico, um setor que enfrenta desafios constantes para se adequar às regras tributárias, especialmente devido à complexidade do sistema atual, fragmentado entre diferentes entes federativos.

A unificação e simplificação da tributação prevista na reforma por meio da implementação do IBS e da CBS em substituição ao ISS, ICMS, PIS e Cofins, irá reduzir a quantidade de tributos e obrigações acessórias, minimizando litígios fiscais e diminuindo os custos de conformidade para as empresas. Isso permitirá um planejamento tributário mais eficiente, proporcionando maior segurança jurídica e transparência, além de contribuir para a redução da evasão fiscal.

A adoção da tributação no destino, outra medida defendida na reforma, promete redistribuir a arrecadação, beneficiando estados e municípios menos desenvolvidos e reduzindo disparidades regionais. No comércio eletrônico, a cobrança do IVA diretamente sobre o consumidor garantirá que o imposto seja arrecadado no Brasil, evitando perdas de receita para o país.

Além disso, com a aplicação do IVA em todas as etapas da cadeia produtiva eliminando a cumulatividade, lacunas que facilitavam a evasão fiscal serão mitigadas e a desoneração das empresas intermediárias tornará o sistema mais eficiente, garantindo que o ônus tributário recaia apenas sobre o consumo final. Isso também impulsionará a competitividade e criará um ambiente mais favorável ao crescimento das pequenas empresas.





Por fim, apesar dos desafios da transição, a simplificação tributária tem o potencial de fortalecer o setor digital no Brasil, promovendo um ambiente mais equilibrado, competitivo e favorável ao desenvolvimento econômico e à inovação.

REFERÊNCIAS

(ARAUJO, 2022). ARAUJO, José Evande Carvalho. Economia Digital e Tributação do Consumo no Brasil: a Tributação do Consumo no Brasil diante dos Desafios da Economia Digital. Coleção IDP, p179-240, Ano 2022.

(ARGILÉS-BOSCH . J. et al, 2020). Um exame empírico da influência do comércio eletrônico na elisão fiscal na Europa. Revista Internacional de Contabilidade, Auditoria e Tributação. Vol. 41, dezembro de 2020 , 100339. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951820300409>. Acesso em: 18 mar. 2024

(BRASIL, 2025). Constituição Federal de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 fev 2025

(CNJ ,2023). Conselho Nacional de Justiça. CNJ Serviço: o que são as cláusulas pétreas. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/cnj-servico-o-que-sao-as-clausulas-petreas/> Acesso em: 15 jan 2025.

(CONTE, 2023). CONTE, Raphaela. A Necessidade da Definição de um Sistema Tributário Adequado aos Princípios Consagrados na Ordem Constitucional: para uma Reforma que atenda à Repartição de Encargos Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.17.2023.2435> Acesso em 10 jan 2025.

(ENAP, 2017). Escola Nacional da Administração Pública. Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3182/1/M%C3%B3dulo%201%20-%20Conceitos%20introdu%C3%B7%C3%A3o%20sobre%20federalismo%20e%20federalismo%20fiscal.pdf>. Acesso em : 10 jan 2025.

(EC 123/2023). Emenda Constitucional Nº 123, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm Acesso em: 12 fev. 2025.

(ECA, 2019) Relatório especial. Comércio eletrônico: muitos dos desafios da cobrança do IVA e dos direitos aduaneiros continuam por resolver. Disponível em: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/e-commerce-12-2019/en/>. Aceso em: 18 mar. 2024.

(GARCIA et al., 2023). GARCIA, Aline Guiotti ; HADASSAH, Laís de Sousa Santana; MEIRA, Liziane Angelotti. Tributação da renda na economia digital: Ações mundiais e





implementação no Brasil. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 19, n. 2, e4855, maio-agosto, 2023 - ISSN 2238-0604

(JORNAL ECONÓMICO, 2018).Espanha anuncia nova regra fiscal para obrigar negócios digitais a pagarem impostos. Disponível em: <https://jornaleconomico.pt/noticias/espanha-anuncia-nova-regra-fiscal-para-obrigar-negocios-digitais-a-pagarem-impostos-270612/> Acesso em: 20 mar 2024

JOVEM SENADOR, 2025). Jovem Senador. O Federalismo Brasileiro. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/jovemensenador/home/arquivos/textos-consultoria/o-federalismo-brasileiro>. Acesso em: 23/02/2025

(LANNES et al., 2022). LANNES, Yuri Nathan da Costa; GIOIA, fulvia helena DE; AMORIM ,jorge eduardo braz de. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: BEPS E A REALIDADE BRASILEIRA Revista Jurídica vol. 03, nº. 70, Curitiba, 2022. pp. 610 - 631

(MDIC,2023). Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços. Ministério lança plataforma de acompanhamento do comércio eletrônico. Disponível em: <https://www.gov.br/mdic/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/em-3-anos-e-commerce-no-pais-movimentou-quase-meio-trilhao-de-reais-1>. Acesso em 28 de dez. de 2024.

(MINISTÉRIO DA FAZENDA,2023). Ministério da Fazenda. Perguntas e Respostas: Reforma Tributária. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas> Acesso em: 05 jan 2025.

(MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2023). Ministério da Fazenda. Regulamentação da Reforma Tributária. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria> Acesso em 28 fev 2025.

(NETO et al, 2019). NETO, Celso de Barros Correria, AFONSO; José Roberto R.; FUCK, Luciano Felício. Tributação 4.0: Desafios Tributários na Era Digital. Coleção IDP, p29 – 43, Ano 2020.

(PEC 45/2019). Proposta de Emenda Constitucional. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930> Acesso em: 12 fev 2025

(PEC 110/2019). Proposta de Emenda Constitucional. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 12 fev 2025

(RECEITA FEDERAL, 2001). O Brasil e o Comércio Eletrônico. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/outros-estudos/brasil-e-o-comercio-eletronico#:~:text=A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20dos%20bens%20digitaliz%C3%A1veis,%2C%20podem%20tornar%2Dse%20virtuais>. Acesso em: 05 jan 2025.





Síntese do conteúdo da emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023: reforma tributária. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/9bd88e5b-b6c1-4c1e-aab2-334b3c9f3887#:~:text=No%20dia%20%20de%20dezembro,mudan%C3%A7a%20no%20Sistema%20Tribut%C3%A1rio%20Nacional>. Acesso em: 05 jan 2025.

(UNI, 2021). Relatório da UNI destaca evasão fiscal no comércio eletrônico Disponível em: <https://uniglobalunion.org/news/uni-report-highlights-e-commerce-tax-avoidance/> Acesso em: 18 mar. 2024

