Revista de Contabilidade Dom Alberto
ISSN 2317-6148

CONTROVÉRSIAS A RESPEITO DA TRIBUTAÇÃO DE BENS INTANGÍVEIS VIA *E-COMMERCE*: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DE MARINGÁ-PR

Sergio Augusto Vallim Gaiotto[1]
Marguit Neumann Gonçalves[2]
Simone Leticia Raimundini Sanches[3]
Joyce Menezes da Fonseca Tonin[4]

RESUMO

O presente artigo pretende expor as controvérsias atuais a respeito da tributação de bens intangíveis adquiridos por meio do comércio eletrônico. Para tanto, a questão de pesquisa que norteia o presente estudo é: Quais as particularidades relacionadas à tributação de bens intangíveis adquiridos via *e-commerce*? A partir do questionamento estabelecido, o objetivo do estudo consiste em verificar se os procedimentos fiscais e tributários referentes à venda de bens intangíveis possuem base legal, e quais seriam as peculiaridades concernentes à ocorrência do ICMS e ISSQN acoplados a esse tipo de transação. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, aplicada, levantamento e pesquisa de campo, com a aplicação de um questionário e a realização de entrevistas, delimitando-se às empresas do município de Maringá - PR. Os resultados da pesquisa demonstram a ausência de uma legislação específica que contemple o comércio eletrônico de bens intangíveis. No entanto, a pesquisa revela que as vendas de licenças de uso e confecção de *softwares* e *web sites* são caracterizadas como serviços prestados, e não como vendas de mercadorias, respeitando assim a legislação específica aplicada a serviços, tornando suas peculiaridades pertencentes às leis que regulam o comércio tradicional.

Palavras-Chave: Bens intangíveis; *E-commerce*; Tributação.

ABSTRACT

The present issue intend to expose the nowadays controversies about the assessment of the intangible goods acquired through electronic commerce. Therefore, the research question guiding this study is: What are the specific features associated with the taxation of intangibles goods acquired via e -commerce ? From the questioning established, theaim of the study is whether the fiscal procedures and tax for sales of intangibles have a legal basis, and what would be the peculiarities concerning to the occurrence of ICMS and ISSQN coupled to such transaction. The research is characterized as descriptive , applied and field research survey, with a questionnaire and interviews, delimiting at companies from Maringá - PR . The survey results demonstrate the absence of a specific legislation dealing with electronic commerce in intangibles goods. However, the survey reveals that sales of the use and production of web sites and software licenses are characterized as services rather than as sales of goods, respecting the specific legislation applicable to services, making its peculiarities belonging to the laws governing traditional commerce.

Keywords: Intangible goods; *E-commerce*; Taxation.

[1]Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá. E-mail: sergio_0_@hotmail.com
[2]Doutora em Economia do Desenvolvimento pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá. E-mail: marguitn26@gmail.com
[3]Doutora em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá. E-mail: simoneleticiar@yahoo.com.br
[4]Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá. E-mail: joycemftonin@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, tanto em nível nacional quanto internacional, tem passado por um processo de incorporação e atualização, sendo difícil não notar as mudanças significativas que estão ocorrendo, pois seus processos e rotinas estão sendo constantemente aprimorados e detalhados pelos *softwares* e soluções que a Tecnologia da Informação (TI) proporciona. Contudo, a necessidade tradicional de efetuar-se os registros contábeis permanece e sempre estará presente. Diante disso, percebe-se atualmente a velocidade com que a prática contábil se adapta as necessidades dos mais diversos tipos de usuários, e entre eles, os detentores de uma *e-commerce*.

O comércio eletrônico contribui para vincular produção, vendas e logística num processo que, apenas no primeiro semestre de 2012, foi responsável por movimentar cerca de R$ 10,2 bilhões, o que significa um acréscimo de 21% em relação ao mesmo período do ano anterior (EBIT, 2013). Isto posto, é fato que o *e-commerce* apresenta uma tendência de crescimento ascendente, devido ao aumento constante do número de domicílios com computadores, à cobertura cada vez mais abrangente do acesso a *internet* por conexões de banda larga e principalmente pela aceitação desse novo formato pela classe C, acarretando não só num fenômeno de cunho econômico, mas também de âmbito social (EBIT, 2013).

Tomando por base apenas os produtos tangíveis comercializados em rede, nota-se que os mesmos não se distinguem das mercadorias facilmente encontradas no comércio varejista e atacadista, e que até mesmo a tributação aplicada sobre os mesmos ocorre normalmente, como se fosse uma transação comum no mercado convencional. A diferença está na agilidade e no conforto oferecido, dado que as operações de compra e venda podem ser feitas diretamente de casa. No grande acervo de *sites* do ramo é possível encontrar roupas, calçados, acessórios, passagens aéreas, livros, brinquedos, eletrodomésticos, instrumentos musicais, assinaturas de revistas e jornais, e uma infinidade de itens que dependem apenas de alguns cliques para serem adquiridos.

Já com relação aos bens intangíveis, trata-se de produtos não detentores de propriedade material, mas sim, possuidores de propriedade intelectual e direitos autorais, como marcas, músicas, *softwares,* patentes e licenças. Em termos de tributação, esses bens ainda não obedecem a uma regulamentação quanto ao seu comércio, e como as Leis Estaduais são diferenciadas entre seus territórios, não seria uma tarefa fácil tributar esse tipo de serviço com o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), visto que ainda há contradições sobre qual seria a região

beneficiada pelo recolhimento do imposto (o destino ou a origem) do produto. Para os Estados que poderiam se beneficiar do recolhimento do ICMS, esse é um aspecto de grande relevância, visto que o comércio eletrônico vem crescendo gradualmente.

Nesse contexto, a contabilidade se une ainda mais com a TI e consequentemente com a *internet*, trazendo benefícios e novidades principalmente na área da Legislação Fiscal e Tributária. Contudo, atualmente as mudanças legais acarretadas pelo advento do *e-commerce* parecem não abranger todos os Estados brasileiros da mesma maneira. Tomando-se como base o ICMS e o ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), sendo o primeiro, imposto estadual e o segundo, municipal, pode-se ter ideia da gama de situações diferenciadas envolvendo transações comerciais de Estado para Estado e cidade para cidade. Essas circunstâncias geram discussões relacionadas à tributação, em que o principal problema se dá pela dúvida quanto à forma correta de recolhimento desses impostos.

