

BIBLIOTECA

FRANCO ALBERTI E DIAS

CL K341.39

DT4635

TOM 01112

ASS: _____

Direito tributário

estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP

- Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo -

Prefácio de José Paulo Neves

COORDENADORES

Eduardo Perez Salusse
Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho

AUTORES

Adolpho Bergamini	José Eduardo de Paula Saran
André Felix Ricotta de Oliveira	José Eduardo Soares de Melo
Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho	Karem Jureidini Dias
Argos Campos Ribeiro Simões	Luciano Garcia Miguel
Carlos Americo Domeneghetti Badia	Luiz Fernando Mussolini Júnior
Celso Alves Feitosa	Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça
Celso Barbosa Julian	Marcelo de Azevedo Granato
César Eduardo Temer Zalaf	Osvaldo Santos de Carvalho
Eduardo Perez Salusse	Paulo Antonio Fernandes Campilongo
Eduardo Soares de Melo	Paulo Gonçalves da Costa Junior
Eurico Marcos Diniz de Santi	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Fábio Soares de Melo	Raphael Assef Lavez
Frederico de Mello e Faro da Cunha	Sérgio Gonini Benicio
Ivan Ozawa Ozai	Tiago de Paula Araújo
Jefferson Chioro Vieira	Valério Pimenta de Moraes
José Carlos da Matta Rivitti	Vanessa Pereira Rodrigues Domene



POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE ICMS NA INSERÇÃO DE PUBLICIDADE EM MEIO ELETRÔNICO

Karem Jureidini Dias

Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora do IBET e de Programas de pós-graduação. Conselheira do CARF e Membro da CSRF/MF. Advogada.

1. Introdução

Com a exclusão do serviço de veiculação de publicidade do rol de atividades sujeitas à incidência do imposto de competência municipal – Imposto sobre Serviços – nos termos da Lei Complementar n. 116/03, estabeleceu-se polêmica quanto à tributação de tal atividade pelo ICMS. A exclusão eventualmente teria se dado pelo fato desta atividade se caracterizar como prestação de serviço de comunicação e, como tal, submeter-se à incidência do imposto de competência estadual, o ICMS-Comunicação.

Para tratar do assunto, primeiramente, mister se faz traçar um histórico acerca do ICMS-Comunicação. Tanto a tributação sobre as comunicações, quanto o próprio ICMS sofreram significativas modificações no Sistema Tributário Brasileiro desde a promulgação da Constituição de 1988.

Traçado um breve panorama histórico sobre a tributação das comunicações, passamos a discutir o conceito de comunicação a fim de verificar se a inserção de publicidade se enquadra no referido conceito. Por fim, analisaremos as posições da jurisprudência e do fisco sobre a veiculação de publicidade, concluindo sobre a tributação da referida atividade.

2. Breve histórico da tributação das comunicações

Anteriormente à Constituição de 1988, a tributação das comunicações era de competência da União. Excetuavam-se de tal regra apenas os serviços de comunicação exclusivamente municipais¹. A partir do advento da Constituição

1. Conforme Emenda Constitucional n. 18/65 (artigo 14, inciso II) e, posteriormente, Emenda Constitucional n. 1/69 (artigo 21, inciso VII).

de 1988, o tributo que era de competência da União passou para a competência dos Estados e do Distrito Federal.

Assim, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), introduzido no Sistema Tributário Brasileiro pela Emenda Constitucional n. 18/65, passou a ser ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). Agruparam-se, então, todas essas hipóteses de incidência no mesmo dispositivo constitucional, conforme abaixo transcrito:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ademais, passou-se a discutir se houve ampliação da materialidade de incidência, não mais se restringindo a tributação apenas à comunicação propriamente dita, mas alcançando toda prestação de serviço que envolva a comunicação. A nosso ver, entretanto, a referida tributação no Brasil sempre se restringiu à "comunicação", assim entendida como a atividade de prover os elementos formais e técnicos que formam a infraestrutura de comunicação.

