

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ - UTFPR
Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós Graduação
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO DA TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

CLAUDIMAR FERREIRA NUNES

**A FISCALIZAÇÃO DO ICMS DO PARANÁ NO COMÉRCIO
ELETRÔNICO – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

Curitiba
2014

CLAUDIMAR FERREIRA NUNES

**A FISCALIZAÇÃO DO ICMS DO PARANÁ NO COMÉRCIO
ELETRÔNICO – REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão da Tecnologia de Informação e Comunicação da UTFPR - Universidade Tecnológica Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Celso Cândido de Souza

Curitiba

2014

Dedico este trabalho àqueles que, de forma direta ou indireta, doaram um pouco de si e compartilharam a minha ausência necessária para esta realização, principalmente à família amada e abençoada, que me foi dada por Deus: meu pai Antônio, minha mãe Carolina, minhas filhas Milena, Fernanda e Driele, e minha querida esposa Arlete, que também foi companheira de pesquisa.

AGRADECIMENTOS

Realizar este trabalho só foi possível com a orientação indispensável e valorosa do Professor Celso Cândido de Souza, por tudo isso eu agradeço. Também aos professores do curso de Especialização GETIC II da UTFPR, representados pelo Coordenador do curso, Professor Alexandre Miziara, pelos valiosos conhecimentos compartilhados. Agradeço às Secretárias do Curso GETIC II, Maria Dolores Ferrari e Xênia Mello, da Agência de Inovação da UTFPR, e à Escola de Administração Tributária-ESAT, representada por Nilce Costa de Oliveira e Carlos Dell'Agnelo, pela organização do curso. Sou também profundamente grato ao amigo e companheiro de trabalho Claudinê de Oliveira pelo convite para a participação no curso, criando para mim esta oportunidade ímpar.

“Não é possível que o homem dos nossos dias acredite no Estado em que vive, nem contribua com a lealdade e diligência no levantamento dos encargos públicos, se a Administração não submeter rigorosamente os seus atos fiscais a uma ordem jurídica que inspire segurança nas suas relações com as economias privadas. Quantas vezes a fraude não é senão uma rude e amarga reação para com um estado em que se perdeu a fé?”

Fernando Sainz de Bujanda

RESUMO

NUNES, Claudimar F. **A fiscalização do ICMS do Paraná no comércio eletrônico – revisão bibliográfica**. 2014. Monografia de Trabalho de Conclusão de Curso - Curso Superior de Tecnologia em Análise e Desenvolvimento de Sistemas, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Curitiba. Curitiba, 2014.

Pela rápida propagação da internet, muitos negócios passaram a utilizar-se deste canal para a realização do comércio eletrônico (*e-commerce*), onde alguns aspectos do comércio tradicional sofreram mudanças ou foram suplantados, assim, criando lacunas para o controle do Estado quanto à fiscalização do ICMS do Paraná. A desconstrução do modelo forma-conteúdo levantou o debate sobre a incidência ou não do ICMS nos bens “incorpóreos” e o exame das operações de comércio eletrônico ficaram prejudicadas na nota fiscal eletrônica por não haver códigos relativos de identificação. Para discorrer sobre o assunto, fez-se necessário o estudo das conceituações básicas do CE, das operações, conflitos de competência, mercadorias, bens corpóreos e incorpóreos e disposições legais acerca da pauta. Entendemos, por fim, que a tangibilidade do bem não deve definir a hipótese de incidência do ICMS e sim o momento em que ocorre a transação comercial, e que há a necessidade de se criar dispositivos que identifiquem tanto a operação como os agentes do comércio eletrônico, nos documentos de negócios eletrônicos.

Palavras-chave: Comércio eletrônico. Bens corpóreos. Bens incorpóreos. Fiscalização. Desconstrução.

ABSTRACT

NUNES, Claudimar F. **The inspection of the ICMS Paraná in ecommerce - literature review.** 2014. Monografia de Trabalho de Conclusão de Curso - Curso Superior de Tecnologia em Análise e Desenvolvimento de Sistemas, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Campus Curitiba. Curitiba, 2014.

With the rapid spread of the internet, many business started to use this channel to perform the electronic commerce (e-commerce), where some aspects of the traditional commerce changed or were supplanted, thus, creating gaps for the Parana state control of ICMS surveillance. The form-content model deconstruction raised a debate about the incidence or not of the ICMS on the "intangible" assets and a examination of the e-commerce operations were damaged at the electronic invoice because there are no identification codes. To discuss the subject, were needed a study about the basic concepts of the EC, transactions, conflicts of jurisdiction, goods, tangible and intangible assets and legal provisions on the agenda. Finally, we believe that the tangible of the asset shouldn't define the hypothesis of the ICMS incidence, but the moment of the transaction occurs, and the needs of creates devices that identifies even the operation or the e-commerce agents, at the electronic business' documents.

Keywords: E-commerce. Tangible property. Intangible property. Surveillance. Deconstruction.

LISTA DE SIGLAS E ACRÔNIMOS

CAD-ICMS	<i>Cadastro do Contribuinte do ICMS</i>
CE	<i>Comércio Eletrônico</i>
CF	<i>Constituição Federal</i>
CFOP	<i>Código Fiscal de Operação e Prestação</i>
CNAE	<i>Classificação Nacional de Atividades Econômicas</i>
CONCLA	<i>Comissão Nacional de Classificação</i>
CRE	<i>Coordenação da Receita do Estado</i>
CST	<i>Código de Situação Tributária</i>
CTN	<i>Código Tributário Nacional</i>
EC	<i>Emenda Constitucional</i>
EFD	<i>Escrituração Fiscal Digital</i>
ICMS	<i>Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços</i>
ISIC	<i>Classificação Internacional de Atividades Econômicas</i>
ISS	<i>Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza</i>
LC	<i>Lei Complementar</i>
LO	<i>Lei Ordinária</i>
NFe	<i>Nota Fiscal Eletrônica</i>
ONU	<i>Organização das Nações Unidas</i>
PL	<i>Projeto de Lei</i>
RICMS	<i>Regulamento do ICMS</i>
SEFA	<i>Secretaria de Estado da Fazenda</i>
SID	<i>Sistema Integrado de Documentos</i>
SOA	<i>Service-Oriented Architecture (Arquitetura Orientada a Serviços)</i>
STF	<i>Supremo Tribunal Federal</i>
TI	<i>Tecnologia da Informação</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 OBJETIVO	12
2.1 OBJETIVO GERAL	12
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	12
3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS	13
4 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
4.1 BREVE HISTÓRIA DA INTERNET	14
4.2 COMÉRCIO ELETRÔNICO	19
4.2.1 Classificação do Comércio Eletrônico	20
4.2.1 Comércio Eletrônico Direto e Indireto	21
4.3 OPERAÇÕES	22
4.3.1 CNAE Fiscal	22
4.3.1.1 CNAE Fiscal no Comércio Eletrônico	25
4.3.2 CFOP e CST	26
4.4 ADMINISTRAÇÃO DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA	27
4.4.1 ICMS	28
4.4.2 ISS	30
4.5 MERCADORIA	31
4.6 BENS CORPÓREOS E INCORPÓREOS.....	35
4.6.1 Desconstrução e Desintermediação	36
4.7 ALGUMAS DISPOSIÇÕES LEGAIS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO	37
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
6 BIBLIOGRAFIA	45

1 INTRODUÇÃO

A rápida evolução da tecnologia da informação e a popularização do uso da Internet inauguraram um novo cenário na economia mundial nos últimos anos, não apenas como meio de distribuição de negócios, mas, sobretudo, produzindo novas formas de comércio em transações cada vez mais globalizadas. Nomes compostos e novas siglas tentam dar significado a tantas modalidades: *M-Commerce (Mobile Commerce)*, *F-Commerce (Facebook Commerce)*, *T-Commerce (Television Commerce)*, *S-Commerce (Social Commerce)*, *Compras Coletivas*, entre outras que são, basicamente, segmentos do Comércio Eletrônico, ou do *e-Commerce* como é referenciado pela Tecnologia da Informação. Esta mudança de paradigma levou muitas empresas a focarem seus negócios essencialmente no público que utiliza a Internet para efetuar suas compras, explorando todos os canais possíveis de atendimento eletrônico, como as redes sociais, por exemplo, que representam um importante instrumento de fortificação para a voz dos consumidores (SALVADOR, 2009).

Sob a ótica da fiscalização do ICMS do Paraná esta nova realidade transpôs alguns aspectos fundamentais do imposto, que são essenciais para o controle da Administração Tributária do Estado, criando “brechas”, desordenadamente, para a sonegação e/ou elisão fiscal. O aspecto espacial, por exemplo, que integraria um endereço físico à operação, é negligenciado pela própria característica da Internet de não condicionar a existência desse endereço à realização de um negócio. Conforme Machado (2002) é relevante a definição do local da operação, porque nesse local considera-se ocorrido o fato gerador do imposto e, em consequência, fica determinada a competência para a cobrança respectiva.

A falta deste item também pode gerar efeitos colaterais nos aspectos pessoal e material, pois, quanto ao primeiro, a identificação do sujeito passivo, que é a pessoa física ou jurídica que realiza a circulação de mercadorias, consolida-se no local onde essa pessoa reside ou se estabelece; de mesma forma, no aspecto material, a própria circulação de mercadorias e serviços, que constitui o objeto do imposto, só é definida quando se conhece claramente o local de origem e destino dessas mercadorias e serviços.

Além do que, considerando que muitos negócios de *e-commerce* podem não serem vinculados a locais identificados de origem ou destino das mercadorias ou

serviços, os conceitos de domicílio fiscal e de jurisdição tributária e competência ficaram desamparados no aspecto jurídico, pois ainda não há legislação e regulamentação suficientes para essas atividades. Assim, não havendo controle, também não há como garantir que as obrigações tributárias sejam obedecidas em muitos negócios feitos pela Internet.

Conforme Luz (2013), Talvez o tributo que mais tenha sido atingido pelas operações de comércio eletrônico foi o ICMS. Os predicados do comércio eletrônico e do ICMS criaram novos desafios para as administrações tributárias, das quais se destacam:

- O conflito de competência entre os Estados devido aos princípios de origem e de destino;
- A identificação do local de origem da operação;
- A identificação do local de destino da operação;
- A atribuição da responsabilidade pelo pagamento.