Frente ao exposto, o presente artigo pretende expor as controvérsias atuais entorno da tributação de bens intangíveis adquiridos por meio do comércio *on-line.* Para tanto, a questão de pesquisa que norteia o presente estudo é: Quais as particularidades relacionadas à tributação de bens intangíveis adquiridos por meio do *e-commerce*?

A partir do questionamento estabelecido, o objetivo do estudo consiste em verificar se os procedimentos fiscais e tributários referentes à venda de bens intangíveis possuem base legal, e quais seriam as peculiaridades concernentes à ocorrência do ICMS e ISSQN acoplados a esse tipo de transação. A pesquisa tem como delimitação a cidade de Maringá – Paraná.

A metodologia utilizada neste artigo classifica-se como: pesquisa aplicada quanto à natureza do problema, pesquisa descritiva quanto aos objetivos, levantamento, pesquisa bibliográfica e documental quanto aos procedimentos e pesquisa qualitativa quanto à abordagem do problema. Por meio de tais instrumentos de pesquisa concretiza-se o trabalho proposto.

Este trabalho está organizado em quatro seções além desta introdução. A segunda seção aborda a revisão de literatura para fundamentar o caso analisado. A terceira seção apresenta a metodologia do trabalho, com vistas a deixar clara a forma como foi realizada a pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados da pesquisa e suas análises. Por fim, apresenta as considerações finais do estudo, de forma a responder a problemática e ao objetivo proposto.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Comércio eletrônico: tendência irreversível *versus* problemas tributários

De acordo com Toledo, Caigawa e Silva (2005), em 1993, nos EUA, a *internet* começou a ser a explorada comercialmente, no sentido de facilitar a propagação de anúncios sobre produtos e serviços. No Brasil, cerca de dois anos mais tarde algumas empresas começaram a usufruir dos recursos da rede, e desde então as estatísticas relativas à compra e venda *on-line* tem se superado a cada ano.

Os bancos representam alguns dos primeiros empreendimentos a adentrarem nesse ambiente. Esse fato se deu de tal maneira que até hoje um dos serviços mais utilizados com sucesso na *web* é o *Internet Banking*, além de abertura de contas, pagamentos, transferências, simulações financeiras e até empréstimos (MATTOS, et al, 2011).

A rápida expansão do *e-commerce* culminou na sua divisão em dois segmentos, chamados de B2B (*business to business)* e B2C (*business to consumer),* podendo-se afirmar que o B2B caracteriza a venda ou negociação *on-line* de produtos e serviços, sejam físicos ou virtuais, de empresa para empresa. Pode ser vista como uma espécie de relação entre fornecedor e consumidor intermediário, que revenderá a mercadoria adquirida ao consumidor final. O B2C consiste no processo de venda de um produto a um consumidor final, seja ele pessoa física ou jurídica, por meio de negociação pela *internet* (FERREIRA, 2001).

A partir de sua aceitação, tanto pelos consumidores quanto pelos empresários, o *e-commerce* rapidamente tornou-se uma tendência crescente. Unido a isso, começaram a emergir alguns problemas de ordem tributária, além de dúvidas a respeito das novidades que o *e-commerce* poderia trazer em relação às leis que orientariam essa nova modalidade de comércio.

Surgiram as suposições de que isentar o comércio eletrônico não seria viável devido a grande possibilidade de causar prejuízo aos cofres públicos, e também denotaria um forte incentivo em detrimento do comércio tradicional, que certamente perderia seus adeptos (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2001). Dessa forma, no caso de vendas virtuais de produtos físicos entre Estados, a saída foi utilizar o mesmo sistema das vendas interestaduais de mercadorias físicas que eram comercializadas até então. Assim, utilizando o ICMS, o produto seria tributado em parte no Estado de origem e parte no destino.

Com a evolução do *e-commerce* no mundo todo, os bens incorpóreos, originários em sua maioria da própria TI, também passaram a ser negociados nesse ambiente. A partir daí surge uma nova gama de itens que vai desde livros virtuais até *softwares*, que começam a ser vendidos na *web* (INFO, 2013).

A mesma problemática relacionada aos impostos envolvendo bens físicos recai sobre os bens intangíveis, porém, dessa vez a dúvida vem se arrastando por mais tempo, dados os questionamentos a respeito dos meios pelos quais seria possível tributar um produto que não se pode tocar, nem ser entregue ao consumidor por meio da logística (LEONETTI, 2006).

O que existe atualmente são modelos baseados em uma distinção, como por exemplo, o caso dos *softwares* e outros bens, definidos como *softwares* de prateleira; *softwares*, *e-books* ou músicas adquiridos via *download*; e *softwares* feitos por encomenda, o que demonstra, portanto que o *software* de prateleira se trata daquele que é comercializado em sua embalagem, e é exposto ao cliente em lojas físicas, atendendo de fato ao conceito de mercadoria que virá a ser tributada pelo ICMS sem problemas (CASTRO, 2000).

Os programas e soluções virtuais disponibilizadas para compra por meio de *download* ainda encontram-se envolvidos num impasse jurídico referente ao desenvolvimento de uma forma eficaz de se efetuar o controle tributário, justamente devido ao grande volume dessas operações realizadas em todo o Brasil. Atualmente uma mudança concreta ocorreu nesse sentido, pois, no ano de 2010, a revisão da Lei 7.098/1998 feita pelo Supremo Tribunal Federal e a Ação de Inconstitucionalidade nº 1.945, garantiram ao Estado do Mato Grosso o direito de cobrar ICMS sobre *softwares* comercializados por meio de transferência eletrônica de dados (*download)*, ou seja, houve o entendimento de que mesmo o *software* não estando presente em meio físico, não quer dizer que o mesmo não possa ser tributado como mercadoria (GIOVANNI, 2011).

Quanto aos *e-books*, é importante lembrar que são isentos de impostos, assim como os livros tradicionais de acordo com o projeto de Lei do Senado nº 114, de 2010 que altera a Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, que institui a Política Nacional do Livro, para atualizar a definição de livro e para alterar a lista de equiparados a livro.