Apesar da transferência de competência do imposto sobre comunicações da União para os Estados e Distrito Federal, promovida pela Constituição de 1988, tal fato em nada alterou a competência dos Municípios, que continuaram titulares da competência para tributar os conteúdos comunicados, de sorte que as atividades de advogados, músicos, decoradores, paisagistas, dentre outros serviços, permaneceram no âmbito da competência municipal. Todas essas atividades são, de certa forma, comunicação ou, ao menos, envolvem uma comunicação, porém, não estão abrangidas pelo ICMS-Comunicação, que não atinge o ato de comunicar um conteúdo, mas sim a infraestrutura da comunicação.

Para melhor compreender tal assertiva, necessário se faz retomar os pressupostos teóricos da comunicação, conforme dispõe Eurico de Santi², segundo o qual:

é impossível não se comunicar [...] a simples presença de uma pessoa modifica o comportamento do outro, sem a mínima troca de palavras. Basta a presença do

2. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercícios do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014. p. 177.

outro para modificar seu comportamento, e impossível fugir desta comunicação. Nesse sentido, qualquer comportamento é igual a comunicação. Eis o problema gerado pelo uso indiscriminado do termo comunicação.

Ao observarmos o contexto histórico da instituição do ICMS-Comunicação, verificamos que a demarcação de sua competência, como conclui Eurico de Santi³, restringe-se apenas aos serviços relativos à infraestrutura de comunicação.

Eliminando a ambiguidade do termo comunicação, para fins de incidência do ICMS, temos que delimitar a comunicação tomando por base os seguintes elementos: emissor da mensagem, receptor da mensagem, a própria mensagem (enquanto conteúdo transmitido em determinado contexto) e o canal de comunicação que transmite a mensagem por meio de uma combinação de signos decodificados na sua recepção. Para nosso objetivo, importante frisar que o canal de comunicação, por onde a mensagem é transmitida, corresponde à infraestrutura de comunicação, cuja disponibilização é pressuposto para que se configure a prestação do serviço de comunicação.

Ressaltamos que o conteúdo comunicado não se sujeita ao ICMS-Comunicação. O que o Estado tributa é a sua veiculação no canal físico. Essa definição material já foi inclusive confirmada pela regulamentação do Código Brasileiro de Telecomunicações. As normas devem ser interpretadas a partir dos fatos devidamente contextualizados, razão pela qual se remonta ao histórico do ICMS-Comunicação como herança do Imposto Único sobre Serviços de Comunicação, o qual sempre abarcou somente os serviços de telefonia, televisão e radiodifusão⁴.

3. Ibidem.

4. Conforme Decreto-lei n. 2.186/84:

Art. 1º O imposto sobre serviços de comunicações tem com fato gerador a prestação de serviços de telecomunicações destinados ao uso do público (art. 6º, letras "a" e "b", da Lei n. 4.117, de 27 de agosto de 1962).

Parágrafo único. São isentos do imposto os serviços de telecomunicações nas seguintes modalidades:

I - telefonia quando prestados:

a) em chamadas locais originadas de telefones públicos e semipúblicos;

b) em localidades servidas unicamente por posto de serviço público ou por centrais locais de até 500 (quinhentos) terminais;

II - televisão e radiodifusão sonora.

Art. 2º A alíquota do imposto é de vinte e cinco por cento.

Art. 3º Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

Justamente após a Constituição Federal de 1988, que transferiu a competência daquele imposto da União para os Estados, unificando-o no ICMS, e com a consequente superveniência do Convênio 66/88 e da Lei Complementar 87/96, tornou-se necessário delimitar o campo de competência tributária dos Estados. Essa delimitação veio, por exemplo, com a Emenda Constitucional n. 42/03⁵ e com a Súmula n. 334 do Superior Tribunal de Justiça, esta última obstando a pretensão estatal de tributar os provedores de acesso à internet. Nos julgados que deram origem à referida Súmula, a *ratio decidendi* é a Lei Geral de Telecomunicações (Lei n. 9.472, de 17/07/1997). Sobre este aspecto, de se destacar o voto da Ministra Eliana Calmon ressaltando que não pode o Poder Executivo subtrair as prerrogativas do Legislativo, inclusive, pois, “*nos termos do art. 110 do CTN, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos conceitos de prestação de serviços de conexão à internet [...]*”⁶. Valemo-nos desse raciocínio pois em nosso entender é válido para todos aqueles conceitos que já estão delimitados pela Lei Geral de Telecomunicações.

