

**FACULDADE INTEGRADA DE PERNAMBUCO
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

IRAN MAIA DE MELLO

**DIREITO TRIBUTARIO:
REFLEXÃO SOBRE A IMPORTANCIA DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NOS
NEGÓCIOS ELETRÔNICOS**

RECIFE
2014

IRAN MAIA DE MELLO

**DIREITO TRIBUTARIO:
REFLEXÃO SOBRE A IMPORTANCIA DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NOS
NEGÓCIOS ELETRÔNICOS**

Monografia apresentada à Faculdade Integrada de Pernambuco (FACIPE) para aprovação na disciplina Trabalho de Curso I, sob orientação do professor Dr. João Cláudio.

RECIFE
2014

**FACULDADE INTEGRADA DE PERNAMBUCO
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO**

IRAN MAIA DE MELLO

**DIREITO TRIBUTARIO:
REFLEXÃO SOBRE A IMPORTANCIA DA ARRECADAÇÃO DO ICMS NOS
NEGÓCIOS ELETRÔNICOS**

Monografia apresentada à Faculdade Integrada de Pernambuco (FACIPE) para aprovação na disciplina Trabalho de Curso I, sob orientação do professor Dr. João Cláudio.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Orientador Dr. João Cláudio

1º Examinador

2º Examinador

RECIFE
2014

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos os meus mestres, em especial ao professor Msc. Ricardo Aureliano, a professora Carmem, ao professor Eriberto e ao professor Dr. João Cláudio.

AGRADECIMENTO

Agradeço primeiramente a Deus, fonte de minha inspiração.

A minha família, especialmente aos meus pais, que sempre acreditaram em mim e me apoiaram, e a todos que de alguma forma contribuíram para a realização deste desafio.

Meus mestres, funcionários da instituição FACIPE e amigos.

De coração, meu muito obrigado.

“Tudo está fluindo. O homem está em permanente reconstrução; por isto é livre: liberdade é o direito de transformar-se.”

Lauro de Oliveira Lima

RESUMO

O presente trabalho, parte de um todo muito maior, busca trazer a luz da pesquisa científica para uma reflexão sobre o ICMS incidente nas compras de mercadorias pela internet. Utilizando-se da teoria materialista histórica dialética para confrontar o estado como detentor do poder de tributar e os cidadãos como massa dominada, contribuintes, num constante conflito de interesses, onde se expressa a dialética. Após correlacionar a temática com outras áreas de conhecimento e justificar sua importância na introdução, a pesquisa bibliográfica exploratória, adentra o eixo epistemológico, que inicia-se na fundamentação do Sistema tributário Brasileiro, seus princípios constitucionais, as competências tributárias como limitação ao poder de tributar do estado e o ICMS, buscando Identificar instrumentos normativos que regem a incidência do ICMS na internet. Simultaneamente a esta fundamentação, descreve-se no segundo capítulo, os moldes ou a estrutura da realização de negócios nacionais em meio eletrônico, onde é abordado o SISCOMEX; o Sped-fiscal e a NFS-e e por fim, sem a pretensão de exaurir a temática, evidenciar subsídios para uma reflexão no tocante a importância do acesso às informações sobre o dimensionamento do ICMS arrecadado pelo país na internet, salientando os fatores favoráveis e desfavoráveis ao sistema, bem como suas relações com a necessária postura de cidadania pró-ativa, buscando o domínio dos instrumentos de leitura da realidade.

Palavras chave: ICMS, internet, Sistema Tributário Brasileiro.

ABSTRACT

This study, part of a much larger whole, seeks to bring the light of scientific research to reflect on the incident ICMS on purchases of goods over the Internet. Utilizing the historical dialectic materialist theory to confront the state as the power to tax citizens and holder dominated as mass contributors in a constant conflict of interests, which expresses the dialectic. After correlating the subject with other areas of knowledge and justify their importance in the introduction, the exploratory literature search, enters the epistemological axis, which begins in the grounds of the Brazilian tax system, its constitutional principles, the taxing power as a limitation to the power to tax and state sales tax, seeking to identify regulatory instruments governing the ICMS on the internet. Simultaneously with this reasoning is described in the second chapter, the molds or the structure of conducting national business electronically, .where is approached SISCOMEX; Sped and the tax-to-NFS and finally, without pretending to exhaust the subject, highlighting subsidies for reflection regarding the importance of access to information on the sizing of the ICMS levied by the country on the internet, highlighting the favorable factors and unfavorable to the system as well as its relations with the required attitude of proactive citizenship, seeking mastery of the tools of interpretation of reality.

Keywords: VAT, internet, Brazilian Tax System.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 Sistema tributário nacional, tributos, impostos, ICMS.	14
2.2 Sistemática de arrecadação do ICMS na internet.	21
2.2.1 O ICMS incidente nas importações provenientes do exterior (SISCOMEX)...	21
2.2.2 O ICMS no comercio eletrônico interno (interestadual)	23
3 REFLEXÃO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO DIMENSIONAMENTO DO ICMS NA INTERNET	27
3.1 Fatores favoráveis ao sistema.....	27
3.2 Fatores desfavoráveis ao sistema.....	27
3.2.1 Acessibilidade e analfabetismo tributário	27
3.2.2 Vulnerabilidade do sistema	27
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	29
REFERÊNCIAS	30

1 INTRODUÇÃO

O mundo vem passando por modificações estruturais constantes. Seja diante da quebra de fronteiras na internet, onde o comércio e o fluxo de informações de diferentes países, diferentes Estados encontram um meio comum, o virtual, não mais se limitando a circunscrição territorial; ou, seja no âmbito econômico ideológico conceitual, onde a análise dos conceitos que servem de pressupostos ao enquadramento jurídico de empresa, fato gerador, produtor, distribuidor, consumidor, dentre outros, vem se aperfeiçoando para adequar-se a uma nova realidade no meio eletrônico. Percebe-se que essa transformação é irreversível e abre para o ramo do direito tributário uma vasta estrada de novos conhecimentos no mundo virtual.