Já no caso do *software* por encomenda, apresenta-se um exemplo em que o cliente se encontra na necessidade de um programa para desempenhar uma tarefa específica e não o encontra no mercado. A solução seria contratar os serviços de um programador, que confeccionaria esse *software*, caracterizando uma prestação de serviço. Logo, esse serviço estaria condizente com o regime de tributação do ISS conforme a Lei Complementar 116/2003, que enquadra a elaboração de programas de computador, inclusive jogos eletrônicos na lista de serviços tributáveis, não fazendo, porém, qualquer menção à definição de *software* de prateleira, sob encomenda ou adquirido via *download.*

Isto posto, é necessário verificar quais são as bases legais para uma possível tributação dos produtos intangíveis adquiridos por meio de *download*, o que será objeto de estudo da próxima subseção.

2.2 Venda de bens intangíveis: procedimentos fiscais e tributários

As formas de tributação e de controle fiscal que devem ser adotadas para abranger as necessidades do *e-commerce* ainda geram discussões e atualmente não estão perto de um consenso, mesmo porque, se levado em conta o ICMS e o ISS, principais taxas acopladas ao comércio eletrônico, é possível inferir a problemática gerada pela arrecadação individual de cada Estado, e inclusive sua inconstitucionalidade, conforme o caso do Protocolo ICMS nº 21/2011, que regula a incidência do ICMS nas vendas interestaduais a consumidores finais efetuadas por meio da *Internet*.

Conforme Gordilho (2013), esse protocolo foi firmado em 2011 pelos Estados do 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. Posteriormente, aderiram os Estados de Mato Grosso do Sul e Tocantins, por meio dos Protocolos ICMS nº 30/2011 e nº 43/2011, respectivamente.

O questionamento causado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 se dá pela mudança que o mesmo propõe em termos de recolhimento do ICMS, pois seu texto sugere uma regra que foge ao que prevê a Constituição Federal no que tange os consumidores contribuintes (pessoa física ou jurídica que realiza habitualmente operações que envolvam importação, transporte ou circulação de mercadorias num volume que possa caracterizar intuito comercial) e não contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas que não possuem Inscrição Estadual) do referido imposto.

De acordo com a Constituição Federal, seção IV – Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII, alíneas a e b, “operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-á:”

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

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

De acordo com Brigagão (2013), ignorando o contexto proposto pela Constituição, o Protocolo ICMS nº 21/2011 não diferencia as hipóteses de venda interestadual de mercadorias a consumidor final conforme ele seja, ou não, contribuinte do ICMS, pois permite aos Estados o recolhimento do imposto calculado com base nas alíquotas interestaduais, enquanto que pelas regras

constitucionais, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS estará sujeito à alíquota interna, e não à alíquota interestadual.

2.3 Estudos correlatos

As controvérsias existentes sobre a tributação de bens intangíveis adquiridos por meio do comércio *on-line* representa uma temática atraente para estudos principalmente pelas peculiaridades acopladas a esse tipo de transação. Para tanto, a partir do levantamento nos principais eventos acadêmicos e periódicos foi possível encontrar alguns trabalhos relacionados ao tema. As principais contribuições desses estudos são apresentadas a seguir.

No estudo realizado por Nascimento (2008), o autor analisa os diferentes aspectos tributários do comércio eletrônico de bens intangíveis. Além de citar os prováveis impostos que podem afetar uma transação comercial *on-line*, demonstrando as controvérsias sobre o momento em que ocorre o fato gerador, principalmente no que se refere ao ICMS, Nascimento (2008) afirma que a ocorrência do fato gerador desse imposto se dá, geralmente, no momento da realização da transação ou da prestação de serviço, podendo o legislador, a partir desse momento, considerá-lo sucedido para efeito de exigência do tributo. Porém, se o fato gerador não ocorrer, mesmo mediante lei, não poderá ser cobrado ou exigido o imposto. Portanto, o marco fundamental é a ocorrência do fato gerador, como por exemplo: a entrada/saída de uma mercadoria, o momento de prestação de serviço, do desembaraço, da arrematação etc.

Ainda a respeito da tributação, Nascimento (2008) demonstra uma forma de desigualdade entre o comércio tradicional e o eletrônico, causada pela falta de legislação específica que atenda as operações via *internet* alegando que, atualmente, tomando como base a legislação vigente e sua fiscalização, não existe a possibilidade de se efetuar a tributação das operações que envolvam os bens intangíveis transacionados pela *internet*. E por esse motivo, um bem similar a estes quando negociado no mercado real, o qual está sujeito à carga tributária legal terá um preço final maior do aquele transacionado pela *internet*. Apesar de entender que a única diferença entre esses bens comercializados seria o suporte físico, que no caso do produto vendido pela *internet* não ocorreria, a diferença no preço final ao consumidor, não seria composta apenas pelo o preço desse suporte, mas estaria acrescida da carga tributária, que não haveria no comércio *on-line* e que passaria a ocorrer quando ele fosse transacionado no comércio convencional.

Outro estudo sobre essa temática foi realizado por Borba (2013). O autor reforça a discussão sobre a ocorrência do fato gerador, além de sugerir a adequação do modelo comercial tradicional ao comércio eletrônico confrontando praticidade *versus* segurança fiscal do consumidor. Dessa forma, Borba (2013) afirma que a tributação deverá ser aplicada, pois daqui a alguns anos a *internet* deverá se tornar o meio mais utilizado para a prática da mercancia, movimentando mais recursos que agora de forma a se tornar o principal local de vendas, por ser prático, barato e seguro, e só continuará sendo assim, se o Estado não continuar a impedir o seu avanço.

Ademais, para Borba (2013) o contribuinte necessitará de segurança e previsibilidade sobre os produtos que possa vir a adquirir e as responsabilidades fiscais decorrentes de sua compra. O fato gerador de qualquer imposto incidente sobre estas práticas, terá de se adequar ao ambiente virtual e as teorias que o fundamentam para se analisar a possibilidade de determinação, entre outros problemas, do local da transação. Concluindo seu raciocínio, Borba (2013) sugere um meio de se estabelecer o fato gerador, determinando o local de origem da mercadoria como apropriado para definir o sujeito ativo da obrigação tributária. Assim sendo, para Borba (2013, p. 222) "A lei serviria para uniformizar as condutas, dar roteiro, segurança."