O Convênio ICM 66/88, com fundamento no § 8º, do artigo 34 do ADCT⁷, tratava da prestação de serviço de comunicação em seu inciso X do artigo 2º, sempre na conotação que pressupõe a existência de canal físico, conforme abaixo transcrito:

Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

X – na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior [...].

Art. 4º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º O preço do serviço será representado pela quantia total paga pelo usuário ao prestador do serviço.

§ 2º O montante do imposto integra a base de cálculo a que se refere este artigo.

5. Conforme alteração do artigo 155, § 2º, inciso X, alínea 'd', esclareceu que o ICMS “não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; [...]”
6. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 456.650/PR. Relator Ministro Franciulli Neto. Julgado em 11/05/2005.
7. ADCTF, Art. 34, § 8º:

§ 8º – Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n. 24 de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Ocorre que o quadro normativo constitucional do ICMS, porque originalmente concebido para a tributação exclusiva das operações relativas à circulação de mercadorias, não comporta soluções para todos os problemas decorrentes da inclusão dos serviços de comunicação. Nas palavras de Alcides Jorge Costa⁸:

Como o dispositivo diz respeito ao ICMS, é de fácil aplicação quando se trata de mercadorias, mas não quando se lida com serviços de comunicação. Como vai uma empresa que explora serviços de telefonia saber se o destinatário de uma chamada é ou não contribuinte do ICMS?

Em tal passagem o autor se refere especificamente ao artigo 155, § 2º, VII da Constituição Federal, que assim dispõe:

VII - em relação às 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 [...].

É sabido que tal problema já foi enfrentado pela Lei Complementar n. 87/96, que estabeleceu que nas chamadas interestaduais o imposto fosse pago pelo estabelecimento destinatário do serviço cuja prestação se iniciasse noutro Estado e não fosse vinculada à operação ou prestação subsequente, *ex vi* do artigo 12, inciso XIII, combinado com o artigo 11, inciso III, alínea “c”, ambos da Lei Complementar n. 87/96.⁹

Fato é que são inúmeras as dificuldades decorrentes de um imposto cuja base normativa constitucional foi idealizada para a circulação de mercadorias, e não para os serviços de comunicação. Assim, embora desde o ano da sua promulgação (1988), a Constituição Federal tenha outorgado compe-

8. COSTA, Alcides Jorge. Algumas considerações a respeito do imposto sobre prestação de serviços de comunicação. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 18.

9. Art. 11º. O local da operação ou da prestação para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

Art. 12º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

tência aos Estados para tributar a prestação de serviço de comunicação por meio de ICMS, somente com o advento da Lei Complementar n. 116/03 é que a discussão sobre a caracterização das demais modalidades de inserção de publicidade como serviço de comunicação, portanto, incluída no campo de incidência do ICMS, ganhou força. Até então tal discussão ficava adstrita a poucas modalidades.¹⁰

Essa problemática culminou com inegável guerra fiscal entre os Estados e os Municípios a partir da edição pelo CONFAZ, dos Convênios ICMS que propuseram redução da base de cálculo do ICMS-Comunicação sobre serviços que não contam com disponibilização de infraestrutura e que são considerados serviços de valor agregado, como se pacífica fosse tal competência estatal, o que resultou na intervenção do Poder Judiciário, que inseriu no ordenamento norma delimitadora de competência, qual seja, a já mencionada Súmula n. 334 do Superior Tribunal de Justiça.

Como dissemos, a polêmica em questão ganhou impulso com o veto presidencial ao item 17.07 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03: *"Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio"*. Tal veto gerou uma série de interpretações, tanto por parte do Fisco quanto por parte dos Tribunais, no sentido de que, se não há incidência de ISS nos serviços de veiculação de propaganda, automaticamente haveria incidência do ICMS-Comunicação sobre os mesmos. Tal raciocínio, entretanto, carece de suporte normativo, uma vez que a supressão de competência tributária não se confunde com a transferência dessa competência.