Há uma relação íntima do estudo em questão com outras áreas de conhecimento como a economia, o direito administrativo, a engenharia eletrônica, todas com reflexos no contexto político social nacional. É visto que o chamado progresso tem diminuído as frentes de trabalho, face ao aumento da automação e a inexistência da necessidade de espaço físico, em meio virtual, para comercialização de produtos diversos.

Além de modificações no âmbito da micro economia, ou seja, perceptíveis em nosso meio, como as já citadas, ao nível da macro economia o país se projeta para a conquista de um espaço no cenário mundial com o domínio de novas tecnologias e os investimentos em empresas de tecnologia nos portos digitais. Aqui se estreita a relação do mundo virtual com sua gênese, na engenharia eletrônica, com a procura e os incentivos aos cursos desta promissora área.

No Direito Administrativo as mudanças podem ser percebidas no enfoque dado às leis e aos projetos que regem os negócios na internet, são negócios como as licitações públicas ou a balança comercial, que envolvem um cabedal de informações que trafegam com a velocidade virtual e necessitam de regramento. Outra tendência em evidencia é a do atendimento automático eletrônico, também chamado de autoatendimento em repartições públicas, baseados na maior celeridade e acessibilidade ao cidadão, onde todos os serviços prestados ao cidadão estão vinculados a um sistema informatizado.

O Direito Constitucional, em seu conceito de povo e poder, a legitimação e a anulação presentes na léxica constitucional e descritas em Frederich Miller (2011), apontam para o “domínio dos instrumentos de leitura da realidade econômica como exercício da cidadania, sua capacidade contributiva e seus reflexos sociais”. Se estreita a relação entre o direito do povo de saber o quanto o estado controla a tributação e quais os órgãos responsáveis em fiscalizar e prover assistência.

Para tratar, no primeiro capítulo, do primeiro objetivo desta pesquisa, Identificar instrumentos normativos que regem a incidência do ICMS na internet, é necessário descrever: o Sistema tributário Nacional, perpassando pelos princípios do direito tributário, Legalidade tributaria, Anterioridade tributaria, isonomia tributaria, irretroatividade tributaria e vedação ao confisco, que representam, dentre outros, uma limitação ao poder de tributação do estado, as competências para instituição do imposto, e por ultimo o ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, com sua fundamentação legal, presentes na constituição e no código tributário nacional, com intuito de lastrear, fundamentar, a compreensão do seu comportamento no meio virtual.

Paralelamente a construção deste lastro de conhecimentos tributários, é imprescindível descrever no segundo capítulo os moldes ou a estrutura da realização de negócios nacionais em meio eletrônico virtual, que tratam de protocolos, chaves, identificadores, linguagens (binárias e criptografadas). Assim, os caminhos da comunicação entre o consumidor e o vendedor, seja ele produtor ou distribuidor, se apresentam mais nítidos perante os cidadãos, possibilitando a fiscalização e a cobrança dos órgãos responsáveis.

Em um terceiro e ultimo capítulo, sem a pretensão de exaurir as discussões em torno do tema, busca-se evidenciar subsídios para uma reflexão no tocante a importância do acesso às informações sobre o dimensionamento do ICMS arrecadado pelo país na internet.

A presente pesquisa é exploratória explicativa, de procedimento bibliográfico realizada através de livros, artigos científicos, leis e revistas eletrônicas a serem acessadas através das bibliotecas da FACIPE, UNICAP e internet simultaneamente.

É importante salientar que o tempo escasso, regido de acordo com o

cronograma da disciplina torna-se um fator limitante ao desempenho na elaboração do trabalho. Seguindo a sequência de execução da pesquisa e organização das ideias, realizada com intuito de obter um levantamento complementar, uma análise de dados e uma reflexão pessoal, caracterizando os objetivos propostos.

Com o advento do mundo eletrônico virtual, o movimento de fluxo dos negócios passou em grande escala a ter um meio ainda pouco explorado por partes da população. Segundo Costa e Bianchini (2012) aproximadamente 47,8 milhões de internautas acessaram a internet em 2010 em todo o mundo.

Nesta esteira, a acessibilidade às informações, papel característico da cidadania no intuito de fiscalizar as contas públicas, permite a compreensão do comportamento político-social dos governantes através do direcionamento das verbas.

O volume econômico alçado muda o foco político-legislativo, priorizando a atenção às leis que regem a tributação e com isso defendendo a receita do estado, demonstrando aqui toda a relevância jurídica e social da questão levantada. É onde surge a questão da análise do fato gerador e, portanto a competência para a cobrança do imposto.

Aqui não faz-se necessário diferenciar os termos: meio eletrônico, meio virtual e internet, para não adentrar em questões específicas de uma complexidade inalcançável ao cidadão comum e que retiraria o foco da questão.

A ausência de transparência viola o direito do cidadão de fiscalizar o quanto e de que forma a tributação incide nos negócios em meio eletrônico.