É imperativo, pois, conhecer esta nova modalidade de negócio em toda a sua área de abrangência a fim de garantir as atribuições do Estado no que se refere ao controle, fiscalização e cobrança do ICMS, analisar as conseqüentes mudanças nos aspectos fundamentais do tributo, bem como a comercialização de bens e serviços “incorpóreos”, como *softwares* e músicas, nos chamados processos de “desconstrução” que gera “desintermediação”, e o estudo dos conceitos utilizados pelo Direito Tributário, como as definições de operação e de mercadoria, por exemplo, dentro dos critérios de incidência do tributo.

Este trabalho de pesquisa bibliográfica tem a finalidade de abordar alguns aspectos importantes do comércio eletrônico realizado pela Internet, e suas tendências, no que se refere à fiscalização do ICMS do Paraná, visando subsidiar decisões que impliquem maior eficácia, tanto para o aplicador como para o legislador do Direito Tributário; sugerindo alterações e implementações na criação de canais mais definidos para a busca de dados que serão utilizados na fiscalização, pela Administração Tributária do Paraná, no âmbito da Tecnologia de Informação.

2 OBJETIVO

2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo do trabalho é analisar o comércio eletrônico para buscar alternativas de abrangência dos recursos de fiscalização, do ICMS do Paraná, nas operações realizadas pela internet, de comercialização de mercadorias e serviços.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para o atingimento do objetivo geral deste trabalho, propomos analisar as características dos bens corpóreos e incorpóreos, modificados pelo surgimento do comércio eletrônico, bem como os conceitos e movimentações legais inerentes e, assim, propor o estudo da hipótese de incidência do ICMS sobre esses bens e a criação de dispositivos de identificação, dos negócios feitos pela Internet, na Nota Fiscal Eletrônica – NFe, na Escrituração Fiscal Digital – EFD e no Cadastro de Contribuintes – CAD/ICMS do Paraná, assim fomentar a atividade fiscalizadora para melhor controlar esta modalidade de negócio.

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

O referido trabalho trata-se de uma pesquisa bibliográfica, para a qual utilizará conteúdos publicados em artigos, livros e revistas.

A coleta de dados será obtida através dos descritores, vários artigos os quais serão lidos e criticamente analisados. Em seguida, serão selecionados aqueles que melhor informarem e avaliarem o estudo sobre as operações de *e-commerce*, especificamente, de acordo com o objetivo proposto.

4 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

4.1 BREVE HISTÓRIA DA INTERNET

O que hoje se define por Internet consiste numa complexa rede que foi evoluindo a partir de diferentes necessidades, como a comunicação instantânea e as perturbações da guerra. Foram avanços inicialmente simples e isolados que, combinados, melhoraram a qualidade e a quantidade de dados transmitidos até chegar ao eficiente sistema de conexões que utilizamos hoje. Por séculos, a troca de informações acontecia de pessoa a pessoa ou por documentos em papel (CASTELLS, 2003).

Este mesmo autor ainda lembra que uma grande aliada nessa comunicação foi a criação do telégrafo, um sistema de transmissão de mensagens através de dois pontos graças a ondas de rádio ou fios elétricos. A primeira mensagem foi transmitida pelo telégrafo em 1844, entre as cidades norte-americanas de Baltimore e Washington. A partir dele, o tempo gasto entre a comunicação tornou-se muito menor, mas ainda apresentava falhas. Para a época, entretanto, já era mais do que suficiente para conectar diferentes regiões.

Conforme Melo Júnior (2007), outra criação indiretamente relacionada com a rede é a do sistema binário. A codificação de letras do alfabeto em sequências de dígitos binários foi devidamente aperfeiçoada pelo filósofo inglês Francis Bacon, em 1605. Segundo ele, qualquer objeto poderia sofrer codificações. Cerca de meio século depois, o filósofo alemão Gottfried Leibniz criou o sistema binário como o conhecemos hoje, a partir de numerais. Foi a partir de códigos construídos por esse sistema (padronizado com os numerais 0 e 1) que os computadores realizam o processamento de dados, sendo que cada bit corresponde a um dígito dessas sequências, formando de 0 a 256 combinações ou códigos. Sem eles, não seria possível nem sequer realizar a leitura dessas informações.

Além disso, não se pode falar do início da internet sem abordar o primeiro computador digital eletrônico, criado em 1946 por cientistas norte-americanos. O ENIAC (*Electrical Numerical Integrator and Computer*) era uma imensa máquina de realizar cálculos (pesava 30 toneladas e ocupava 180 m²) e pouco tinha de armazenador ou transmissor de dados (FOROUZAN E MOSHARRAF, 2013).

De acordo com Melo Júnior (2007), em 1961, a transmissão de dados ganhou um poderoso conceito: pesquisadores como Vinton Cerf e Robert Kahn

iniciam o planejamento do sistema de pacotes, que consiste em repassar dados através da quebra da mensagem em vários blocos, enviados juntamente com as informações necessárias para utilizá-los em conjunto novamente. Além de aumentar a velocidade da conexão, o sistema torna possível utilizar um mesmo canal para mensagens com destinos diferentes, algo impossível quando os canais eram circuitos reservados, e esse modo de transmissão é utilizado até hoje.

Outro registro importante é a instalação de nós, os pontos de intersecção de informações, que servem como uma ponte entre máquinas que se comunicam entre si. A partir desses pontos de segurança, a informação não corria riscos de se perder durante o trajeto por falhas no sinal, por exemplo. O primeiro nó foi instalado na Universidade de Los Angeles, em agosto de 1969 (CASTELLS, 2003).

O autor também diz que, na década de 1960 foi um dos períodos mais conturbados da história. A tensão criada pela Guerra Fria, o conflito ideológico entre Estados Unidos e União Soviética, atingia seu ápice. Nenhum confronto bélico entre ambos ocorreu de verdade, entretanto, a maior arma era provocar medo no inimigo. Os Estados Unidos buscaram estratégia, principalmente através da ARPA (*Advanced Research Project Agency*, ou Agência de Pesquisas em Projetos Avançados, em tradução literal), um órgão científico e militar criado em 1957 que cuidava dos avanços tecnológicos da potência ocidental e, posteriormente, da primeira rede.

Melo Júnior (2007) relata que, em 1962 um dos pioneiros do conceito hoje conhecido por internet J.C.R. Licklider, do Instituto Tecnológico de Massachussets (MIT), difundiu a ideia da “rede galáctica”, um conceito ainda abstrato de um sistema que concentraria todos os computadores do planeta em uma única forma de compartilhamento.

Conforme Castells (2003), temendo um combate em seu território que acabasse com a comunicação e com todo o trabalho desenvolvido até então, cientistas norte-americanos colocam o plano de Licklider em prática com a ARPANET, uma rede de armazenamento de dados que inicialmente conectou algumas universidades e centros de pesquisa: as sedes da Universidade da Califórnia em Los Angeles e Santa Barbara; o Instituto de Pesquisa de Stanford e a Universidade de Utah. Desse modo, tudo ficaria armazenado virtualmente, sem correr o risco de sofrer danos materiais.

De acordo com os autores Forouzan e Mosharraf (2013), em outubro de 1969, a ARPANET teve seu primeiro sucesso ao transmitir uma mensagem através de sua rede, da Universidade de Los Angeles até o instituto em Stanford, em uma distância de quase 650 quilômetros, mas essa tentativa resultou em fracasso, pois o conteúdo transmitido – a palavra “*login*” – chegou incompleto ao receptor, porque o sistema caiu antes da recepção da terceira letra do termo enviado.

Estes autores relatam ainda que, em meados de 1971, Vinton Cerf e sua equipe de cientistas (reconhecidos como “os pais da internet”) tentavam conectar três redes diferentes em um processo descrito em inglês como *interneting*. Além disso, surgiram também os *emoticons*, uma forma de facilitar a expressão de sentimentos nas mensagens virtuais. Ainda neste ano, Bob Thomas criou o que seria uma das maiores dores de cabeça dos usuários de computadores: o vírus, no início da informática, a ideia do vírus era apenas quebrar o sistema de segurança de uma máquina para irritar o usuário e consagrar o programador capaz de criar o invasor.

Em 1971 o engenheiro Ray Tomlinson começou a desenvolver o hoje indispensável e-mail. A ARPANET já possuía alguns métodos de transmissão de mensagens entre o mesmo computador, mas faltava um sistema simples e que integrasse toda a ARPANET (MELO JÚNIOR, 2007).

Conforme Melo Júnior (2007), para tornar isso possível, Tomlinson combinou um aplicativo de troca de mensagens chamado SNDMSG com um protocolo de transferência de arquivos, o CYPNET, possibilitando a transmissão em rede. Já o símbolo @ foi incorporado tempos depois com o mesmo objetivo que conhecemos hoje: separar o nome de usuário e seu servidor.

Em 1973, foi realizada a primeira conexão entre dois continentes: a NORSAR (*Norwegian Seismic Array*) ligou-se à ARPANET. Pouco depois, a *University College of London* recebeu a integração (CASTELLS, 2003).

Em 1979, Kevin MacKenzie utilizou um símbolo para descrever uma ironia em uma mensagem, dando início a uma vasta lista de rostos criados por acentos e outras formas. Já os famosos :-) e :-(surgiram apenas em 1982, em um e-mail do cientista Scott Fahlman. Neste ano surgiu outro item prejudicial, o spam, o lixo eletrônico em forma de e-mails em massa ou de conteúdo duvidoso (CASTELLS, 2003).

Forouzan e Mosharraf (2013) dizem que, entre todas as mudanças ocorridas na década de 1970, a que mais contribuiu para o amadurecimento da internet foi a criação do TCP/IP (*Transmission Control Protocol / Internet Protocol*), o protocolo padrão para transmissão de dados usado até hoje. Ele é dividido em camadas, cada uma com tarefas específicas, dependendo de sua proximidade com a rede ou o destinatário. O IP é o responsável pelo endereçamento dos pacotes de dados para os demais protocolos. Já o TCP garante a continuidade do fluxo de informação, cuidando para que o processo ocorra sem problemas.

De acordo com Castells (2003), o método desenvolvido por Vinton Cerf e sua equipe surgiu para substituir o *Network Control Protocol* (NCP), que já estava obsoleto na época e se limitava a controlar a comunicação entre os computadores na ARPANET, sem corrigir falhas no envio. Já com o TCP/IP, qualquer mensagem transmitida de forma errada é rapidamente reenviada. A oficialização dele como protocolo como único na ARPANET, entretanto, só ocorreu em 1983.

Na década de 1980 a internet já estava bastante desenvolvida. Programadores expandiam as fronteiras da rede, criando novas funções para a revolucionária invenção que chegava ao alcance da população em geral. O conceito de uma máquina individual e para uso casual ainda engatinhava na indústria. A ideia foi definitivamente reforçada com o lançamento do PC da IBM, em 1981. Seu estilo padrão foi copiado por inúmeras empresas ao longo dos anos, praticamente padronizando o formato e a composição dos computadores de mesa (CASTELLS, 2013).