Analisando as razões do veto, entendemos que essas se reportam a motivo diverso daquele que se pretende usar para fundamentação da incidência do ICMS sobre a veiculação de publicidade. Vejamos¹¹:

O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea 'd' do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona – da incidência do ISS – a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar n. 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese

de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, in casu, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE n. 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993. /88.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal mencionada nas razões de veto presidencial diz respeito, exclusivamente, à discussão sobre a cobrança ou não do ISS sobre veiculação de propaganda por meio de televisão, que fora entendida como serviço de comunicação pela decisão exarada no RE n. 90.749-1/BA¹². Examinando o voto condutor do referido julgado, fica claro que a polêmica envolvendo a discussão sobre a caracterização ou não da veiculação de publicidade como serviço de comunicação ficava adstrita à veiculação por meio de televisão, rádio e telefone, razão pela qual, segundo o exposto no voto, o Decreto-Lei n. 834/69 fora editado para corrigir tal distorção constante da Lista anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, sendo, então, suprimida a referência à veiculação por tais meios.

Ressaltamos, ainda, que por ocasião do veto presidencial ao disposto no item 17.07 (veiculação de publicidade) do Projeto de Lei que se converteu na Lei Complementar n. 116/03, o Presidente da República explica que o veto se deu por 02 (dois) motivos:

- a) a teor da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, RE n. 90.749-1/BA, havia hipótese de incidência de competência dos Estados, pelo fato de tal atividade constituir serviço de comunicação, na modalidade televisiva, nos termos específicos do julgado mencionado e;
- b) o Projeto incluía a veiculação de publicidade em mídia impressa dentre as hipóteses tributadas pelo ISS, podendo, portanto, vir a ser considerado inconstitucional, uma vez que tal modalidade gozava de imunidade.

Por conta do exposto, reiteramos que em nosso entendimento a discussão acerca da inclusão da veiculação de publicidade na esfera do ICMS deveria ficar adstrita à atividade prestada por meio de televisão, ou alargando o conceito, de radiodifusão, uma vez que a jurisprudência que deu causa ao veto girava em torno dessa discussão. Tal premissa está suportada também pelo

10. Em especial a modalidade televisiva.

11. Mensagem de Veto n. 362, de 31 de julho de 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm. Acesso em 24/11/2014.

12. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. RE n. 90.749. Relator Ministro Cunha Peixoto. DJ de 03.07.1979.

fato de o Presidente mencionar que à luz da legislação que vigorava à época (Lei Complementar n. 56/87), a veiculação de publicidade em mídia impressa estaria sujeita ao ISS, não fosse o fato de gozar de imunidade.

Tanto se aventa que a inserção de publicidade sem a utilização do próprio recurso – infraestrutura de transmissão de mensagem – estaria, no limite, sujeita ao ISS e, por consequência fora do campo do ICMS, que se verifica, inclusive, que em julgados posteriores ao veto presidencial, houve o afastamento do ISS especificamente em razão da imunidade, jamais porque estaria no campo de incidência do ICMS.

Nesse sentido é, por exemplo, a decisão exarada no RE n. 118.409¹³, no qual se discutia a incidência do ISS sobre veiculação de publicidade em mídia impressa. Observa-se do referido acórdão que em nenhum momento houve menção direta ou indireta ao julgado que fundamentou o veto presidencial em referência. Ou seja, não se remete à suposta inclusão dessa atividade no campo de incidência do ICMS. Ao contrário, referido julgado asseverou que a imunidade constitucional prevista para operações com livros, jornais e periódicos abrangia, também, a veiculação de publicidade, a qual, não fosse isso, estaria tributada pelo ISS. Vejamos:

Na linha desse entendimento, com as reservas pessoais mencionadas, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento, para conceder a segurança, a fim de que a impetrante não seja obrigada ao recolhimento do ISS sobre a propaganda e publicidade veiculada no periódico NEI – Noticiário de Equipamentos Industriais, na vigência do artigo 19, III, “d”, da Constituição de 1969, considerado o disposto no art. 34, caput, das Disposições Transitórias, da Carta de 1988.