Gordilho (2013), que abordou a guerra fiscal e a inconstitucionalidade da tributação do ICMS entre contribuintes e não contribuintes do mesmo, traz uma discussão a respeito da desatualização e até mesmo ausência de desenvolvimento de uma legislação específica que possa regular as transações comerciais via *e-commerce*, conforme três importantes premissas do relatório fiscal da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

A primeira premissa refere-se a *Electronic Commerce: Taxation Framework Condition*, em que, de acordo com (GORDILHO, 2013, p. 01): "As conclusões da Conferência Ministerial realizada pela OCDE, em 1998, representam, até hoje, as principais diretrizes em torno da tributação do e-commerce."

De acordo com a primeira premissa, o Comitê de Assuntos Fiscais (CFA) acredita que no presente estágio de desenvolvimento do ambiente tecnológico e comercial, a aplicação das regras de tributação existentes pode implementar os princípios fiscais necessários à adequação fiscal do comércio eletrônico (OCDE, 1998; GORDILHO, 2013).

A segunda premissa reforça a ideia de que as normas vigentes para o comércio convencional podem ser utilizadas para se enquadrar ao *e-commerce*, não excluindo novas medidas administrativas ou legais, ou modificando as medidas existentes, desde que essas decisões sejam destinadas a

auxiliar na aplicação de um princípio fiscal existente, sem a intenção de impor um tratamento fiscal discriminatório ao comércio eletrônico (OCDE, 1998; GORDILHO, 2013).

A terceira premissa apresenta a condição de que quaisquer regras para a aplicação desses princípios ao comércio eletrônico, adotadas internamente, e qualquer adaptação dos princípios fiscais internacionais existentes, deve ser estruturado de forma a manter a soberania fiscal dos países, para alcançar uma justa repartição da base tributável entre países para evitar a dupla tributação (OCDE, 1998; GORDILHO, 2013).

Baseando-se no relatório *Electronic Commerce: Taxation Framework Condition*, publicado no ano de 1998, é surpreendente o fato de que após 15 anos, ainda enfrenta-se dificuldades relacionadas à tributação de bens digitais por meio do *e-commerce*. Porém, nos Estados Unidos (EUA), em Fevereiro de 2013, um projeto de lei chamado *Marketplace Fairness Act* surgiu com a iniciativa de propor o recolhimento de impostos sobre transações *on-line*. Por enquanto, a tributação se aplica aos bens tangíveis, mas no futuro tudo indica que haverá uma atualização que contemple também os bens intangíveis, ou *digital goods*, como são chamados lá fora.

O Brasil ainda apresenta dificuldades em relação a um avanço nesse sentido. Os problemas ocorrem em sua maioria com o ICMS, pois cada Estado possui legislação específica. A falta de um padrão em relação às leis apenas aumenta a complexidade do problema e torna mais difícil o caminho para uma solução (LEONETTI, 2006).

Após a discussão sobre esses aspectos, em que foram apresentados as controvérsias e principais problemas relacionados ao *e-commerce*, além de seu crescimento e tendência evolutiva, a próxima seção tem o intuito de apresentar os procedimentos metodológicos seguidos pela pesquisa com vista a deixar claro como o estudo foi concretizado.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia, na visão de Pádua (2005), é uma questão instrumental, como um conjunto de técnicas que permitem o desenvolvimento da atividade científica nos diferentes momentos de seu processo. Nesse sentido, esses métodos nos auxiliam e possibilitam elaborar um conhecimento sobre a realidade. Assim, os procedimentos metodológicos são definidos por Marconi e Lakatos (2001, p. 107) como “um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência; são, também, a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos. Correspondem,

portanto, à parte prática de coleta de dados". Para tanto, a presente seção visa demonstrar quais os procedimentos metodológicos seguidos na realização deste estudo.

Na definição da pesquisa quanto aos objetivos o estudo classifica-se como descritiva, que de acordo com Vergara (2003), expõe características de determinada população ou fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Além disso, conforme Martins (2009), este tipo de pesquisa observa os fatos ocorridos num determinado tempo, registrando, analisando, classificando e interpretando os mesmos sem manipular as variáveis que os ocasionam, ou seja, exatamente como acontecem. Portanto, a presente pesquisa classifica-se como descritiva, pois seu objetivo consiste em verificar se os procedimentos fiscais e tributários referentes à venda de bens intangíveis possuem base legal.

Já com relação à natureza do problema enquadra-se como pesquisa aplicada. Para Kerlinger (1980), o intuito da pesquisa aplicada é contribuir para fins práticos, buscando soluções para problemas concretos, ao contrário da pesquisa pura, motivada basicamente pela curiosidade intelectual do pesquisador. Do ponto de vista de Gil (2010), a pesquisa aplicada tem como objetivo obter conhecimento para empregar em determinada situação. Dessa forma, este artigo busca esclarecer as dúvidas inerentes à tributação de bens intangíveis negociados virtualmente.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa classifica-se como qualitativa. Na visão de Minayo (1995), a pesquisa qualitativa trata de fenômenos que não podem ser reduzidos apenas a operacionalização de variáveis, devido a sua ampla abrangência dos fatores científicos. Já para Godoy (1995), a pesquisa qualitativa considera o ambiente como fonte direta dos dados e o pesquisador como instrumento chave. Assim, o processo é o foco principal da abordagem e não o resultado ou o produto. Para tanto, o presente estudo busca aprofundar-se sobre os problemas referentes às peculiaridades da tributação sobre o comércio de bens incorpóreos *on-line*.

No que se refere aos procedimentos técnicos, a presente pesquisa enquadra-se como levantamento, pesquisa bibliográfica e documental. Conforme Andrade (1997), um levantamento ou pesquisa bibliográfica pode ser desenvolvido como um trabalho em si ou constituir-se numa etapa de elaboração de monografias, dissertações, entre outros. De acordo com Gil (2010), uma pesquisa é caracterizada como bibliográfica quando é elaborada a partir de material já publicado, que no presente estudo foi constituído principalmente artigos de periódicos, teses, dissertações e legislação vigente

De acordo com Santos (2000), a pesquisa documental é realizada a partir de fontes como tabelas estatísticas, cartas, pareceres, fotografias, atas, relatórios, notas, diários, projetos de lei, depoimentos orais e escritos, certidões, correspondência pessoal ou comercial e documentos

informativos. Como afirmam Ludke e André (1986), a análise documental constitui uma técnica importante na pesquisa qualitativa, seja complementando informações obtidas por outras técnicas, ou revelando aspectos novos de um tema ou problema.