A parceria com a Microsoft, que forneceu o sistema operacional para o PC e a concorrência com a Apple (que possuía conceitos menos imitados) ditaram o ritmo de crescimento da nova geração de computadores. Com o passar dos anos, o número de nós e usuários da ARPANET foi crescendo e, com o enfraquecimento da tensão causada pela Guerra Fria, ela perdeu parte do caráter militar. Por seu potencial, entretanto, ela foi dividida em 1983 na recém-criada MILNET, que cuidaria apenas da parte bélica, enquanto o que restou da ARPANET seria utilizado a partir de interesses científicos. Esse segmento mais popular, que foi desativado em 1989, foi o que teve maior desenvolvimento, servindo de base para as inúmeras redes conectadas entre si que conhecemos hoje como internet (FOROUZAN E MOSHARRAF, 2013).

Melo Júnior (2007) destaca que, no final de década de 1980, surge outra criação que não faz mais tanto sucesso, mas ajudou a originar, por exemplo, os famosos mensageiros instantâneos: as salas de bate-papo. Mais direta e informal que os e-mails e concentrando ao mesmo tempo vários usuários com os mesmos interesses, essa forma de comunicação teve sua revolução em 1988, com o desenvolvimento do *Internet Realy Chat* pelo finlandês Jarkko Oikarinen para transmitir notícias durante a Guerra do Golfo e em outros conflitos.

Em 1989, Tim Berners-Lee propôs oficialmente um ambicioso projeto de hipertextos para dinamizar a passagem de um texto a outro de forma mais rápida e dinâmica, em um sistema que ficou conhecido como *World Wide Web - WWW*, que entrou em funcionamento na década seguinte (MELO JUNIOR, 2007).

Conforme Castells (2003), nos anos 90, a empresa norte-americana Netscape criou um protocolo HTTPS (*HyperText Transfer Protocol Secure*), que garante o envio de dados criptografados pela web. Com isso, estava nascendo a Internet atual. E o interesse mundial em torno desta nova ferramenta foi enorme, causando um grande “boom” na década de 90, quando as pessoas começaram a ter PCs e acesso, ainda discado, à grande rede e ainda nesta década que começaram a surgir grandes portais, como AOL e Yahoo, salas de bate-papo e mensageiros instantâneos, como o ICQ e o mIRC, os serviços de e-mail gratuitos, como o Hotmail, sites de busca, como Google e Cade.

Nos anos 2000 e até hoje a internet foi ganhando cada vez mais espaço, a internet discada deu lugar à Banda Larga e até à conexão no seu próprio celular, com a rede 3G (e agora 4G), virou praticamente uma necessidade diária. O compartilhamento de arquivos em sites P2P como o Kazzaa surgiu para destacar uma faceta multimídia da Internet. Veio a era das redes sociais, para reunir amigos e fazer os novos contatos, com Orkut, MySpace, Twitter, Facebook e outros. Os simples ICQ e MSN deram lugar ao Skype e ferramentas que permitem fazer até ligações para telefones comuns (FOROUZAN E MOSHARRAF, 2013)

Forouzan e Mosharraf (2013) relatam que, cresceu o número de provedores, o comércio online se estabeleceu, o mercado de jogos apostou no online e agradeceu, há centenas de redes de conteúdo multimídia usando tanto streaming como buffer para entreterem os internautas. Hoje, a Internet é um mundo de grandes possibilidades e não há dúvida que no futuro muitas outras atividades utilizarão a rede.

4.2 COMÉRCIO ELETRÔNICO

Na definição de comércio eletrônico - CE, Alves e Braz (1999) classificam o termo como derivado do conjunto de transações realizadas mediante técnicas e sistemas que se apoiam na utilização de computadores, que se comunicam através da internet.

Cezaroti (2005) considera que o termo CE é popularmente empregado em contraposição ao comércio tradicional, que é aquele realizado sem a intervenção de equipamentos eletrônicos. Uma venda realizada a partir de correspondência por correio enquadra-se na modalidade de comércio tradicional, enquanto que se realizada por correio eletrônico (e-mail), estará classificada como venda por comércio eletrônico.

Kalakota e Whinston (1996) defendem que o ambiente tradicional de negócio está sofrendo aceleradas mudanças entre os consumidores, procurando oportunidades para se flexibilizar na mudança de parceiros, plataformas, carreiras e redes. As mudanças incluem estabelecer ligações eletrônicas com clientes, fornecedores, distribuidores, grupos de indústrias e mesmo com concorrentes, no processo intitulado SOA, para incrementar a eficiência das comunicações no ambiente empresarial, expandindo a participação no mercado, e mantendo a viabilidade de longo prazo, relacionadas diretamente ao CE.

Frieden e Lejeune (2002) definem que o CE é como o conjunto de transações que envolve o fornecimento de bens ou serviços por meios eletrônicos.

De acordo com Doernberg e Hinnekens (1999), é o meio de condução de atividades comerciais por meio de computadores, incluindo o fornecimento de bens por meios eletrônicos, a realização de operações financeiras e a troca de informações entre empresas e dentro de uma mesma empresa.

Segundo Valente (1998), o CE consiste no desenvolvimento das atividades de cessão de bens e prestação de serviços mediante a transmissão de dados (texto, sons e imagens) por meios eletrônicos.

Altamiro (2000) defende o CE como a capacidade para realizar operações comerciais, transacionando qualquer tipo de bens ou serviços entre dois ou mais sujeitos situados na mesma ou em diferentes jurisdições, utilizando para tal terminal que permitem aceder e intervir na Internet.

De Lucca e Simão (2000) entende que o termo CE tem um significado relacionado com o seu objetivo e outro com o meio de negociação; no primeiro o termo diz respeito à atividade de intermediação mercantil de bens corpóreos, e que abrange a prestação de serviços realizada em um ambiente eletrônico, e no segundo está relacionado com o comércio de bens, corpóreos ou não, por meios eletrônicos.

Coelho (2000) define o CE como a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizada por meio de estabelecimento virtual que é aquele não acessível fisicamente ao consumidor.

Cameron (1997) inclui qualquer negócio transacionado eletronicamente na definição de CE, onde estas transações ocorrem entre dois parceiros de negócio ou entre um negócio e seus clientes.

O CE pode ser definido como sendo a compra e a venda de informações, produtos e serviços através de redes de computadores (KALAKOTA e WHINSTON, 1997).

Luz (2013) considera que o comércio não presencial não é novidade, já que há tempos pessoas se utilizam de meios como telefone, catálogos, telemarketing, entre outros, para realizar suas compras. Porém, foi com o surgimento do comércio eletrônico, pelo uso da internet em ambientes mais seguros para as transações financeiras e comerciais, que as proporções passaram a influenciar a arrecadação dos estados e conseqüentemente grandes preocupações com a atualização da legislação tributária.

4.2.1 Classificação do Comércio Eletrônico

O CE pode ser classificado quanto à qualidade dos intervenientes da operação que está ligada ao fato do comprador do bem ou serviço ser um consumidor final ou um empresário, onde irá utilizar o produto adquirido em seus negócios ou revende-lo (CEZAROTI, 2005).

Este mesmo autor defende ainda que as vendas podem ser de empresa ao consumidor (B2C, *business-to-consumer*), hipótese em que os fornecedores vendem seus produtos e prestam seus serviços por meio de um website aos compradores finais dos seus produtos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas; - também podem ser realizados entre empresas (B2B, *business-to-business*), caso em que as

empresas intervêm como usuárias-compradoras ou vendedoras, ou como provedoras de ferramentas ou serviços de suporte para o comércio eletrônico, como por exemplo: instituições financeiras, provedores de serviços de internet e outras.

De acordo com Antunes (2000), o termo comércio electrónico é amplo e abrange diferentes modelos ou segmentos de negociação, consoante a categoria dos operadores em presença e o sentido das transações que se efetuam. Fala-se assim em:

- B2B – *Business-to-Business*;
- B2C – *Business-to-Consumer*;
- B2E – *Business-to-Employee*;
- B2A – *Business-to-Administration*;
- A2B – *Administration-to-Business*;
- C2B – *Consumer-to-Business*;
- C2C – *Consumer-to-Consumer*.

4.2.2 Comércio Eletrônico Direto e Indireto

No CE pode ocorrer a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou indireto), como por exemplo, a venda de livros, brinquedos, CDs de música, equipamentos eletrônicos, entre outros; e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto), onde podemos ter, entre outros, a venda de softwares, música e livros virtuais. No primeiro caso, temos um desdobramento físico da operação, um bem corpóreo sairá do estabelecimento do vendedor e será entregue ao comprador. Já no segundo caso, a operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a Internet (CASTRO, 2000).

Para Cezaroti (2005), o adjetivo direto ou indireto está vinculado a um dado a mais ao CE. Contudo, o termo CE está relacionado com o meio com o qual é celebrado o negócio jurídico antecedente à entrega do produto ou serviço, de modo que não é o CE que é direto ou indireto, mas sim a forma de entrega do bem contratado. Destaque-se que no CE indireto há uma logística mais complexa de entrega.

O autor ainda relata que, enquanto o CE indireto depende de uma série de fatores externos para que o bem seja entregue ao consumidor, no CE direto a

entrega é feita eletronicamente de um ponto a outro, sem solução de continuidade ou limitações de ordem geográfica. Salieta que há uma grande variedade de bens que podem ser digitalizados e transferidos eletronicamente para os compradores sem a necessidade de qualquer forma de meio físico para transportá-los. Se o bem é intangível, a fiscalização da ocorrência do fato gerador é dificultada.

4.3 OPERAÇÕES

O aspecto material do ICMS está fundado na circulação de mercadorias e serviços, em operações onde a hipótese de incidência é confirmada. O termo operações, portanto, define o fato gerador do imposto (CEZARETI, 2005).

Conforme STF, Recurso Extraordinário Federal n. 86.297/SP, o sentido da expressão operações não deve ser buscado na legislação ordinária posterior ao texto constitucional, pois como adverte Leitão de Abreu, não se pode interpretar a Constituição à luz dos conceitos legais; o caminho inverso é que se impõe.

Para Cezareti (2005), o termo operações foi utilizado em diversos dispositivos da Constituição Federal, mas a Carta não sistematiza o sentido do termo no campo jurídico-tributário. Somente no próprio contexto onde utilizado é que se pode angariar o seu significado, e, no presente caso, o contexto são os dispositivos a propósito da matéria tributária.