Para evidenciar as formas que a lei disponibiliza para efetivar a tributação em meio eletrônico, garantindo a lisura e o correto investimento das verbas públicas, faz-se necessário diferenciar dentre os fins da tributação: fiscal, que representa o caráter arrecadatório e extrafiscal que representa o caráter social do tributo, qual representa o intuito do legislador em sua criação. Reporta-se a essa preocupação a diferenciação dos conceitos de fiscalidade e extrafiscalidade:

É cediço que o estado tributa com vista a auferir receitas, e, assim a fiscalidade ganha prevalência significativa. Todavia, a extrafiscalidade, afastando-se do mecanismo de pura arrecadação, objetiva corrigir anômalas situações sociais ou econômicas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos financeiros para o estado (SABBAG, 2010).

Aqui porém, a pesquisa, limita-se a introduzir o leitor a uma visão da importância de como é dimensionado o montante arrecadado de ICMS na internet, bem como também sua importância vista diante de uma visão materialista histórica dialética, onde confrontamos o estado como poder hegemônico e o povo como massa dominada, historicamente chamado de proletariado. Este antagonismo perante o imposto foi historicamente construído e se adequa a dialética dos opostos que se complementam ou inter-relacionam.

A esse respeito refere-se Pires (1997):

Para o pensamento marxista, importa descobrir as leis dos fenômenos de cuja investigação se ocupa; o que importa é captar, detalhadamente, as articulações dos problemas em estudo, analisar as evoluções, rastrear as conexões sobre os fenômenos que os envolvem (PIRES, 1997).

Este antagonismo perante o imposto foi historicamente construído e se adequa a dialética dos opostos que se complementam ou inter-relacionam. Este conflito de interesses impõe a obrigação enquanto postura de cidadania de fiscalização das atitudes do estado no direcionamento destas verbas nas políticas públicas.

Igual preocupação parece tecer Ricardo Versano quando nos faz compreender as múltiplas determinantes que estão envolvidas em possíveis modificações na tributação nacional:

Com a inflação mantendo-se em níveis baixos, vão ficando óbvias as distorções que a tributação de má qualidade impõe à alocação de recursos. Problemas antes pequenos em face das enormes distorções criadas pela inflação ganham vulto na economia estável. Será necessário melhorar a qualidade dos tributos quanto a seus efeitos inibidores do investimento, das exportações e da criação de empregos e assegurar maior neutralidade com respeito à escolha do local e do método de produção, de modo a permitir que tais decisões se baseiem primordialmente nos incentivos econômicos naturais (VERSANO, p. 24).

Esta é a verdadeira postura de cidadania, onde segundo Demo (2010), o

dominado através da inclusão digital, e, portanto social, passa a controlar os instrumentos que controlam sua inserção, não a margem, mas no controle, no poder. Insta salientar que este trabalho, sendo parte de um todo muito maior e mais complexo, restringe-se momentaneamente a incitar a reflexão como subsidio para a categoria de discutibilidade, devidamente consubstanciada por DEMO (RBIC, 2014), eleita em sua discursão metodológica como característica do científico, não reducionista, mas em busca de retratar a realidade em suas múltiplas determinantes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema Tributário Nacional

A doutrina aqui acessada mostra-se divergente na forma de apresentar o sistema tributário nacional. Para resguardar coerência e não incorrer no risco da criação o trabalho aqui apresentado inclinou-se a apresentação de Machado, realizando algumas restrições devido a sua extensão de forma a adequar-se ao foco da temática abordada.

Em seu primeiro capítulo referente ao sistema Tributário Nacional, Machado se reporta a classificação de sistemas tributários, aos princípios constitucionais da lei tributária como fator limitante do poder de tributar do estado e às suas competências distribuídas entre os entes públicos, união, Estados e distrito Federal, e municípios. Após este primeiro momento seguido pelo capítulo referente a impostos, como desdobramento adentra nos capítulos dos impostos federais, estaduais e municipais. É neste momento que opera-se a restrição em sua extensão, deixando de fora desta abordagem aqui apresentada, os capítulos referentes aos impostos federais e municipais, dando prioridade aos impostos estaduais, dentre os quais o que hora em questão nos importa, o ICMS.

Neste momento, são descritos apenas cinco, dentre os vários Princípios Constitucionais da Lei tributária, explícitos e implícitos na lei maior, em caráter exemplificativo do caráter restritivo, limitador que estes têm perante o poder tributador do estado. São o da legalidade, anterioridade, isonomia, irretroatividade e de vedação ao confisco.

O Princípio da Legalidade em sua gênese, segundo descrito por Sabbag (p. 57), nasceu do conflito de interesses entre o poder do rei da Inglaterra de tributar e as necessidades de seus súditos, de não terem seu patrimônio invadido por tributação desmedida, esteira da desapropriação. Este estatuto que veio a se tornar a primeira constituição inglesa, legitimado pela revolta e pelo inconformismo, impôs ao estado um limite no seu poder de tributar, que só seria aceito mediante consentimento do povo. Esta realidade histórica, que pode ser traduzida para

nossos dias atuais, com a condição de que todo tributo, só será instituído ou majorado por lei que o estabeleça (art. 150, I, CF), é o que traduz a segurança jurídica da relação credor e devedor. Senão vejamos, são os legisladores, representantes do povo, que criam as leis, sejam ordinárias ou complementares, perante quórum de maioria absoluta ou simples, para tributar a população, legitimando o poder do estado de tributar.