Com relação ao método de abordagem utiliza-se o método indutivo. Nesse método, para Silva (2010 p. 33), "a indução parte de registros menos gerais para enunciados mais gerais", considera-se o conhecimento fundamentado na experiência, ou seja, se dá com a observação dos fatos. As constatações particulares levam à elaboração de generalizações. Portanto, a presente pesquisa pretende, por meio da análise de poucas unidades, elaborar uma síntese que permita a constatação do mesmo caso em um ambiente mais abrangente.

Quanto ao ambiente de pesquisa o estudo enquadra-se como pesquisa de campo. De acordo com Vergara (2003), a pesquisa de campo é a investigação empírica realizada no local em que ocorre ou ocorreu um fenômeno, ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode-se utilizar de entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não.

Ainda, segundo Trujillo (1982), a pesquisa de campo não deve ser confundida com a simples coleta de dados, é algo mais que isso, pois exige contar com controles adequados e objetivos preestabelecidos que discriminam suficientemente o que deve ser alcançado. Este tipo de pesquisa se enquadra neste artigo, porque as informações úteis ao seu desenvolvimento foram levantadas por meio da realização de entrevistas, guiadas por um questionário semiestruturado, a empresas atuantes em *e-commerce* e situadas no município de Maringá-Paraná. O questionário utilizado encontra-se no Apêndice 1.

Para determinar a amostra da pesquisa foi definido inicialmente as atividades econômicas classificadas como empresas de *e-commerce*. Para tanto, foram selecionadas as seguintes atividades, segundo CNAE (Cadastro Nacional de Atividade Econômica): 62 – Atividades dos Serviços de Tecnologia da Informação e 63 – Atividades de Prestação de Serviços de Informação.

A partir dessa definição foi obtida junto à Gerência de Tributos Mobiliários da Secretaria da Fazenda de Maringá, uma listagem das empresas inscritas sob estas atividades econômicas. A lista apresentou um total de 329 empresas, porém não difere empresas que atuam no comércio varejista de *softwares*, desenvolvedoras e atuantes do *e-commerce*. Portanto, foram selecionadas para a presente pesquisa apenas empresas que realmente exercem uma atividade comercial voltada para o desenvolvimento de produtos e serviços intangíveis como *softwares* e *sites*, que sejam vendidos por meio da *internet*. Foram identificadas 32 empresas e destas, 7 concordaram em participar do estudo formando, portanto, o universo da pesquisa. As entrevistas foram realizadas em Julho de 2013.

Após a apresentação dos procedimentos metodológicos a próxima seção apresenta os resultados do estudo.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

A presente pesquisa buscou esclarecer quais as particularidades relacionadas à tributação de bens intangíveis adquiridos por meio do *e-commerce*, além de verificar a existência de embasamento legal no que diz respeito às transações comerciais de bens intangíveis e as peculiaridades concernentes aos impostos como ICMS e ISSQN acoplados a esse tipo de operação.

Para melhor compreender os resultados obtidos na realização do estudo, apresenta-se, inicialmente, uma caracterização das empresas, seguida dos resultados sobre a problemática proposta.

4.1 Caracterização das empresas

O quadro 1 apresenta informações sobre as características das empresas integrantes da amostra. De acordo com o quadro, duas empresas participantes da pesquisa já possuem mais de 20 anos de experiência no mercado de *e-commerce*, outras duas possuem pouco mais de 10 anos. A empresa mais jovem tem apenas 2 anos de atividade e as intermediárias tem entre 7 e 8 anos de existência. Duas empresas não trabalham diretamente com vendas pela *internet*, porém desenvolvem sistemas *web* e/ou *sites* de *e-commerce*, além de *softwares* e os comercializam por meio de *telemarketing* além de oferecerem implantação *on-line* ou presencial.

QUADRO 1 – Apresentação das empresas

Data de criação das empresas	**Número de colaboradores**	**Desde quando trabalha com *e-commerce***	**Volume de vendas via *e-commerce***
07/09/2010	1	2010	De 16% a 35%
07/12/2000	4	2001	De 1% a 15%
01/10/1992	103	2007	De 1% a 15%
17/01/1991	30	2009	De 1% a 15%
2005	5	-	-
01/08/1998	18	-	-

04/04/2006	30	2006	De 1% a 15%

Fonte: a pesquisa (2013)

A quantidade de colaboradores de cada empresa varia muito. É possível perceber que apenas uma delas tem mais de 100 funcionários, as de pequeno porte têm entre 1 e 5 colaboradores. Já as empresas de médio porte possuem entre 18 e 30 trabalhadores.

Os dados a respeito do percentual de vendas via *e-commerce* servem como comparativo do volume de negócios de cada empresa. Para tanto, verifica-se que as vendas constantes a partir de 1% e 15%, como demonstra o quadro 1, e que a maior parte do faturamento ainda provem da venda de mercadorias físicas e outros serviços.

No quadro 2 é possível verificar o perfil dos entrevistados:

QUADRO 2 – Perfil dos entrevistados

Formação	Cargo	Faixa etária
Superior completo	Proprietário	30 anos
Superior completo	Proprietário	35 anos
Nível técnico	Gerente de *e-commerce*	43 anos
Superior completo	Gerente de negócios	33 anos
Superior completo	Analista	25 anos
Superior completo	Gerente financeiro	Não informada
MBA	Gerente	32 anos

Fonte: a pesquisa (2013)

Como demonstra o quadro 2, seis entrevistados possuem formação superior completa, destes, um possuí MBA e ministra aulas em uma instituição de ensino privada de Maringá, e apenas um deles possuí formação técnica. Além disso, percebe-se a faixa etária média em torno de 33 anos, e quatro entrevistados ocupam cargos de gerência, um deles desenvolve a atividade de análise de sistemas e apenas dois dos entrevistados são os proprietários e/ou sócios das empresas.