Borges (1971) identifica o termo operação como ato de transmissão da posse ou da propriedade de um bem, do qual se irradia a circulação tributável pelo ICMS.

Carvalho (1981) considera o termo operação como significado de atos ou negócios jurídicos hábeis a provocar a circulação de mercadorias.

4.3.1 CNAE Fiscal

A CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas - é uma classificação usada com o objetivo de padronizar os códigos de identificação das unidades produtivas do país nos cadastros e registros da administração pública nas três esferas de governo, em especial na área tributária, contribuindo para a melhoria da qualidade dos sistemas de informação que dão suporte às decisões e ações do Estado, possibilitando, ainda, a maior articulação inter sistemas.

A definição e atualização das subclasses são atribuições da Subcomissão Técnica para a CNAE - Subclasses, organizada no âmbito da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA, sob a coordenação de representante da Secretaria da Receita Federal e com a participação de representantes da administração tributária das esferas estadual e municipal e do IBGE.

A versão original da tabela de códigos e denominações CNAE-Fiscal, num total de 1301 subclasses, foi oficializada pela Resolução IBGE/CONCLA nº 01, de 25/06/98.

A CNAE 2.1 é uma classificação estruturada de forma hierarquizada em cinco níveis, com 21 seções, 87 divisões, 285 grupos, 672 classes e 1318 subclasses.

O quinto nível hierárquico, o das subclasses, é definido para uso da Administração Pública.

As categorias da CNAE 2.1, de seção a subclasse, são identificadas por um código acompanhado de uma denominação.

O modelo de codificação adotado na CNAE 2.1 é misto, sendo formado de um código alfabético (uma letra) para indicar o primeiro nível de grupamento da classificação, a Seção, e de códigos numéricos para os demais níveis de agregação, Divisão, Grupo, Classe e Subclasse.

O código de quatro dígitos das classes CNAE é acompanhado de um dígito verificador (DV), definido por um algoritmo, que tem por finalidade garantir a consistência da chave numérica, especialmente nos casos de autoclassificação, prática adotada em vários formulários que alimentam cadastros da Administração Pública.

A versão atual da CNAE apresenta a seguinte composição:

Posições	Quant.	Codificação
Seções	21	(letras maiúsculas de "A" a "U")
Divisões	87	(até o segundo dígito numérico)
Grupos	285	(até o terceiro dígito numérico)
Classes	673	(até o quarto dígito numérico + um dígito verificador)
Subclasses	1.318	(+ dois dígitos numéricos após o dígito verificador)

Em resumo, a distribuição das subclasses CNAE é a seguinte:

Conjunto de Seções		CNAE-Fiscal	
		Nº Subclasses	Composição
A	Agropecuária e Pesca	122	9%
B, C, D e F	Mineração, Indústria, Eletricidade e Construção	519	40%
E	Água, Gestão e Resíduos e Descontaminação	14	1%
G	Comércio	225	17%
H a Q	Serviços	438	33%
Total		1.318	100%

Seção	Divisões	Descrição CNAE
A	01 .. 03	Agricultura, pecuária, produção florestal, pesca e aquicultura
B	05 .. 09	Indústrias extrativas
C	10 .. 33	Indústrias de transformação
D	35 .. 35	Eletricidade e gás
E	36 .. 39	Água, esgoto, atividades de gestão de resíduos e descontaminação
F	41 .. 43	Construção
G	45 .. 47	Comércio; reparação de veículos automotores e motocicletas
H	49 .. 53	Transporte, armazenagem e correio
I	55 .. 56	Alojamento e alimentação
J	58 .. 63	Informação e comunicação
K	64 .. 66	Atividades financeiras, de seguros e serviços relacionados
L	68 .. 68	Atividades imobiliárias
M	69 .. 75	Atividades profissionais, científicas e técnicas
N	77 .. 82	Atividades administrativas e serviços complementares
O	84 .. 84	Administração pública, defesa e seguridade social
P	85 .. 85	Educação
Q	86 .. 88	Saúde humana e serviços sociais
R	90 .. 93	Artes, cultura, esporte e recreação
S	94 .. 96	Outras atividades de serviços
T	97 .. 97	Serviços domésticos
U	99 .. 99	Organismos internacionais e outras instituições extraterritoriais

A CNAE é derivada da ISIC - Classificação Internacional de Atividades Econômicas – que é a tabela desenvolvida pela ONU e cujo principal objetivo é fornecer um conjunto de categorias de atividades que podem ser utilizados para a coleta e comunicação de estatísticas de acordo com tais atividades.

Desde a adoção da versão original em 1948, a maioria dos países em todo o mundo têm usado ISIC à sua classificação de atividade nacional ou têm as classificações nacionais desenvolvidas derivadas da ISIC.

Fornecendo orientação aos países em desenvolvimento, de nomenclaturas de atividades nacionais, tornou-se uma importante ferramenta para comparação de dados estatísticos sobre as atividades econômicas em nível internacional e nacional, para classificar os dados nas áreas: economia e estatísticas sociais, estatísticas das contas nacionais e demografia das empresas, além de outros. Além disso, a ISIC é cada vez mais utilizada para fins não estatísticos.

4.3.1.1 CNAE Fiscal no Comércio Eletrônico

Conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, versão 2.0 para as Subclasses para Uso da Administração Pública (2007), o uso do CNAE Fiscal para as operações realizadas no CE segue os seguintes parâmetros:

- as unidades empresariais recebem pedidos e transacionam a venda de bens e serviços por uma variedade de meios como, por exemplo, correio, telefone, fax, TV e internet;

- existem três estágios na transferência de propriedade de um bem ou serviço – a emissão da ordem de compra, a realização do pagamento e a entrega do bem ou serviço. As transações de comércio eletrônico podem incluir situações variadas: quando somente o primeiro, o primeiro e o segundo, ou todos três estágios são conduzidos através da internet.

Considera também que, para muitas unidades empresariais, o comércio eletrônico é somente um entre vários meios pelos quais as vendas são efetuadas.

As regras para a classificação de tais unidades continuam as mesmas, sendo as unidades classificadas na classe da principal atividade. As unidades que vendem bens e serviços exclusivamente através da internet devem ser classificadas na subclasse correspondente ao tipo de mercadoria ou serviço que transacionam (grifo nosso). As unidades engajadas no comércio eletrônico serão, portanto, encontradas em diversas subclasses da CNAE 2.0.

Na CNAE 2.0, essa regra é válida inclusive para unidades do comércio varejista com vendas exclusiva ou preponderantemente através da internet. Diferentemente da CIIU/ISIC 4, a CNAE 2.0 não faz distinção entre o comércio em

loja ou fora de loja (por catálogo, televisão, internet e outros meios de comunicação), como já não o fazia na versão 1.0 anterior. Portanto as unidades de comércio varejista serão classificadas em função do tipo de mercadoria vendida, independentemente do modo de comercialização (grifo nosso).

4.3.2 CFOP e CST

O Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP e o Código de Situação Tributária - CST foram instituídos, a partir do Convênio SINIEF s/nº de 15 de dezembro de 1970, visando aglutinar em grupos homogêneos nos documentos e livros fiscais, nas guias de informação e em todas as análises de dados, as operações e prestações realizadas pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

Desde 1º de janeiro de 2003, o código CFOP consiste de quatro dígitos, por exemplo, 1122. Além disso, é possível definir extensões para cada código, que o sistema usa para atribuir condições diferentes de operações.

O primeiro dígito baseia-se nos seguintes critérios:

Direção de movimento de mercadorias	Primeiro dígito	Categoria de destino
Entrada	1	Mesmo estado
	2	Estado diferente
	3	País diferente
Saída	5	Mesmo estado
	6	Estado diferente
	7	País diferente

O CST é composto de três dígitos na forma ABB, onde o 1º dígito deve indicar a origem da mercadoria ou serviço, com base na Tabela A e os 2º e 3º dígitos a tributação pelo ICMS, com base na Tabela B, conforme Ajuste SINIEF nr. 20, de 07 de novembro de 2012.

Tabela A - Origem da Mercadoria ou Serviço

0 - Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5

1 - Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6

- 2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7
- 3 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40% (quarenta por cento)
- 4 - Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07
- 5 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40% (quarenta por cento)
- 6 - Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX
- 7 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX

Tabela B - Tributação pelo ICMS

- 00 - Tributada integralmente
- 10 - Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
- 20 - Com redução de base de cálculo
- 30 - Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
- 40 - Isenta
- 41 - Não tributada
- 50 - Suspensão
- 51 - Diferimento
- 60 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária
- 70 - Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária
- 90 - Outras

4.4 ADMINISTRAÇÃO DOS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

A definição das competências é imperativa para a manutenção da Federação e para o cumprimento dos fins a que se propõe enquanto Estado Democrático de Direito, garantindo autonomia dos entes federados, não no sentido de lhes conferir liberdade ampla, mas para que a tributação se aplique de forma justificada e isonômica (COSTA, 2013).

Costa (2013) ainda considera que a competência tributária deve ser exercida observando as formalidades constitucionais e também aos limites materiais, tais quais: o não confisco (art. 150, inciso IV, CF/88); a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/88); o tratamento isonômico (art. 150, inciso II, CF/88) 384; o princípio federativo (art. 60, § 4º, I, CF/88), este cláusula pétrea.

Para Barreto (2009), o princípio da isonomia não será respeitado se vigorar a mera faculdade de instituir os tributos. Exemplificando pelo serviço de coleta de lixo onde, se quem recebe o serviço, específico e divisível, não é cobrado, geram-se iniquidades, uma vez que se enquadra na mesma situação de quem paga pelo serviço. Deste modo, defender o atributo do exercício da competência tributária, em muitos casos, fere o princípio federativo ao incentivar a guerra fiscal e o tratamento diferenciado a contribuintes em similar situação.

Oliveira (2008) defende que todas as formas de renúncia de receita levam a odiosas situações em prejuízo do erário, posto que frequentemente são feitas sem o devido amparo legal. Não se coadunam, pois, com o pacto federativo ao beneficiar arbitrariamente uma localidade em detrimento dos demais entes federados.

Para os estados e Distrito Federal, a competência tributária no Brasil é definida, pela Constituição Federal (Art.155) e Lei Complementar nº 87/96, por hipóteses de incidência. Porém, neste quesito abordaremos exclusivamente aquelas relativas ao ICMS, que no Paraná é regulamentada pela Lei 11.580/1996.

E para os municípios, a competência tributária se determina no Art. 156 da Constituição Federal e Lei Complementar nº 116/2003, também por hipóteses de incidência, porém este último indicando a lista de serviços a que estão sob a abrangência do ISS, o imposto escolhido para a abordagem relativa a este trabalho.