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

De forma ainda mais específica, o artigo 97 do CTN, citado por SABBAH, evidencia a legalidade tributaria oferecendo a compreensão de conceitos como alíquota, base de calculo, sujeito passivo, multa e fato gerador. A alíquota, que é o percentual a ser aplicado sobre a base de calculo, que por sua vez significa o montante sobre o qual aplica-se a tributação. O sujeito passivo é aquele que deverá pagar, por ter tido uma atitude comissiva ou omissiva, tipificada como fato gerador. A não concretização do pagamento do tributo enseja uma penalidade, que é a multa.

Quanto ao Princípio da anterioridade, é imprescindível destacar que existem duas anterioridades: a chamada anterioridade comum e a anterioridade nonagesimal. Na anterioridade comum o imposto só entrará em vigor no exercício seguinte ao da publicação da lei que o institue, e na anterioridade nonagesimal deverá respeitar o prazo de noventa dias para entrar em vigor.

O que esta em questão neste principio é a segurança jurídica, evitando-se a tributação surpresa. Porém alguns tributos federais excetuam-se deste principio: Imposto de Importação(II), Imposto de Exportação(IE), Imposto sobre produtos Industrializados(IPI), Imposto sobre Operações Financeiras(IOF), Imposto Extraordinário de Guerra(IEG), Imposto Sobre Circulação de mercadorias e serviços (ICMS-combustível). Já as exceções da anterioridade nonagesimal são o II, IE, IR, IEG, e a fixação da base de calculo do IPTU e do IPVA.

A Isonomia Tributária, principio atrelado ao conceito de proporcionalidade, tem como foco a situação do contribuinte ou responsável tributário, segundo a qual pode-se discernir quanto a serem iguais ou desiguais. Aos iguais tratamentos igualitários, aos desiguais tratamento desigual, desde que resguarde

proporcionalidade e respeito à lei. Diante dos diferentes interesses descritos por SABBAG, pessoal do contribuinte, social do estado e econômico das empresas envolvidas, conforme este autor salienta:

Dai se notar o previsível elemento desafiador ao exegeta que se põe diante do intrincado tema da interpretação do postulado da isonomia tributária: indagar-se sobre a legitimidade dos critérios distintivos adotados na atividade de desigualização, além da simples valoração, em si, dos critérios adotados.

Quanto à irretroatividade da lei tributária, segundo Luciano Amaro nos descreve, apesar da lei não poder retroagir, apenas no tocante a criação e aumento de tributo, alcançando assim fatos do passado, anteriores a sua instituição, quando sua intenção for redução ou isenção e estiver expresso em lei, ela pode retroagir. Isto só é possível, quando da já existência do fato gerador. O ponto chave nessa compreensão diz respeito à possibilidade de existência do fato gerador ou não, ou seja, a partir do momento de criação e entrada em vigor da lei, passa a existir o fato gerador. Antes de sua criação e entrada em vigor, por inexistente, torna-se impossível sua alteração. Esta condição guarda congruência com a regra de que a lei tributária só retroage se for para beneficiar o contribuinte.

A chamada vedação ao confisco comunga com a imperiosa necessidade social de manutenção dos postos de trabalho, do incentivo a manutenção da produção, pois a alta tributação que gera o confisco pode tornar inviável a produção e comercialização nacional.

A competência tributária, no tocante a instituição de impostos, já estabelecida constitucionalmente pelo legislador, não deixa margem a delegação. Ainda que seja possível delegar a capacidade tributária ativa, exigir e fiscalizar, não é permitido, via de regra, delegar a outro ente público a chamada competência privativa para criar tributos.

Dois classificações são apresentadas em nossa doutrina: a constitucional que divide a competência entre os entes públicos: união, estados e distrito federal, e municípios. E a que descreve os tipos de competência: Privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária. Esta descrição apresentada em SABBAG é a que foi adotada neste estudo para evidenciar o caráter de delimitação restritiva ao poder de tributar do estado.

Na competência privativa, sem que seja necessário adentrar no mérito da questão, para os constitucionalistas, permite ser delegada, sendo a competência exclusiva a que não permite ser delegada, porém conforme elucida Sabbah:

Entretanto, o art.153 da CF, a par da doutrina majoritária, indica, no plano terminológico, que se consagrou o outro atributo para a competência tributaria: a privatividade.

Sendo assim, aludida à questão, admite-se aqui neste trabalho a expressão competência privativa. Distribuída pela União no artigo 153, pelos estados e distrito federal no art155, e pelo município e distrito federal nos arts. 156 e 147, parte final, CF.

A competência comum esta relacionada aos tributos que vinculam a prestação do serviço específico e divisível, prestado pelo ente instituidor ao contribuinte: taxas, contribuição de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos. Nesta circunstancia caso a união estabeleça um serviço, caberá a ela instituir a taxa, caso o estado o faça, caberá a ele sua arrecadação.

A competência cumulativa esta descrita no art.147 da CF e se relaciona a situação dos territórios federais e distrito federal. Nos territórios federais, não divididos em municípios, cabe a união à instituição dos impostos federais, estaduais e municipais. Quando estes forem divididos caberá apenas os impostos federais e estaduais. No caso dos distritos, como não são divididos em municípios caberá a estes a instituição dos impostos municipais. E importante salientar, em consonância com o disposto em SABBAH:

O dispositivo faz menção tão somente a impostos, porém é comando plenamente aplicável às demais espécies tributárias, e.g., às taxas e às contribuições de melhoria.