4.2 Apresentação dos resultados das entrevistas

As empresas integrantes da amostra comercializam diversos produtos e serviços. Portanto, uma mesma empresa pode comercializar dois ou mais produtos/serviços como é o caso da amostra em estudo. O item mais comercializado é o *software* por encomenda, como pode ser visto no quadro 3. Já

o comércio de licenças de uso é praticado por três empresas enquanto que cursos e equipamentos de informática são comercializados por duas empresas cada. *Softwares* de prateleira e desenvolvimento de sites representam as atividades de apenas uma empresa cada.

QUADRO 3 - Produtos e serviços comercializados

Produtos e serviços comercializados	Número de empresas
Software sob encomenda	5
Software de prateleira	1
Licenças de uso	3
Cursos *on-line* / treinamentos	2
Desenvolvimento de *sites*	1
Equipamentos de informática	2

Fonte: a pesquisa (2013)

Os entrevistados também foram questionados sobre o tipo de documento fiscal emitido por elas na ocasião da venda dos produtos ou serviços. Para tanto, no quadro 4 verifica-se que cinco empresas já emitem Nota Fiscal Eletrônica e apenas duas ainda utilizam a Nota Fiscal comum. Assim, as duas empresas optantes da Nota Fiscal comum trabalham a partir do comércio de mercadorias físicas como *softwares* de prateleira, não atuando no *e-commerce*.

QUADRO 4 – Tipo de Nota Fiscal emitida

Tipo de Nota Fiscal	Número de empresas
NF eletrônica	5
NF comum	2

Fonte: a pesquisa (2013)

Outra informação obtida por meio da pesquisa refere-se aos impostos recolhidos pelas empresas. A partir do quadro 5, nota-se que três empresas efetuam o recolhimento do ICMS, portanto são empresas que trabalham com vendas de mercadorias para outros Estados. Quatro empresas recolhem o ISSQN, portanto são empresas que prestam serviços como desenvolvimento de *web sites* e *softwares*. Duas empresas pagam o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) separadamente de outros impostos, portanto não são empresas tributadas pelo regime Simples Nacional.

QUADRO 5 – Impostos recolhidos

Impostos recolhidos	Número de empresas
ICMS	3
ISS	4
PIS	2
COFINS	2

Fonte: a pesquisa (2013)

Além dessas informações buscou-se ainda saber onde os empresários obtém informações tributárias e acompanhamento fiscal o que é demonstrado pelo quadro 6.

QUADRO 6 – Impostos recolhidos

Embasamento fiscal	Número de empresas
Escritório de contabilidade	6
Contabilidade interna	1
Internet	2
Legislação	2

Fonte: a pesquisa (2013)

De acordo com o quadro 6, seis empresas utilizam-se dos serviços prestados pelos escritórios de contabilidade para organizar as questões voltadas à tributação e tratamento fiscal pertinente ao seu negócio. Apenas uma delas dispõe de um setor contábil interno. Além disso, as empresas informaram que fazem uso da *internet* e de pesquisas nas legislações específicas para solucionar dúvidas mais comuns.

A pesquisa e as entrevistas revelaram que ainda não há um sistema tributário específico para os bens intangíveis, que não são tratados como produtos, mas sim como serviços prestados. Essa foi a principal opinião emitida pelos empresários quando o assunto era relativo à causa pela qual ainda não há uma legislação adequada a esse tipo de comércio.

Na ocasião de uma questão sobre quais alternativas poderiam resolver o referido problema tributário, apenas dois entrevistados responderam que não deveria haver qualquer tributação sobre vendas pela *internet* e/ou bens intangíveis. Outros quatro entrevistados chegaram à conclusão de que a implantação de um sistema tributário totalmente exclusivo para a *internet* e/ou bens intangíveis seria a melhor solução. Apenas um entrevistado opinou a respeito de uma possível adequação do atual sistema fiscal para vendas de intangíveis pela *internet*.

4.3 Análise dos resultados

A presente pesquisa delimitou-se a investigar as particularidades relacionadas à tributação de bens intangíveis adquiridos por meio do *e-commerce*. Para tanto, o objetivo do estudo consistiu em verificar a existência de base legal específica para o comércio eletrônico de bens intangíveis e relatar as peculiaridades concernentes à ocorrência de ICMS e ISSQN nesse tipo de transação.

De acordo com os resultados obtidos, verificou-se que não há legislação específica para o *e-commerce*, de forma que passou a absorver a mesma legislação utilizada no comércio convencional, embasando-se em alterações que foram feitas conforme o crescimento das vendas *on-line*. Porém, o conceito de reutilizar e modificar as leis anteriormente empregadas para nortear o comércio tradicional já foi previsto em 1998, quando foi publicado o relatório *Electronic Commerce: Taxation Framework Condition.* Portanto, a implantação de um sistema tributário voltado apenas à *internet* seria uma solução mais viável e concreta à reciclagem de leis vigentes atualmente.

A razão pelo qual os bens intangíveis serem tratados como serviços prestados simplifica o problema e permite a aplicação de leis tradicionais, anteriormente utilizadas apenas para abranger bens físicos transacionados pelo comércio convencional. Esse é o caso da Lei Complementar nº 116/2003, que compreende as questões relacionadas à correta aplicação do ISSQN em território nacional e da Lei Complementar nº 677/2007 que rege os princípios legais do ISSQN para o município de Maringá.

Quanto ao ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, dispõe sobre a regulamentação constitucional do ICMS, posteriormente alterada pelas Leis Complementares 92/1997, 99/1999 e 102/2000, além do regulamento do ICMS para o Estado do Paraná, aprovado pelo Decreto 6080/2012. Portanto, nesse contexto pode-se constatar que não há qualquer base legal própria para o comércio de bens intangíveis realizado pela *internet* e tampouco particularidades diferenciadas daquelas encontradas nas referidas leis.