Enquanto que, acrescentado pela EC-000.075-2013, o Art. 150, da CF traz a seguinte redação quanto à competência para instituir tributo sobre produtos artísticos:

4.4.1 ICMS

O artigo 16 da lei 5.172 de 25/10/1966, CTN- Código Tributário Nacional - define imposto como sendo o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (conceito geral).

O ICMS, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto da competência dos estados e do Distrito Federal. Sua função é predominantemente fiscal, ou seja, a de arrecadar verbas para os cofres públicos, tornando-se uma fonte de receita muito expressiva para os estados produtores em detrimento dos consumidores, pois é o estado em que se realiza o fato gerador do imposto, que tem competência para arrecadá-lo (CARRAZZA, 1995).

De acordo com Ferreira (1997), a operação é uma transação, ou uma continuidade sucessiva de atos próprios das transações comerciais, fazendo a mercadoria circular, desde a venda primitiva até o seu consumo final. A circulação significa o giro, o trânsito, a movimentação, visto que a circulação das mercadorias é o complexo das múltiplas, contínuas e sucessivas transferências, partindo originariamente do produtor, até o consumidor final. A circulação é, por conseguinte, a dinâmica da movimentação das mercadorias para o seu consumo.

A Lei Complementar (federal) n. 87/1996, que estabelece regras gerais a respeito da tributação pelo ICMS, define o fato gerador do imposto, a alíquota, a base de cálculo, o contribuinte, enfim, tudo o que diz respeito a esse tributo. O ICMS é um imposto: não cumulativo, entendendo-se como tal a possibilidade, decorrente de expressa determinação constitucional, de se compensar o que é devido em cada operação com o montante já cobrado na operação ou na prestação anterior (art. 155, § 2º, I da Constituição Federal); sujeito ao lançamento por homologação, conforme preceituado no art. 150 do CTN. Isso quer dizer que cada contribuinte registra as operações realizadas e depois recolhe o que é devido a título de imposto, independentemente de prévio exame da autoridade fazendária, muito embora o fisco deva, posteriormente, homologar esse lançamento.

A CF deriva para o ICMS cinco fatos geradores distintos: sobre operações relativas à circulação de mercadorias; sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; sobre prestação de serviços de comunicação; sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de energia elétrica e sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Cabe ressaltar que, se não houvesse a expressa previsão constitucional sobre a incidência de ICMS nas operações de fornecimento de energia elétrica (art. 155, §§ 2º, “b”, e 3º), essas operações não seriam atingidas pelo imposto, uma vez que a energia elétrica não constitui um bem que se transporta, ao menos no conceito tradicional de mercadoria,

entendida como uma coisa móvel objeto de atividade mercantil, mas uma corrente de cargas elétricas (CEZAROTI, 2005).

4.4.2 ISS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como hipótese de incidência a prestação, por empresa ou profissional autônomo, de serviços constantes de uma Lista que define as atividades que vão constituir seu fato gerador (Lei Complementar nº 116, de 31.07.2003). Esta lista tem natureza taxativa, ou seja, são tributados apenas os serviços dela constantes.

A tributação das atividades contidas na lista de serviços dá-se em função da CF, discriminadora de competências tributárias, e do CTN, que chamou a si a tarefa da definição das hipóteses de incidência dos tributos.

O CTN (Lei 5.172/66, norma complementar à Constituição), da mesma forma, consignou o ISS como imposto sobre a produção e a circulação de serviços. Colocando no grupo econômico dos impostos sobre a produção e a circulação, sem dúvida o ISS se apresenta como um imposto sobre a circulação econômica, pois o fato gerador da respectiva obrigação é a prestação de serviços (prestação a terceiros). Esta é representada pela movimentação de bens, mercadorias ou serviços em direção ao consumo. A prestação de serviços indica o fornecimento de trabalho ou de indiretos a terceiros, mediante paga. Este fato ocorre somente na fase de troca ou permuta, na transferência ou uso do bem, ou seja, no momento da Circulação. O ISS recai, pois, sobre a circulação de serviços.

Quem presta serviços cuja atividade está explicitamente definida na Lista de Serviços, deve sujeitar-se ao ISS, independente da satisfação de outras exigências legais, regulamentares ou administrativas relativas à atividade tributada.

Considera-se prestador do serviço o profissional autônomo ou a empresa que exercer, em caráter permanente ou eventual, quaisquer das atividades referidas na lista de serviços, inscrito ou não no Cadastro Mobiliário Municipal.

Barreto (2003) relata que aos municípios foi outorgada autonomia para editarem suas normas tributárias de acordo com a competência auferida pela CF e LC, afastando a possibilidade de os demais entes políticos adentrarem em seu campo de atuação. Ainda, a autonomia municipal fundamenta o efetivo exercício da

competência pelos municípios, dotando-os de recursos para que não fiquem à mercê dos repasses federais.

Cesar Augusto Seijas de Andrade defende que a instituição do ISS passou a ser compulsória com a promulgação da Emenda Constitucional nº 37, de 2002, acrescida do art. 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Através da Lei Complementar 116/2003 disciplinou-se o aludido inciso III do art. 156, que atribui competência aos municípios para instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza. Tal lei fixa a alíquota máxima em 5% (*Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: [...] II – demais serviços, 5%*). Assim, não tendo fixado alíquota mínima, subsiste o que disciplina o art. 88 do ADCT naquilo que não contraria a LC 116/03.

A LC nr. 116/2003 define como serviço, entre outros, a “*exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres*” (item 12.16), *fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres* (item 13.02) e *fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo* (item 12.14), portanto, fora da incidência do ICMS.

4.5 MERCADORIA

O termo mercadoria é originado do latim *mercatura*, que é aquilo que se comprou para por a venda. O conceito de mercadoria está ligado à ideia de bens materiais que o comerciante revende para os consumidores em geral; então, podemos dizer que a mercadoria era aquilo que estava à disposição no mercado, entendido esse último termo como local onde os consumidores podem adquirir os gêneros do que necessitam (CEZAROTI, 2005).

No século XIX, Borges (1856) identificava mercadorias com fazendas de mercancia, ou seja, bens que andam em comércio, que se carregam em navio, ainda que fossem frutos da terra, a que melhor talvez coubesse o nome de gêneros; vindo a tornar-se fazendas por quase-sinônimo de gêneros e a abranger uns e outros no termo de mercadorias, quando empregadas no tráfico mercantil.

Cezaroti (2005) ainda contempla que mercadoria é um termo que significa bem, objeto de comércio ou de atividade mercantil provido de um elemento subjetivo

que caracteriza a mercadoria, qual seja, a disposição do industrial ou comerciante de colocar determinado bem a disposição de terceiros; caso o elemento volitivo seja no sentido de guardar o bem para si, esse deixará de ser mercadoria. A distinção entre mercadorias e serviços não é puramente acadêmica, porque a tributação relativa à circulação de mercadorias é de competência dos Estados, enquanto a tributação de serviços (ressalvada a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de serviço de comunicação) é de competência dos municípios.

O mesmo autor ressalta que a importância da análise do aspecto subjetivo para a definição de mercadoria decorre da relação dos fornecedores e consumidores com o bem. A divergência a respeito deste ponto na doutrina também indica a necessidade de análise do referido ponto.

Oliveira (1996) identifica a mercadoria como o bem que é produzido ou adquirido com o objetivo de ser comercializado, sem identificar outras características para as mercadorias.

Martins (1978) define mercadoria como um bem objeto de comércio, com a ressalva de que somente bens móveis podem ser objeto de circulação mercantil, excluindo expressamente desse conceito os bens imóveis e os bens imateriais.

Carrazza (1995) considera o termo mercadoria como bem móvel, sujeito à mercancia, ressaltando que a natureza mercantil decorre da destinação específica do bem e não de propriedades intrínsecas.

Cezaroti (2005), objetivando alcançar a definição do termo mercadoria pela jurisprudência brasileira, cita o julgamento ocorrido na 1ª Seção do Supremo Tribunal de Justiça a respeito da incidência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, instituída pela Lei Complementar 70/91, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. A decisão do Tribunal considerou que os bens imóveis, quando comercializados com constância e intuito de lucro, são mercadorias. Para fundamentar esta decisão, considerou-se que a definição de mercadoria encontrada no art. 191 do Código Comercial é um conceito que deve ser interpretado de acordo com o momento histórico da sua leitura e não com o de sua instituição.

O mesmo autor considera que o conceito de mercadorias não é expressamente definido pela legislação, por isso a identificação dos seus requisitos deve ser buscada inicialmente na CF e depois nos demais dispositivos legais. Igualmente, a legislação também não determina que as mercadorias consistam

necessariamente bens tangíveis, bastando agregar caráter de individualização e de transporte de um lugar a outro, independentemente da forma e meio de transporte. Os gases, por exemplo, podem ser acondicionados em tanque e vendidos como mercadorias. A referência à legislação comercial ou civil não impede que o conceito de mercadoria sofra variações no tempo, porque a evolução humana demonstra que novos tipos de bens suscetíveis de apropriação e comercialização podem surgir convenientemente ao longo do tempo. Por isso, declara que o legislador foi sábio ao não engessar o termo mercadoria, porque sabe que a sua identificação pode sofrer influências de acordo com a circunstância histórica.

José Eduardo Soares de Melo adota o entendimento de que os programas de computador não são mercadorias, sob o argumento de que o respectivo *software* representa um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, o que tornaria imprescindível a alteração normativa para que haja a incidência de ICMS.

Marco Aurélio Greco conclui que uma interpretação restrita do art. 191 do Código Comercial de 1850 e do art. 110 do CTN não autoriza a incidência do ICMS sobre a comercialização de *softwares*. Por outro lado, uma interpretação que considere apenas a habitualidade de quem realiza venda (do comerciante), bem como a capacidade contributiva de quem realiza a operação, levaria, para o referido autor, a incidência do referido imposto.

Newton de Lucca entende que o *software* é passível somente de seção ou licença de uso (nos termos do art. 27, da Lei nº 7.646/87, revogado pelo art. 9º da Lei nº 9.609/98) e não de transferência de propriedade, razão pela qual não há incidência do ICMS.

Ainda na conceitualização do termo mercadoria quanto à sua tangibilidade, Cezaroti (2005) cita algumas doutrinas e a resposta à Consulta nº 99, pela 7ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil, que interpretam o enquadramento dos softwares no termo, as quais vejamos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL/7ª REGIÃO
FISCAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 99, DE 15 DE ABRIL DE 2003

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE SOFTWARE.
DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERCENTUAL APLICÁVEL.