Na competência especial temos a situação ligada aos empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Os empréstimos compulsórios são instituídos pela união, através de lei complementar, mediante calamidade pública, guerra externa ou investimento publico de caráter urgente e relevante interesse nacional. No tocante às contribuições especiais, divididas entre os entes públicos, temos as contribuições profissionais ou corporativas, contribuições interventivas ou CIDES e contribuições social-previdenciárias no âmbito federal, já no âmbito estadual e municipal a contribuição dos servidores públicos respectivos, e por fim,

no âmbito municipal e do distrito federal a contribuição para o custeio do serviço de iluminação Pública.

A competência residual esta relacionada à instituição de impostos, através de lei complementar, diferentes daqueles previamente existentes. E outorgada pela constituição à união e pode ser para impostos (art.154) ou para as contribuições para seguridade social (art. 195, §4, CF).

A competência extraordinária dada à união, para instituir através de lei ordinária, o imposto extraordinário de guerra, esta sedimentada no art.154, II, CF c/c o art.76 do CTN e relaciona-se a guerra iminente ou já instaurada. Este imposto, de exigência imediata e de caráter provisório, excetuando-se às anterioridades anual e nonagesimal, pode ter fato gerador novo ou de qualquer outro imposto.

Dentre as espécies de tributos a serem enumeradas, percebe-se outra classificação que não dispõe de unanimidade. Adota-se neste estudo a proposição de SABBAGH, de cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, que abarcam as contribuições para previdência e para as entidades de classes.

Obedecendo ao direcionamento adotado em função do foco do trabalho e da escassez de tempo, passa-se a evidenciar as características que amoldam e conceituam os impostos.

Impostos são tributos não vinculados, conceituado no art.16 do CTN: "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte". Diz respeito ao agir ou ao ter do contribuinte. Dentre as classificações, adotou-se a descrita em Machado, que se divide em: por competência, que se divide em federais, estaduais e municipais; e por forma de quantificação, sendo esta última dividida em fixos e graduados. Os fixos estão em desuso e os graduados dividem-se em proporcional e progressivo. O imposto proporcional é dimensionado de acordo com o fato gerador, chamado por Machado de fato-signo presuntivo, e o resultado da aplicação de um percentual, alíquota, sobre uma base de cálculo. Quanto à progressividade, o mesmo reporta-se a alíquotas diversas, que aumentam em conformidade ao aumento da base de cálculo.

Devido a um comportamento tão abrangente do ICMS, com um alcance na circulação de mercadorias, serviços de transporte de mercadorias e pessoas, importação e perante a necessidade de manter o foco na temática proposta, direcionou-se o estudo para sua apresentação, deixando de prestigiar a didática doutrinária, onde apresentam-se os impostos federais, estaduais e municipais.

Constitucionalmente de competência do estado e com uma função predominantemente fiscal, o ICMS que também tem seu papel extrafiscal, pode ser objeto de políticas de comércio chamadas de guerras fiscais. Com o intuito determinado constitucionalmente de redução das desigualdades sociais, os estados mais ricos ao conceder isenções aumentam as desigualdades e os estados mais pobres, que deveriam se beneficiar desta premissa constitucional se veem prejudicados. Porém, evidenciada a questão, o presente estudo volta-se para o fato gerador do ICMS. Conforme aduz Machado (p.374), na lei complementar 87/1996, em seu art. 2º, delimita-se através de sua incidência a compreensão do seu alcance:

O imposto incide sobre: I- operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II- prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III- prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, não compreendidos na competência tributária dos municípios; V- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§1º. O imposto incide também: I- sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento; II- sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III- sobre a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente.

§2º. A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui.

§3º. O imposto não incide sobre: I- operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; II- operações e

prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços; III- operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou a comercialização; IV- operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; V- operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; VI- operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie; VII- operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor; VIII- operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX- operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens imóveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a: I- empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa; II- armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Uma vez delimitado constitucionalmente o âmbito da incidência, segue-se a caracterização do imposto em estudo através dos conceitos de contribuinte ou responsável tributário, mercadorias, serviços, alíquotas e base de cálculo. O contribuinte, segundo o art. 4º da Lei complementar n 87/96, é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, o fato gerador do ICMS. As mercadorias são coisas móveis (MACHADO, pag.377), que se prestam aos fins comerciais, ou seja, sua principal característica e a sua destinação. Não estão inclusas neste conjunto aquilo que é adquirido para uso próprio, apesar de haver a incidência do imposto também. No tocante a prestação de serviços o alcance do ICMS está restrito a transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Lembrando que não incide sobre o transporte de carga própria. As alíquotas são percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo, que podem ser fixas ou progressivas e a base de cálculo é o preço total da mercadoria, incluindo-se os descontos condicionais. Conforme nos ensina Machado, quando não está determinado o valor da operação a base de cálculo será: o preço corrente da mercadoria ou similar ou o valor do serviço no local da prestação.

2.2 Sistema de cobrança do ICMS na internet

2.2.1 O ICMS incidente nas importações providas do comercio exterior (SISCOMEX)

É cobrado no momento em que se realiza o desembaraço aduaneiro.