Daí as particularidades relacionadas ao comércio de bens intangíveis passaram a ser nada mais do que a própria caracterização de seu desenvolvimento sob encomenda em um serviço, justificando a aplicação do ISSQN, tanto quanto a gravação de *softwares* em mídias móveis, cabendo tributação pelo ICMS quando vendidos a outros Estados. Os *softwares* adquiridos por meio de *download* formam um grupo mais complexo, que demandaria uma fiscalização impraticável, assim, consequentemente são negociados muitas vezes sem Nota Fiscal ou qualquer imposto.

Além disso, as contribuições de alguns dos trabalhos correlatos ao tema devem ser retomados, como Nascimento (2008), que propôs uma discussão que abrange a dificuldade de verificar-se a ocorrência do fato gerador numa negociação de bens intangíveis *on-line*. Esse tema se mostra como mais um impedimento, além da fiscalização, na elaboração de soluções específicas ao comércio de bens intangíveis. Borba (2013), por sua vez, defende a adequação do modelo comercial tradicional ao comércio eletrônico, o que já vêm ocorrendo atualmente, e coincide com a opinião de um dos entrevistados, que defende essa mesma adaptação.

O estudo realizado por Gordilho (2013), contribui com a principal proposta deste artigo, pois também nota a ausência de uma legislação exclusiva para o comércio eletrônico, e ao analisar as principais premissas do relatório fiscal da OCDE *Electronic Commerce: Taxation Framework Condition,* emitido em 1998, chega a conclusão de que a falta de normas recentes é outro fator impeditivo à evolução desse tema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Desde que começou a ser praticado, o comércio de bens intangíveis realizado exclusivamente pela *internet* sofre com a falta de uma legislação específica, não apenas por ser uma modalidade comercial recente, mas por causar dúvidas justamente por não se tratar da venda de mercadorias físicas. Uma das mais notórias dificuldades é a desavença entre a definição de produto ou serviço que recai principalmente sobre *softwares* e licenças de uso vendidas por meio virtual.

O objetivo dessa pesquisa e seu problema proposto fundamentaram-se na busca por uma base legal para o comércio de bens intangíveis via *e-commerce*, além da busca pelas particularidades relacionadas à tributação dessa nova modalidade comercial. O objetivo foi atingido por meio de um questionário respondido por cada uma das empresas participantes da pesquisa e com a realização de entrevistas nestas empresas no município de Maringá. Além disso, foi constatado que não há Lei específica que dê embasamento para a prática comercial de bens intangíveis, cabendo a eles, no caso de *softwares* e *web sites* a denominação de serviços prestados e não produtos, daí a designação de *software* de prateleira e *software* por encomenda, em que o primeiro é tratado como produto, mas o segundo não.

Embora o comércio eletrônico seja uma tendência irreversível, nota-se que o faturamento apresentado pelas empresas integrantes da amostra não passa de 15%. Em apenas uma delas o faturamento fica entre 16% a 35%, evidenciando que grande parte das empresas que produzem e/ou vendem *softwares*, licenças de uso e outras soluções em TI utilizam a *internet* para negociar apenas uma pequena parte de seus produtos.

Como exemplo da falta de diretrizes que possam respaldar o comércio eletrônico de bens intangíveis, é pertinente citar novamente as três principais premissas emitidas pela OCDE em seu relatório, que posteriormente foram analisadas por Gordilho (2013), e que possuem relação com a proposta deste artigo. Visto que tais premissas foram emitidas em 1998, a primeira delas assume a aplicação das leis existentes como meio de adequação fiscal ao *e-commerce.* De acordo com os resultados obtidos, é possível inferir que é exatamente isso o que ocorre atualmente.

A segunda e a terceira premissa apenas reforçam a tese de que as leis aplicadas ao comércio tradicional podem ser enquadradas ao comércio eletrônico, e demandando atualizações às mesmas, que sejam feitas de forma a manter a soberania fiscal dos países, para alcançar uma justa repartição da base tributável entre países para evitar a dupla tributação.

Essas três premissas podem ser comprovadas a partir da análise dos resultados deste artigo, pois mesmo que tenham sido emitidas em 1998, ainda são reconhecidas como os pilares que sustentam o trajeto do comércio eletrônico não só no Brasil, mas no mundo.

A pesquisa de campo apresentou dificuldades no sentido de encontrar empresas atuantes na área. Mesmo a cidade de Maringá não sendo de forma alguma carente de empresas desenvolvedoras e distribuidores de soluções em TI, a maioria produz e distribui seus produtos por encomenda, muitas vezes não fazendo uso de um *e-commerce*, o que causou uma redução muito grande da amostra a ser pesquisada.

Como sugestão para estudos futuros, um ponto a ser investigado refere-se à ocorrência do ICMS nos Estados de destino, no qual o referido imposto seria repassado integralmente ao Estado em que a mercadoria será consumida. Tema que se apresenta como um obstáculo a uma possível reforma tributária, pois os Estados produtores, temendo a diminuição de suas receitas, adotam uma postura contrária a essa iniciativa.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do trabalho científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BORBA, Luiz Edmundo Celso. Como se viabilizar a adequada tributação do comércio eletrônico? A análise do pragmatism social com importante ferramenta. **Revista *Duc In Altum*** – Caderno de Direito, volume 5, nº 7, jan-jun, 2013. Disponível em <http://www.faculdadedamas.edu.br/revistas/index.php/cihjur/article/viewArticle/271> Acesso em 26/06/2013.

BRASIL. **Lei complementar nº 116, dispõe sobre o ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.** Brasília, DF, Senado, 2003.

_____. **Lei complementar nº 677, dispõe sobre o Sistema Tributário do Município.** Câmara Municipal de Maringá, 2007.

_____. **Lei complementar nº 87, dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (LEI KANDIR).** Brasília, DF, Congresso Nacional, 1996.

_____. **Lei complementar nº 92, altera a legislação do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.** Brasília, DF, Congresso Nacional, 1997.

_____. **Lei complementar nº 99, dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.** Brasília, DF, Congresso Nacional, 1999.

_____. **Lei complementar nº 102, altera dispositivos da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que "dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências".** Brasília, DF, Congresso Nacional, 2000.

_____. **Decreto nº 6080, aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS.** Curitiba, 2012.

_____. **Lei nº 10.753, institui a Política Nacional do Livro.** Brasília, DF, Congresso Nacional, 2003

_____. **Lei nº 7.098, consolida normas referentes ao ICMS.** Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso, 1998.