A venda de software pronto (de prateleira, standard) é classificada como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é de oito por cento. A venda de software por encomenda é classificada como prestação de serviço e o percentual para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é de 32%. A venda de software adaptado (customizado), na hipótese de a adaptação corresponder, apenas, a uma atividade-meio para a consecução da atividade-fim (entrega do software), é classificada como venda de mercadoria. Quando a adaptação for de tal relevância que modifique substancialmente a estrutura do software, a obrigação de fazer torna-se evidente, e a atividade é classificada como prestação de serviço. A atualização do software (upgrade) submete-se ao mesmo critério de classificação utilizado na venda (obrigação de dar ou de fazer). O fornecimento de assistência técnica e manutenção permanente representam obrigação de fazer e, dessa forma, a atividade é classificada como prestação de serviço. A atividade de locação de software está sujeita ao percentual para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica de 32%. A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, que exerça atividades diversificadas, deverá segregar as receitas oriundas de cada atividade e aplicar o percentual respectivo, para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 518 e 519 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999). INEFICÁCIA PARCIAL Não produz efeitos a consulta que não se refira a dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado. Dispositivos Legais: Arts. 2º e 3º, I, da Lei nº 9.311/1996; arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF); arts. 3, § 1º, III e IV; e 15, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 230/2002.

ANA CELINA DE ARAÚJO CHAVES PERSEKE
Chefe da Disit/SRRF07

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL/10ª REGIÃO
FISCAL
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 59, DE 25 DE ABRIL DE 2003

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. "SOFTWARES". Aplica-se o percentual de 8% por cento sobre a receita auferida na atividade de revenda de programas de computador (softwares) adquiridos de terceiros, por caracterizar revenda de mercadorias, e o percentual de 32% sobre a receita advinda da prestação de serviços pela atividade de desenvolvimento de programas de informática personalizados e sob encomenda do cliente. No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 518 e 519, § 1º, inciso III, alínea "a" e § 3º.

VERA LÚCIA RIBEIRO CONDE
Chefe da Divisão de Tributação

4.6 BENS CORPÓREOS E INCORPÓREOS

Alves (2000) atribui a Sêneca as expressões *corporales* e *incorporales*. A divisão dos bens entre corpóreos e incorpóreos está relacionada com a distinção das coisas entre existentes, que são aquelas que se pode ver ou tocar, e intelectuais, que são aquelas concebidas pela inteligência do homem.

O mesmo autor considera que as coisas corpóreas eram aquelas perceptíveis ao tato humano, enquanto as incorpóreas eram aquelas imperceptíveis, objeto somente da inteligência humana. Essa distinção não era rígida entre os romanos, pois o direito de propriedade era enquadrado entre as coisas corpóreas, uma vez que, pela amplitude dos direitos concedidos sobre a coisa que esse direito atribui ao seu titular, não distinguiam os romanos a coisa do direito de propriedade sobre ela. Essa classificação feita pelos romanos sofre críticas em razão da divisão dos bens em corpóreos (coisas) e incorpóreos (direitos), uma vez que a coisa é objeto de direito, ou seja, as coisas são objetos de autorização concedida por meio de norma jurídica.

Cezaroti (2005) cita que, apesar dessa crítica, a classificação é aplicada em nosso ordenamento jurídico, uma vez que, regra geral, somente os bens corpóreos são suscetíveis de posse, bem como de certos modos de aquisição da propriedade (tradição e uso-capião). Considerando que bens corpóreos ou materiais são aqueles perceptíveis pelos sentidos humanos diretamente ou mediante a utilização de instrumentos materiais, enquanto os bens incorpóreos ou imateriais são coisas imperceptíveis pelos sentidos humanos, qualquer bem que possa ser percebido por um dos cinco sentidos humanos pode ser considerado material.

Considera ainda que, mormente às dificuldades percebidas pelos juristas a respeito desta matéria, uma vez que a classificação empírica do que consiste bem corpóreo ou incorpóreo se vale da percepção da existência do bem por um dos cinco sentidos humanos, mesmo que por utilização de instrumentos materiais, qualquer manifestação desse bem pode resultar na percepção humana da sua existência.

Afirmou o Ministro Pertence (1998) em Recurso no STF: "*Estou, de logo, em que o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo*". Reafirmou em passagem posterior: "*... bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS; ...*".

Castro (2000) pondera que, primeiro, devemos ressaltar uma incongruência entre a premissa destacada e a conclusão da decisão tomada. Com efeito, se somente a mercadoria, como bem corpóreo, pode sofrer a incidência do ICMS, então, no "software de prateleira", composto pela base física e pelas instruções de programação (em arquivos magnéticos), a tributação estaria recaindo sobre o substrato material. Ocorre que o valor da base física é ínfimo, praticamente desprezível, na composição final do preço do produto exposto à venda. Portanto, a incidência tributária efetivamente deve ser dirigida para a parte predominante e substancial do "software de prateleira", ou seja, os programas residentes nos arquivos magnéticos.

Se o conceito de mercadoria requer que o bem correspondente seja percebido pelos sentidos humanos, os jogos disponíveis no site do vendedor se enquadram no conceito porque serão perceptíveis pela visão humana, de mesma forma que aqueles vendidos no balcão, após a sua instalação no computador de quem o utilizará (CEZAROTI, 2005).

4.6.1 Desconstrução e Desintermediação

O debate sobre este tema torna-se ainda mais importante na medida em que se destaca, como característica essencial da internet, a desconstrução do tradicional conceito forma-conteúdo que permeou até então o tratamento dado às mercadorias. O conteúdo de um CD de música, por exemplo, pode estar também em um arquivo MP3 no iPod, no aparelho de telefone celular como *ringtone*, como trilha sonora compondo um jogo ou em qualquer formato, no entanto, continua sendo essencialmente música (ADOLPHO, 2011).

Mas essa desconstrução, conforme o autor, foi capaz de gerar novos negócios como o iTunes e a indústria de *ringtones* para celulares. Assim também tem acontecido com outros produtos como livros, softwares e jogos de computador, mas, o que se evidencia é que o conteúdo que geralmente é produzido pelo músico, jornalista, pintor, designer ou escritor, por exemplo, não necessita mais da plataforma física para atingir o consumidor. A intermediação da indústria, que antes tinha as máquinas e o capital para produzir os materiais de suporte para o produto deixou de ser relevante, pois a informação pode fluir pela internet. Um arquivo MP3 pode ser transportado tanto em um iPad como em um *notebook*, ou ainda em um

dispositivo móvel de memória, assim como um texto que pode estar contido em uma folha de papel, na tela de um leitor eletrônico de livros ou em um leitor de telas de um computador.

Ainda, conforme Adolpho, como consequência desta característica, alguns intermediários desses negócios têm deixado de agregar valor ao produto, ocasionando a sua retirada da cadeia de distribuição, num fenômeno chamado “desintermediação”. Pondera que será cada vez mais comum a aproximação entre o produtor e o consumidor, principalmente em se tratando de vídeos, imagens, sons, texto e softwares em formato digital, já que o conteúdo geralmente é o principal motivo da compra. Além do mais, o tempo de espera para receber a informação tem levado o consumidor a evitar aquelas que necessitam de meio físico para se propagar, colocando a internet como principal meio de “desintermediação” da notícia, por exemplo. É um fenômeno que agrega valor ao produto, por isso muitos estão buscando se adaptar ao novo conceito para os seus negócios.

4.7 ALGUMAS DISPOSIÇÕES LEGAIS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Poucos dispositivos merecem destaque, neste trabalho, no sentido da ordenação da atividade específica de CE e suas hipóteses de incidência do ICMS.

A ausência de uma ordenação precisa acerca da atividade de comércio por meio da internet abre lacunas para que os entes da federação se apropriem de regras, não somente em prol da própria organização, mas também no sentido de preservar a sua arrecadação. É o caso do Protocolo 21/2011 pelo qual os estados de Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal, em seguida aderindo os estados de Mato Grosso do Sul e Tocantins, determinaram “exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final os adquire de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom”. Em tempo, o termo “não presencial”, que originalmente configurava “comércio eletrônico”, foi adotado para abranger aquelas vendas, não só do comércio pela internet, mas também que, genericamente, não são realizadas de forma presencial.

Este protocolo sofreu a ação de inconstitucionalidade, ADI nº 4628, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio – CNC, e foi derrubado em liminar concedida pelo ministro Luiz Fux, do STF. A decisão ainda será encaminhada para o plenário do STF onde os ministros do tribunal poderão mantê-la ou não, porém, enquanto não ocorrer o julgamento, a liminar está em vigência, ou seja, os efeitos do Protocolo 21/2011 estão desautorizados.

Mas, a PEC - Proposta de Emenda Constitucional, que foi originada no Senado sob nr. 103/2011, busca uma forma mais harmônica para preservar os efeitos pretendidos pelo Protocolo 21.

Já aprovada pelo Senado, foi enviada à Câmara dos Deputados, onde recebeu o número de PEC 197/2012. A proposta terá sua admissibilidade analisada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Depois será criada uma comissão especial para analisar o texto, antes de ser votado em dois turnos pelo Plenário. Propõe mudança nas regras de recolhimento do ICMS nas operações de compra e venda não presencial. Sua vigência ocorreria a partir do ano subsequente ao da publicação oficial e após noventa dias desta.

De autoria do senador Delcídio do Amaral (PT-MS), a medida prevê que quando um produto for vendido ao consumidor de outro estado, será aplicada a alíquota interestadual do imposto, cabendo ao estado destinatário a parcela da seguinte forma: se o consumidor final for contribuinte, a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual; se o consumidor final não for contribuinte, a diferença entre a alíquota interna do estado remetente e a alíquota interestadual.

A modificação na legislação proposta pela PEC é relativa aos casos em que o consumidor não é contribuinte do ICMS, quando é aplicada somente a alíquota interna do estado remetente.

Atualmente, a proposta defende as seguintes regras básicas:

- no caso em que o destinatário for contribuinte, no Estado de origem será cobrada a alíquota interestadual e, no Estado de destino, a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. A responsabilidade do recolhimento será do destinatário;
- no caso em que o destinatário for não-contribuinte, no Estado de origem será cobrada a alíquota interestadual e, no Estado de destino, a diferença

entre a alíquota interna do Estado remetente e a interestadual. A responsabilidade do recolhimento será do remetente.

Encontra-se na Comissão Especial da Câmara, com substitutivo, que altera a redação do Senado para, sendo o destinatário contribuinte ou não, “ao Estado de destino caberá a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual”.

Outro dispositivo recente é o Decreto nº 7.962, de 15 de março de 2013, que veio regulamentar a Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, para dispor sobre a contratação no comércio eletrônico.