O fato gerador do ICMS presente nos negócios de importação efetivados pela internet, momento em que se efetiva um negocio virtual de compra e venda, é identificado através de um arquivo emitido pelo programa de transmissão de dados da Siscomex , Sistema de Comercio Exterior. Este programa é disponibilizado, no momento em que se efetiva o cadastro da empresa no Siscomex, através do site da Receita Federal do Brasil.

Para tanto, o empresário necessitaria de uma assinatura digital, que permite a identificação de envio e recebimento de dados criptografados, mecanismo disponibilizado pelas empresas de certificação, dando maior fidedignidade as informações. Desta forma, ocorrido o fato gerador e emitidos os dados, a Receita Federal do Brasil passa a ter estes créditos disponíveis. Para que seja possível discernir quem pode se habilitar a operar no siscomex, bem como o credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro e necessário conhecer da instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.288, de 31 de agosto de 2012(RFB).

Nesta IN constam os seus possíveis candidatos como sendo pessoa física ou jurídica, privada ou pública e as modalidades de habilitação. Em seu capítulo II descreve "DA HABILITAÇÃO DO RESPONSÁVEL POR PESSOA JURÍDICA", onde enumera a documentação necessária, destacando-se em seu item II" a previa adesão ao domicilio tributário eletrônico. em seu capítulo III, encontra-se descrito" DA HABILITACAO DE PESSOA FISICA", descrevendo similarmente a documentação necessária, em seu capítulo IV apresenta-se: "DA FORMALIZACAO DA HABILITACAO", seguido pelo capítulo V onde encontra-se: " DA DISPENSA DE HABILITACAO", em seu capítulo VI: "DO CREDENCIAMENTO DE EPRESENTANTE PARA ACESSO AO SISCOMEX", em seu capítulo VII: " DA REVISAO E DA SUSPENSAO DA HABILITACAO E DO CREDENCIAMENTO", em

seu capítulo VIII : " DOS PRASOS E DAS INTIMACOES", em seu capítulo IX: " DA RECONSIDERACAO", e por fim em seu capítulo X: " DAS DISPOSICOES FINAIS E TRANSITORIAS".

Para além desta legislação inicial, encontram-se no site da Receita Federal do Brasil, disponibilizada para outras consultas as seguintes legislações: IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO- IN SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006 - Disciplina o despacho aduaneiro de importação. - IN SRF nº 28, de 27 de abril 1994 - Disciplina o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação.- IN SRF nº 611, de 18 de janeiro de 2006 - Dispõe sobre a utilização de declaração simplificada na importação e na exportação.- IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002 - Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.- IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006 - Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado. REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS- IN RFB nº 1.361, de 21 de maio de 2013 - Dispõe sobre a aplicação dos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária e exportação temporária.- IN SRF nº 248, de 25 de novembro de 2002 - Dispõe sobre a aplicação do regime de trânsito aduaneiro.- IN SRF nº 241, de 6 de novembro de 2002 - Dispõe sobre o regime especial de entreposto aduaneiro na importação e na exportação.- IN SRF nº 266, de 23 de dezembro de 2002 - Dispõe sobre o regime de Depósito Alfandegado Certificado.- IN SRF nº 409, de 19 de março de 2004 - Dispõe sobre o regime aduaneiro especial de depósito afiançado operado por empresa de transporte aéreo internacional.BENS DE VIAJANTE- IN RFB nº 1.059, de 2 de agosto de 2010 - Dispõe sobre os procedimentos de controle aduaneiro e o tratamento tributário aplicáveis aos bens de viajante.REMESSA EXPRESSA- IN RFB nº 1.073, de 1º de outubro de 2010 - Dispõe sobre o controle aduaneiro informatizado da movimentação e despacho aduaneiro de importação e de exportação de remessas expressas. HABILITAÇÃO NO SISCOMEX- IN RFB nº 1.288, de 31 de agosto de 2012 - Estabelece procedimentos de habilitação de importadores, exportadores e internadores da Zona Franca de Manaus para operação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) e de credenciamento de seus representantes para a prática de atividades relacionadas ao despacho aduaneiro. Dentre outras como: - Lei nº 5.172,

de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) - Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.- Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro) - Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.- Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 - Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências.- Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 - Dispõe sobre bagagem de passageiro procedente do exterior, disciplina o regime de entreposto aduaneiro, estabelece normas sobre mercadorias estrangeiras apreendidas e dá outras providências.

2.2.2 O ICMS no comércio eletrônico interno (interestadual)

Em busca de uma maior integração das administrações tributárias da união, dos estados, do distrito federal e dos municípios, determinada pela EC n42/2003 foram realizados o I ENAT/2004 e o II ENAT/2005, que tiveram como resultado dois protocolos de cooperação responsável pela implantação do Sistema de Escrituração Digital e pela Nota Fiscal Eletrônica, aqui chamados de SPED e NF-e respectivamente.

Segundo Dalvi e Dalvi,

A SPED tem como objetivos: promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com cruzamento de dados e auditoria eletrônica.

Diante destes objetivos, a Secretaria da Receita Federal do ministério da Fazenda, as administrações tributárias dos estados, do distrito federal e dos municípios, e os órgãos ou entidades da administração pública federal direta e indireta, legalmente competentes para regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das sociedades empresariais têm sete áreas de atuação, Sped- contábil; Sped-Fiscal; NF-e ambiente nacional; NFS-e; CT-e; e-Lalur

e Central de Balanços (DALVI e DALVI). Aqui será restringida a abordagem apenas ao Sped-fiscal e a NF-e por estarem relacionados de forma mais efetiva com o ICMS em meio virtual.