_____. **Protocolo ICMS nº 21**, de 21 de Abril de 2011.

_____. **Protocolo ICMS nº 30**, de 13 de Abril de 2011.

_____. **Protocolo ICMS nº 43**, de 08 de Julho de 2011.

BRIGAGÃO, Gustavo. Vendas pela internet sofrem tributação irregular**. Revista Consultor Jurídico**, 13 fev. 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-fev-13/consultor-tributario-vendas-internet-sofrem-tributacao-irregular > Acesso em: Maio de 2013.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Os meios eletrônicos e a tributação.** Brasília, 25 de novembro de 2000

EBIT Empresa. Web Shoppers, 26. ed. 2013. Disponível em: <http://www.ebitempresa.com.br/web-shoppers.asp> Acesso em: Março de 2013.

ELECTRONIC commerce: taxation framework condition. Apresentado em "*A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce"*. October 10, 1998. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>. Acesso em 25/06/2013.

FERREIRA, Antonio Sergio Seco. **Tecnologias de suporte à tributação do comércio eletrônico**, Brasília, 2001.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas 2010.

GIOVANNI, Ricardo Piza Di.**Tributação de software adquirido via download.** Artigo - Federal - 2011/3086. Disponível em <http://www.fiscosoft.com.br/a/5ibo/tributacao-de-software-adquirido-via-download-ricardo-piza-di-giovanni> Acesso em: Jun. 2013.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, abr. 1995.

GORDILHO, Michele Viegas. Tributação dos bens tangíveis no comércio eletrônico, sob a perspectiva do ICMS. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3495, 25 jan. 2013 . Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/23547> Acesso em: Maio 2013.

INFO. Vendas de e-books saltam no Brasil durante o natal. São Paulo, editora Abril. Janeiro de 2013. Disponível em <http://info.abril.com.br/noticias/mercado/livrarias-registram-aumento-na-venda-de-e-books-09012013-30.shl> Acesso em 27/06/2013.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia de pesquisa em ciências sociais**. 5. ed. São Paulo: EPU – GRUPO GEN, 1980.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Novas Tendências na Tributação do Comércio Eletrônico.** São Paulo, 2009.

LEONETTI, Carlos Araújo. Aspectos Impositivos do Comércio Eletrônico. **Revista Sequência**, n. 53, p. 243-252, dez. 2006.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M.E.D.A. **Pesquisa em educação:** abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva. **Metodologia do trabalho científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Joaquim Junior. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**. 3ª ed.: Editora Vozes 2009.

MATTOS, H.; CUNHA, A. S.; SOARES, T. C.. Ambiente virtual: fatores que influenciam na aquisição de bens ou serviços. **Revista de Administração da UNIMEP**, v.9, n.1, 2011.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **O Desafio do conhecimento**: pesquisa qualitativa em saúde. São Paulo, Rio de Janeiro: HUCITEC/ABRASCO, 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Secretaria da Receita Federal. **O Brasil e o Comércio Eletrônico.** Brasília, 2001.

NASCIMENTO, Carlos Eduardo. **O comércio de bens intangíveis no mercado virtual e a problemática de sua tributação.** Brasília, 2008.

NETO, José Luiz Castro, et al. **Comércio Eletrônico: Análise dos Fatores Críticos**, São Paulo, 2010.

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. OECD Ministerial Conference,"**A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce**" 1998. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini de. **Metodologia de pesquisa:** abordagem teórico-prática, 13. ed. Editora Papirus, São Paulo, 2005.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. **Metodologia Científica**: a construção do conhecimento. 3. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

TOLEDO, Luciano Augusto; CAIGAWA, Sidney Maçazzo; SILVA, Newton Siqueira da. Negócios empresariais e a internet: o caso Bosio Brasil. **Rev. FAE**, Curitiba, v. 8, n. 1, 2005.

TRUJILLO FERRARI, A. **Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo. McGraw-Hill, 1982.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

APÊNDICES

Apêndice 1 – Questionário - COMÉRCIO ELETRÔNICO DE BENS INTANGÍVEIS

Nome da empresa: _____ Data: ___/___/_____

Entrevistado: _____ Função:_____Idade: ____
Nível de escolaridade: _____
Data de criação da empresa: ___/___/_____
Número de funcionários:_____

1-) Quais os produtos ou serviços comercializados via *e-commerce* ?
( ) Software sob encomenda
( ) Software de prateleira
( ) Licenças de uso
( ) Cursos *on-line* / treinamentos
( ) Desenvolvimento e/ou hospedagem de sites
( ) Equipamentos de informática
( ) Outros:_____

2-) Desde quando a empresa comercializa esse tipo de produto ou serviço?
Ano:_____

3-) Quanto representa o volume de vendas via e-commerce em relação ao total da movimentação da empresa?
( ) de 1% à 15%
( ) de 16% à 35%
( ) de 36% à 55%
( ) de 56% à 75%
( ) de 76% à 100%
( ) Não trabalho com e-commerce

4-) Qual o tipo de nota fiscal emitida?
( ) NFe
( ) NF comum
( ) Não emite NF

5-) Quais os impostos recolhidos atualmente pela empresa sobre seus produtos?
( ) ICMS ( ) PIS ( ) ISS ( ) COFINS ( ) IRPJ

6-) Onde a empresa obtém informações sobre os procedimentos fiscais a serem adotados?
( ) Escritório de contabilidade/contador externo
( ) Contabilidade interna
( ) Internet
( ) Legislação

7-) Quais seriam as alternativas fiscais que poderiam abranger o comércio de bens intangíveis?

( ) Não deveria haver tributação para bens intangíveis
( ) Não deveria haver qualquer tributação sobre vendas pela internet
( ) Implantação de um sistema tributário totalmente exclusivo para vendas pela internet
( ) Adequação do sistema tributário já existente para vendas pela internet
( ) Implantação de um sistema tributário totalmente exclusivo para bens intangíveis
( ) Outra_____

8-) A variação nas alíquotas do ICMS entre estados causa confusão na hora de emitir uma nota fiscal?
( ) Sim ( ) Não ( ) Não vendo para outros estados

Data recebimento do artigo: 20/11/2013
Data do aceite de publicação: 23/12/2013