Atente-se que, para este caso, pela forma da regulamentação da Lei, a denotação que o legislador buscou foi de garantir os direitos básicos do consumidor que utiliza a internet para adquirir mercadorias e serviços, uma vez que as informações básicas necessárias relativas aos produtos e ao fornecedor ficam expressamente declaradas no sítio eletrônico.

Tramita na esfera federal o Projeto de Lei nº 1.483/99, de autoria do Deputado Dr. Hélio (PDT/SP), que pretende instituir a fatura eletrônica assim como a assinatura digital nas transações comerciais eletrônicas em todo o território nacional.

Destaque-se que no Parágrafo Único desta PL o legislador pretende determinar que “toda documentação eletrônica bem como o cadastro de assinaturas digitais deverão estar com seus registros disponíveis para avaliação e fiscalização dos órgãos federais responsáveis”. (*grifo nosso*)

O volume de negócios realizados por meio da internet, no Paraná, é, sem dúvida, expressivo. Conforme levantamento realizado pela CRE, da SEFA-PR, em atendimento ao protocolo SID 11.210.401-1, somente dez contribuintes paranaenses receberam, no período de março/2011 a março/2012, mais de quinhentos milhões de reais de vendas a eles destinadas. Os levantamentos realizados pela E-bit mostram que, em 2012, o faturamento anual brasileiro para os negócios B2C atingiram a marca de R\$ 22,5 bilhões com 66,7 milhões de pedidos realizados, e, em 2013, a marca chegou aos R\$28,8 bilhões, ou seja, com aumento de 28%. Além disso, 9,1 milhões de pessoas fizeram compras *online* pela primeira vez em 2013, elevando o número de pessoas, que ao menos uma vez utilizaram a internet para a compra de algum produto, para 51,3 milhões. Até o final de 2014, a E-bit estima que haverá um crescimento nominal de 20%, o que corresponderá a R\$ 34,6 bilhões no ano. Mesmo assim, o Estado não possui relevantes elementos legais próprios que regulem mais especificamente esta atividade.

O ordenamento mais relevante diz respeito ao dispositivo que concede crédito presumido de ICMS para as vendas realizadas por contribuintes paranaenses que realizam operações, exclusivamente, por comércio eletrônico, às pessoas físicas não contribuintes, para uma carga tributária em percentual que resulte em 12%, descrito no Item nr. 18, do Anexo III, do Regulamento do ICMS do Paraná, em acordo com o seu Parágrafo único, do Artigo 4º.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da evolução das relações humanas, contada pela história da civilização, emerge a formação de estruturas sociais cada vez mais complexas nas suas capacidades de fazer. Nesta ordem, a utilização de ferramentas tem sido essencial tanto para o desenvolvimento humano como para a evolução intelectual pela própria arte de criação desses artifícios.

A Internet é, sem dúvida, uma dessas criações que revolucionaram muitos aspectos das relações humanas, como a capacidade de figurar um poderoso canal de negócios entre pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, além de consistir, por si só, um negócio.

Neste ambiente, muitas operações são realizadas onde ocorre a incidência do ICMS, suscitando a responsabilidade do Estado de zelar pelo controle e fiscalização do imposto a fim de garantir o bem estar e a justiça fiscal e social por intermédio da arrecadação dos recursos públicos. Assim, procurando contribuir para o melhor aparelhamento e conhecimento da SEFA/CRE, que realiza este dever de ofício de fiscalizar no Paraná, analisamos os conteúdos deste trabalho sob a ótica da TI - Tecnologia da Informação – e da fiscalidade. Pois, fiscalizar o comércio realizado pela internet, no âmbito do ICMS, deixou de ser uma tarefa acessória, já que a rede se tornou também um grande e importante canal de negócios ocultos à fiscalização - tornando ainda mais fecunda a sonegação e a elisão fiscal – sendo que a falta de regras claras para o uso deste canal tem contribuído para esta constatação indesejada.

Vimos neste trabalho que há em alguns segmentos resistência para suprimir os velhos conceitos comerciais e civis para esta nova modalidade comercial, por isso o comércio eletrônico, em partes, ainda continua sendo regido por regras das tradicionais operações convencionais. Assim, alguns aspectos fundamentais que definem operações e os objetos das negociações se tornaram indefinidos. É o caso do fenômeno da “desconstrução do conceito forma-conteúdo”, o qual trazemos para a análise, uma vez que levantou o debate da hipótese de incidência do ICMS sobre produtos incorpóreos.

Em tese, este fenômeno pode transformar um bem corpóreo em incorpóreo, como por exemplo, a música em formato MP3 que passa a ser comercializada pela internet diretamente entre produtor e comprador sem o suporte físico que a continha,

o CD. Deste modo, propositadamente, consideramos o exemplo da música para buscar o entendimento do que distingue os bens corpóreos dos incorpóreos, já que há jurisprudência no STF que limita o poder do Estado em tributar bens incorpóreos pelo ICMS (*“bem incorpóreo sobre o qual, não se cuidando de mercadoria, efetivamente não pode incidir o ICMS.”* Min.PERTENCE, 1998).

Se se considerar, conforme Cezaroti (2005), que *bens corpóreos ou materiais são aqueles perceptíveis pelos sentidos humanos diretamente ou mediante a utilização de instrumentos materiais, enquanto os bens incorpóreos ou imateriais são coisas imperceptíveis pelos sentidos humanos*, concordamos que qualquer bem que possa ser percebido por um dos cinco sentidos humanos pode ser considerado corpóreo.

A música estimula a audição assim como a imagem, a visão. Não consistiria, portanto, a música em formato MP3 um bem corpóreo já que é percebida por um dos sentidos humanos? Este conceito formulado do que é ou não corpóreo se contradiz quando define como algo não perceptível pelos sentidos humanos; neste entendimento há que se perguntar: - quais dos cinco sentidos humanos não devem perceber o bem para que seja classificado como incorpóreo? Ou, qual o sentido deve ser estimulado pelo bem para que seja classificado como corpóreo?

Pela falta de substância que contribua clara e objetivamente para o estudo da hipótese de incidência do ICMS, na tentativa de classificar os bens pelo aspecto da tangibilidade, afastamo-nos desta linha. Passamos, portanto, a considerar o momento da concepção e destinação desses bens como fundamentais para se contemplar se há ou não a respectiva incidência, pois o ICMS é um imposto que tributa a circulação de mercadorias e não o consumo.

A LC nr. 116/2003, de natureza taxativa e exclusiva, determina quais os serviços onde há incidência de ISS e, por exclusão desses, os bens e serviços sujeitos à tributação pelo ICMS, exceção àqueles cuja não incidência já se encontra definida por lei.

Entendemos que no momento da concepção da música, da sua composição e gravação, realizando-se mediante encomenda ou não, porém destinada a um determinado consumidor para um determinado fim, a operação caracteriza-se como prestação de um serviço. É o serviço em si, o esforço dedicado para produzir algo que terá um fim específico é que justifica a tributação do ISS. Assim como a execução dessa música ou a sua apresentação para certo público também é um

serviço. Porém, quando uma música vai para a prateleira ou para um depósito físico ou digital visando atividade mercantil, passa a se caracterizar mercadoria, e assim deixa de produzir fato gerador do ISS para se submeter ao ICMS, salvo exceções.

Da mesma forma podemos também classificar, entre outros, os *softwares* que, estando fora do momento de um desenvolvimento específico, encomendado ou não, porém pronto para ser comercializado tanto com um suporte físico, como o CD ou *pen drive*, ou disponível para *download* mediante venda, também é mercadoria. Não se poderia falar, neste caso, em cessão de uso intelectual, a não ser que não venha a ser objeto de venda, mas de arrendamento por tempo determinado.

Destas considerações emerge o fato de que o Estado tem deixado de arrecadar o imposto, dessas operações, pela falta de definições legais objetivas que classifiquem os elementos do ICMS. E, pela falta de meios que possibilitem a identificação dessas operações no ambiente do CE, o Estado deixa de realizar a fiscalização do ICMS com a devida eficácia.

Com a implantação da Nota Fiscal Eletrônica e da Escrituração Fiscal Digital, o Paraná passou a obter informações muito importantes das operações, realizadas sob a incidência do ICMS, em um canal direto às informações do interesse da fiscalização. Porém, não há nesses documentos os campos destinados para identificar as operações realizadas exclusivamente no CE. Embora o documento formulado pela SEFA-CRE, que tramita com protocolo nr. 11.210.401-1, sugere a criação de três novos códigos de CFOP para identificação da operação, - 5.128 para as “vendas pelo comércio fora de lojas não-especializado via internet, telefone, catálogo, etc. destinadas a consumidor final em operação interna”; - 6.128 para as “vendas pelo comércio fora de lojas não-especializado via internet, telefone, catálogo, etc. destinadas a consumidor final em operação interestadual”; e 7.128 para as “vendas pelo comércio fora de lojas não-especializado via internet, telefone, catálogo, etc. destinadas a consumidor final em operação internacional”, entendemos que, além dos três códigos sugeridos, o CFOP contempla muitas outras formas de operações que poderiam ocorrer no ambiente do CE. Por isso, consideramos eficaz que a simples criação da “Tabela C” para o CST, com códigos: “0” para as operações não presenciais e “1” para as demais operações seria suficiente para abranger todas as formas de negócios, nos documentos fiscais, possibilitando, ainda, identificar quais operações ocorreram de forma não presencial.

De mesmo modo, a identificação dos agentes envolvidos nos negócios do CE também é muito importante para a manutenção da fiscalidade, principalmente daqueles que realizam vendas exclusivamente no CE, face ao incentivo fiscal do item 18, Art. 4º do RICMS-PR. Porém, a partir do que foi pesquisado, não encontramos qualquer código que identifique precisamente o agente do comércio eletrônico, exceção às notas explicativas de algumas subclasses da CNAE.

Por isso, entendemos que seja relevante criar um código CNAE específico para esta atividade. A ISIC - *International Standard Industrial Classification*, que é a tabela desenvolvida pela ONU da qual a CNAE se deriva, já contempla a classificação do Comércio Eletrônico, mas ainda não está sendo contemplado pela CNAE de forma abrangente. Nesse caso, a sugestão é para que a identificação, de que a empresa ou o estabelecimento opera exclusivamente no CE, seja demonstrada mediante um atributo no cadastro que sinalize para essa condição, ou seja, um código CNAE próprio.

Esta sugestão já é objeto de análise do pedido formalizado pela SEFA-CRE com protocolo SID nº 11.210.401-1.