O SPED-Fiscal, Sistema Público de Escrituração Digital é o sistema que concentra toda escrituração fiscal digital - EFD, e este por sua vez, segundo DALVI e DALVI, descreve:

É um arquivo digital constituído pelas escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo devera ser assinado digitalmente e transmitido, via internet, ao ambiente sped.

O arquivo emitido a partir da sua base de dados deverá ser submetido a um programa validador e assinador (PVA), que por sua vez necessita possuir a maquina virtual java. A nota fiscal de serviços eletrônicas (NFS-e), segundo Dalvi e Dalvi, “e um documento de existência digital, gerado e armazenado eletronicamente em ambiente nacional pela RFB Receita Federal do Brasil, pela prefeitura ou por outra entidade conveniada, para documentar as operações de prestação de serviços.” (DALVI e DALVI, 2009).

A NFS-e pode ser precedida de um Recibo Provisório de Serviços (RPS) nos casos daqueles contribuintes que não dispõe de estrutura para envio em tempo integral. Uma vez gerada a NFS-e não poderá mais ser modificada, podendo apenas ser cancelada ou substituída, situação na qual devera ser mantido o vinculo entre a nota substituída e a sua substituta. A emissão das RPS são feitas em lotes, “vários RPS agrupados para gerar uma NFS-e para cada um deles, e após o envio o contribuinte recebe um numero de protocolo”.

Este processamento e descrito por Dalvi e Dalvi:

O lote recebido pela secretaria será colocado em uma fila de processamento, e será executado em momento oportuno. Depois de processado gera um resultado que estará disponível ao contribuinte. Esse resultado poderá ser as NFS-e correspondentes ou a lista de erros encontrados no lote. A numeração dos lotes de RPS e de responsabilidade do contribuinte, devendo ser única e distinta para cada lote. Um RPS pode ser enviado com o status de cancelado gerando uma NFS-e cancelada. UM RPS já convertido em NFS-e não pode ser reenviado. Havendo necessidade de cancelamento do documento, deve ser cancelada a respectiva NFS-e.

A identificação do prestador e do tomador é feita através do CNPJ, podendo também estar acompanhado da inscrição municipal, a competência da NFS-e é a do mês da ocorrência do fato gerador. Para além da descrição da forma como ocorre a cobrança do ICMS através da emissão da NFS-e, encontra-se o dimensionamento deste imposto quando há conflitos interestaduais, conforme apresenta-se na ADI nº 4628 de 1 de julho de 2011, que gerou a seguinte notícia veiculada pelo STF:

O ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal (STF), concedeu liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4628, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), e suspendeu a eficácia do Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que exigia pagamento de ICMS nos estados de destino nos casos em que o consumidor adquire mercadoria pela internet de outras unidades da Federação (Notícias STF).

Percebe-se nesta ADI uma manobra dos estados na tentativa de modificar o que está determinado pela constituição, através do protocolo ICMS21 de 1 de abril de 2011, porém como bem salienta o excelentíssimo Sr. Ministro relator Luiz Fux, esta atitude dos estados pode gerar uma “anarquia normativa”, não sendo aceita em nome do princípio da segurança jurídica.

Neste momento fica evidenciada a urgência da reforma tributária, que vem sendo adiada por incapacidade técnica e/ou indisposição do poder político nacional. Uma bomba relógio que comporta conflitos de interesses de âmbito nacional e se comporta como cobertor curto, nunca possibilitando a abrangência da solução.

Após pedir esclarecimentos aos estados participantes do protocolo, que pugnaram pelo indeferimento da liminar em ADI, foram ouvidos também o representante da Advocacia Geral da União o Ministério Público Federal, que manifestaram-se a favor do deferimento do pleito, tendo como fundamento o seguinte argumento apresentado no teor do processo:

... busca demonstrar a necessidade de suspensão cautelar dos efeitos do Protocolo adversado por suposta ofensa aos preceitos constitucionais seguintes:

(i) ao art. 155, § 2º, inciso VII, alínea b, da CRFB/88, que dispõe que deve ser adotada a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, sendo este tributo devido à unidade federada de origem e não à unidade federada destinatária, além de ensejar odiosa hipótese de bitributação, pois os signatários do Protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação (Ministro Luiz Fux).

Percebe-se nesta ADI a abrangência dos argumentos, que hora se reportam às leis tributárias, hora se reportam a Constituição Federal, hora aos princípios constitucionais, hora a competência estabelecida constitucionalmente, confirmando a necessária fundamentação sobre o Sistema Tributário brasileiro.

3 REFLEXÃO SOBRE A IMPORTÂNCIA DO DIMENSIONAMENTO DO ICMS NA INTERNET

3.1 Fatores favoráveis ao sistema

Celeridade e economia são as ideias principais deste sistema, traduzidas na melhoria da qualidade de troca de informações entre os fiscos, associados a redução nos custos e dificuldades da burocracia. A diminuição da sonegação tem como consequência o aumento da arrecadação, tornando inclusive mais eficiente a produtividade das auditorias (DALVI e DALVI, 2009, p. 328).

3.2 Fatores desfavoráveis ao sistema

3.2.1 Acessibilidade e analfabetismo tributário

Segundo Demo (2010), em sua abordagem sobre a inclusão digital, sob a perspectiva de inclusão social, é visto que a sistemática neoliberalista é restritiva, do quanto o dominado pode evoluir em sua inclusão social, mantendo-se sempre a margem dos instrumentos/ conhecimentos que o levariam ao domínio do poder.