6 BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, C. A. S. de. **A repartição das receitas tributárias e os incentivos fiscais.** In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo Fiscal. Questões Contemporâneas.* Florianópolis: Conceito, p. 311, 2010.

ALVES, J.C.M. **Direito romano.** Rev. Forense, 13ª ed., vol. I, p. 139. Rio de Janeiro, 2000.

ALVES, J.L.; BRAZ, M. **Comércio eletrônico: desafios a fiscalidade,** In: Estudos em memória de Ramón Valdes Costa. Fundación de Cultura Universitária. Ed. Montevideu, p.853-873, 1999.

ALTAMIRO, A. **La tributación Directa ante el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas através de Internet,** rev. de Ciência e Técnica Fiscal, nº 397, Lisboa, 2000.

ANTUNES, F. **Comércio Eletrónico: Ter valor ou não ter nada, Infoeuropa.** Boletim informativo do Euro Info Centre Algarve, nº 33 – ed. Especial, dezembro, 2000.

BARRETO, A. F. **Curso de Direito Tributário Municipal.** Ed. Saraiva, São Paulo, p. 16-18, 2009.

BARRETO, A. F. **ISS na constituição e na lei.** Dialética, São Paulo, p.10, 2003.

BORGES, J.F. **Dicionário jurídico comercial.** Porto: Typografia de Sebastião José Ferreira, 1856.

BORGES. J.S. M. **O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos.** Revista de direito administrativo, vol. 103, p. 33-48. Rio de Janeiro. jan/mar.1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Inegibilidade prevista no art. 1º, I, n, da Lei Complementar nº 5/1970. **É válido, por não ser constitucional, ainda que em parte, aquele preceito.** Exegese dos art. 151, II e IV, e 149, § 2º, c, da Constituição. Recurso provido. Recurso extraordinário eleitoral nº 86.297/SP. Recorrente: Procurador-Geral Eleitoral. Recorrido: José Perassoli. Rel. Min. Thompson Flores. Ac. do Plenário. Brasília, 17.11.1976. RTJ vol. 79, p. 671/715.

Câmara dos Deputados. **Projetos de Leis e Outras Proposições,** atualizado até 30 de maio de 2012. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=16792> e <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD19OUT1999.pdf#page=148>. Acesso em: 05 de dezembro de 2013.

Camara-E.net – Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico. **E-Commerce B2C fatura R\$ 22,5 bilhões em 2012,** 20 de março de 2013. Disponível em:

<http://www.camara-e.net/2013/03/20/e-commerce-b2c-fatura-r-225-bilhoes-em-2012/>. Acesso em: 12 de dezembro de 2013.

CARVALHO, P. B. **Regra matriz do ICM**. Tese (Livre docência em direito tributário). Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 1981.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 2ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1995.

CASTELLS, M. **A Galáxia da Internet: Reflexões sobre a Internet, os Negócios e a Sociedade** – tradução: Maria Luiza X. de A. Borges. Ed. Zahar, cap. 1, p. 13 Rio de Janeiro, 2003.

CASTRO, A.A., **Os Meios Eletrônicos e a Tributação**, Brasília, 25 de novembro de 2000. Disponível em <http://www.aldemario.adv.br/meios.htm>. Acesso em: 22 de agosto de 2013.

CEZAROTI, G. **ICMS no Comércio Eletrônico**. Editora MP. São Paulo. 2005.

COELHO, F.U. **Curso de direito comercial**. Ed. Saraiva, vol. 3. São Paulo. 2000.

Concla – Comissão Nacional de Classificação, CNAE. Disponível em: <http://www.cnae.ibge.gov.br/subclasse.asp>. Acesso em: 18 de dezembro de 2013.

COSTA, M.F.B., **A Competência Tributária na Produção e no Controne Normativo: Da Repartição Constitucional das Competências Tributárias na Federação Brasileira ao Seu (in) Exercício Pelos Entes Políticos Municipais**, Maceió, 2013. Disponível em: www.repositorio.ufal.br/.../A%20competência%20tributária%20na%20prod. Acesso em: 14 de dezembro de 2013.

DOENBERG, R.L.; HINNEKENS, L. **Electronic Commerce and internacional taxation**. Haia: Kluwer law internacional/ internacionalfiscal association, 1999.

E-Commerce News. **Delcídio Pedo Agilidade na Tramitação da PEC que regulamenta ICMS do E-Commerce**, 18 de setembro de 2013. Disponível em: <http://ecommercenews.com.br/noticias/legislacao-noticias/delcidio-pede-agilidade-na-tramitacao-da-pec-que-regulamenta-icms-do-e-commerce>. Acesso em: 28 de novembro de 2013.

Fato Notório. **PEC muda regras de ICMS para vendas pela internet**, 17 de agosto de 2012. Disponível em: www.fatonotorio.com.br. Acesso em: 23 de novembro de 2013.

FERREIRA, Pinto. **Imposto estadual**. Enciclopédia Saraiva de Direito, n. 42. Ed. Saraiva. São Paulo, 1977.

FOROUZAN, A.B., MOSHARRAF, F. **Redes de Computadores: Uma Abordagem Top-Down**. Ed. Bookman. Porto Alegre- RS, cap. 1, p. 21- 23, 2013.

Governo de Mato Grosso - Secretaria de Estado da Fazenda. **Protocolo ICMS. 21**, de 1º de abril de 2011, 07 de abril de 2011. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/legislacao/legislacaotribut.nsf/fraWebDocumento?OpenFrameSet&Frame=frmFrame2&Src>. Acesso em: 28 de novembro de 2013.

Juris Brasil, Internet Legal. **CCJ aprova mudança nas regras de ICMS para vendas pela internet**. Disponível em: [http://internet-legal.jusbrasil.com.br/noticias/100500685/ccj-aprova-mudanca-nas-regras-de-icms-para-vendas-pela-internet\(in\)http://internet-legal.jusbrasil.com.br](http://internet-legal.jusbrasil.com.br/noticias/100500685/ccj-aprova-mudanca-nas-regras-de-icms-para-vendas-pela-internet(in)http://internet-legal.jusbrasil.com.br). Acesso em: 28 de novembro de 2013.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. Rev. Atual, 21ª. ed., p. 314. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, I.G.S. **O Fato Gerador do ICM**. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária/ Resenha Tributária, p. 82,1978.

MELO Jr, C.S., **Web 2.0 e Mashups – Reinventando a Internet** – Rio de Janeiro: Brasport, cap. 1, p. 4 e 5, 2007.

OLIVEIRA, R. F. de. **Curso de direito financeiro**.Revista dos Tribunais. São Paulo, p. 116, 2008.

OLIVEIRA, R.M. **Operações Relacionadas com Imóveis e Contribuição ao COFINS**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, vol. 6, p. 75, março de 1996.

Pref.Municipal de Divinópolis,MG. **ISS – Imposto Sobre Serviços – Definição**. Disponível em: <http://www.divinopolis.mg.gov.br/iss/mostraresposta.php>. Acesso em: 14 de dezembro de 2013.

SALVADOR, M. **O Quinto Poder está nas mãos dos consumidores**, 2009. Disponível em <http://www.akatu.org.br/Temas/Consumo-Consciente/Posts/O-quinto-poder-esta-nas-maos-do-consumidor>. Acesso em: 22 de agosto de 2013.

Solução de Consulta nº 99, de 15.4.2003. **Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal. No mesmo sentido: 8ª Região Fiscal, Divisão de Tributação, Solução de Consulta nº 20, de 3.2.2004**, DOU I de 19.3.2004, p. 19. Disponível em: http://www.agcont.com.br/Lucro_Presumido/Solucoes/venda. Acesso em: 15 de janeiro de 2014.

STF. **Localizamos três decisões do STF sobre o assunto**. São todos Recursos Extraordinários julgados pela 1a. Turma: a) RE 191.732, RE 176.626-3-SP. Fls. 316, RE 176.626-3-SP. Fls. 323. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 04/05/1999; b) RE 199.464, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, julgado em 02/03/1999 e c) RE 176.626, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 10/11/1998.

STF, Pleno, **Recurso Extraordinário Eleitoral nº86.297/SP**. rel. Min. Thompson Flores, maioria, RTJ v.79, p.702, 17.11.1976.

VALENTE, P. **Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale**. *Internet*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Milão, ano 57, n. 3, p. 383-411, set.1998.

XVI Congresso Internacional de Direito Tributário. **Proposta muda regras de ICMS para vendas pela internet**, Belo Horizonte, MG, 23 de agosto de 2012. Disponível em:http://universotributario.com.br/index.php?option=com_content&task=view&id=2286&Itemid=62(in)<http://www.abradt.com.br/congresso2012/noticia/proposta-muda-regras-de-icms-para-vendas-pela-internet>. Acesso em: 23 de novembro de 2013.

ADOLPHO, C. **Os 8 Ps do Marketing Digital – O Guia Estratégico do Marketing Digital**. Novatec, São Paulo, 2011.

Valor Econômico. **Ministro Fux derruba regra do Confaz sobre tributação no e-commerce**, 18 de fevereiro de 2014. Disponível em: <http://www.valor.com.br/politica/3434634/ministro-fux-derruba-regra-do-confaz-sobre-tributacao-no-e-commerce>. Acesso em 28 de março de 2013.

Estadão.Economia. **Comércio eletrônico no País fatura R\$ 28,8 bi em 2013**. 12 de março de 2014. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia-geral,comercio-eletronico-no-pais-fatura-r-28-8-bi-em-2013,179461,0.htm>. Acesso em 05 de abril de 2014.

CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas – Subclasses. Disponível em: <http://subcomissaocnae.fazenda.pr.gov.br/>. Acesso em 05 de abril de 2014.

ONU – Organização das Nações Unidas - Department of Economic and Social Affairs. **International Standard Industrial Classification of All Economic Activities**. Series M No. 4/Revision 4. Nova Iorque, 2008.

Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio S/Nº, de 15 de dezembro de 1970**. Disponível em: https://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/Convenios/SINIEF/CVSN_70.htm. Brasília, DF, 29 de setembro de 1994. Acesso em 05 de abril de 2014.

LUZ, S. M. D. - **O ICMS No Comércio Eletrônico: Vendas Interestaduais Destinadas A Consumidor Final**. Maringá, 2013.

DJi. **Índice Fundamental do Direito**. Disponível em: http://www.dji.com.br/constituicao_federal/cf150a152.htm. Acesso em 05 de abril de 2014.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, CONCLA – Comissão Nacional de Classificação. **Classificação Nacional de Atividades Econômicas. Versão 2.0. Subclasses para Uso da Administração Pública**. Rio de Janeiro, 2007.