No tocante ao domínio dos instrumentos de cidadania, a acessibilidade a internet, suposta inclusão digital, permite de forma camuflada a reprodução da marginalização dos menos favorecidos, uma vez que estão alheios ao domínio das linguagens eletrônicas e do comportamento também complexo do Sistema Tributário Nacional.

3.2.2 Vulnerabilidade do sistema

Ocorre que este sistema, já demonstradamente susceptível de ataques de haques, tem ainda uma outra vulnerabilidade, que é a possibilidade dos negócios não se efetivarem pela internet, ou seja, o produto é visualizado na internet e o

cliente o recebe sem que esta empresa esteja regularizada, é a situação dos sites com origem fora da jurisdição nacional, que submetidos a legislação alheia não abarcão todo mecanismo de segurança dos órgãos de controle de qualidade dos serviços e produtos nacionais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme restou evidenciado, o ICMS que antes era chamado de ICM, modificou-se para adequar-se a uma nova realidade, que exemplifica a reorganização resultado da dinâmica da base material, meios de produção, e que é alvo de constantes conflitos entre o estado e os contribuintes, pessoa física e pessoa jurídica, privada ou pública, numa dialética contínua. Assim acontece nos dias de hoje, onde o ICMS dos negócios de compra e venda, e de serviços na internet, exige não somente um conhecimento, mas uma reorganização do Sistema Tributário, reforma tributária, como também a inclusão digital, com domínio dos instrumentos de leitura da realidade. Sem dúvidas houve um avanço significativo no controle e velocidade de informações, necessitando ser acompanhado de perto por adequações no mundo jurídico tributário.

Como proposição final para este trabalho, não sendo ele conclusivo e sim parte de um todo, pretende-se que este venha a contribuir para que as luzes de foco das pesquisas científicas se voltem para a incidência do ICMS em meio virtual, considerando que a incitação a reflexão deixa nítida sua evolução e importância. Além do que, com toda a complexidade presente no Sistema Tributário brasileiro e no aparato de conhecimentos de leitura das informações digitais, domínio instrumental, que gera a inclusão social, não se pode negar a dificuldade e distância que tais conhecimentos causam ao cidadão comum.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Mauricio. **Bases para uma metodologia da pesquisa em direito**. 1996. Disponível em: <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/view/190/352>. Acesso em: 29 nov. 2009.

ADI nº 4628. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4628&processo=4628>. Acessado em 20 de novembro de 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda constitucional nº 18 de 1º de dezembro de 1965. **Lex**: 5172 de 25 de outubro de 1966 (CTN).

DALVI, Fernando. **Cálculos tributários: Tributos Federais, Estaduais e Municipais**. Fernando Dalvi; Luciano Dalvi. Leme: J.H. Mizuno, 2009, p. 960.

DEMO, Pedro. **Educação Científica**. Revista Brasileira de Iniciação científica. v. 1 n.1.2014. Disponível em: itp.ifsp.edu.br/ojs/index.php/IC/article/view/10. Acessado em 20 de novembro de 2014.

DEMO, Pedro. **Inclusão digital**: cada vez mais no centro da inclusão social. disponível em : https://docs.google.com/document/d/1wjt9u6rjdwy9mpj3dbor6s_4vqjxolwnnMn12yr32E/pub. Acessado em: 19 de novembro de 2014.

Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=260719>. Acessado em 20 de novembro de 2014.

FERNANDES, Olsimary de Souza. **Direito tributário e internet**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 462, 12 out. 2004. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/5799>. Acessado em 15 de março de 2013.

GICO JUNIOR, Ivo Teixeira. **Novas formas de comércio internacional**. O comércio eletrônico. Desafios ao direito tributário e econômico. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ag. 2002. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/3122>. Acessado em 15 de março de 2014.

GIL, Antônio Carlos: **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IN. RFB. n1288/2012. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12882012.htm>. Acessado em 19 novembro. 2014.

Notícias STF. Suspensão de cobrança de ICMS no estado destinatário.

Notícias STF. Suspensão de cobrança de ICMS no estado destinatário. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=260719>. Acessado em 20 novembro. 2014.

OLIVEIRA, Mauro Roberto Alves de. **O comércio cibernético mundial e o direito tributário brasileiro**. Disponível em: http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_4067/artigo_sobre_o_comercio_cibernetico_mundial_e_o_direito_tributario_brasileiro. Acessado em 15 de março de 2014.

PIRES, Marília Freitas de Campos. **O materialismo histórico-dialético e a Educação**. Interface (Botucatu), Botucatu, v. 1, n. 1, Aug. 1997. Available from http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1414-32831997000200006&lng=en&nrm=iso. Acesso em 20 Nov. 2014.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei. **Metodologia da pesquisa nos cursos de direito: uma leitura crítica**. 2005. Disponível em: <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/Anais/Horacio%20Wanderlei%20Rodrigues.pdf>. Acessado em 19 de novembro de 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Helena et al. **Inclusão digital e educação para a competência informal: uma questão de ética e cidadania**. Ci. Inf., Brasília, v.34, n.1, jan. 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=s0100-19652005000100004&ing=pt&nrm=isso. Acessado em 19 novembro. 2014.

Site da Receita Federal do Brasil. Disponível em: www.receitafederal.com. Acessado em 15 de março de 2014.

VERSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acessado em 15 de março de 2014.