Então, qual é o escopo da tributação incidente sobre o serviço de comunicação? A dificuldade em responder a referida pergunta se dá especialmente pela ambiguidade e vaguidade do termo comunicação. Por exemplo, a comunicação pode ser o ato de se comunicar, assim como pode se referir ao processo que possibilita a comunicação ou, apenas, como ensaio, podemos também imaginar que o termo se reporta ao conteúdo comunicado. Para possibilitar um raciocínio lógico e adequado às premissas, não podemos isolar o termo comunicação daquele que se refere a prestação de serviço, já que o ICMS não incide sobre a comunicação, mas sobre a prestação onerosa do serviço de comunicação.

13. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE n. 118.409. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. DJ 19-08-1988.

Passamos então à análise dos conceitos de comunicação mas, desde logo, deixamos estabelecido por premissa que, independentemente do conceito de comunicação, para efeito de incidência do ICMS, entendemos que deve haver a conjugação dessa com o fornecimento de infraestrutura necessária a possibilitar o processo comunicacional. Foi sempre nesse sentido a competência para tributar a comunicação, desde sua introdução pela Emenda Constitucional n. 18/65, como já enfrentado.

3. Conceitos de comunicação

O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a prestação onerosa de tal serviço, condicionando o fato jurídico à disponibilização de recursos técnicos e esforço humano que possibilitem o estabelecimento de uma relação comunicacional¹⁴. Tal relação há que ser onerosa, porquanto é pressuposto para que haja base de cálculo de incidência do ICMS, sendo essa base o respectivo preço acordado.

O fato gerador do ICMS depende da prestação do serviço de comunicação e não do simples ato que torna possível a comunicação ou da simples existência da comunicação. A prestação de serviço de comunicação, enquanto prestação de serviço, pressupõe dois polos unidos por meio de contrato que estabelece uma obrigação de fazer para o prestador, mediante esforço pessoal, cuja conduta está destinada a produzir uma utilidade ao tomador do serviço. Também enquanto prestação de serviço deve haver uma remuneração pelo serviço prestado.

Partindo dessa segunda premissa, adentramos nos conceitos de comunicação adotados pela doutrina e, por consequência, na configuração do que seja a prestação do serviço de comunicação.

3.1. Comunicação como diálogo

Primeiramente, importante mencionar entendimento doutrinário que passou a adotar para fins tributários o significado jurídico de prestação onerosa de serviço de comunicação conforme seu sentido semântico de possibilitar

14. Conforme escreve Roque Antonio Carrazza: “Reiteramos que este ICMS não alcança a comunicação propriamente dita, mas a prestação onerosa de serviços de comunicação. Deveras, a comunicação só ganha relevância jurídica, para fins de ICMS, quando decorre de um contrato oneroso de prestação de serviços” (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 209-210).

o diálogo entre pessoas. Transcrevemos trecho da lição do professor Roque Carrazza¹⁵:

Logo, para haver comunicação, basta que existam dois sujeitos: o emissor e o receptor. Todavia, para que haja prestação onerosa do serviço de comunicação – esta, sim, tributável por meio de ICMS –, é mister que ambos sejam postos em contato por um terceiro, que, mediante contraprestação econômica, permite-lhes que troquem mensagens, passando a inter-atuar.

Tornamos a insistir que o fato impositivo do ICMS ocorre, não no momento em que é celebrado o contrato de prestação onerosa do serviço de comunicação, nem quando são disponibilizados, ainda que em caráter negocial e pelo próprio prestador, os meios mecânicos aos atos de execução, mas quando vêm praticados os atos de execução, ou seja, quando se dá a efetiva prestação do serviço.

Prossegue o renomado professor: “é preciso que o receptor tenha condições de ocupar a posição oposta, vale dizer, de dialogar com o emissor que, assim passará a ocupar a posição de receptor”¹⁶. No mesmo sentido defende Sacha Calmon¹⁷, enumerando requisitos para caracterização da comunicação:

- Comunicação é diálogo.
- A comunicação em si é irrelevante, tributariamente falando.
- Tributáveis são os serviços que propiciam a comunicação.
- Para haver serviço de comunicação, é preciso existir um terceiro, cujo interesse único é prestar o serviço que possibilita a comunicação (objeto social do prestador).
- A prestação do serviço de comunicação há de ser onerosa, mediante contrato, escrito ou verbal (há negócio jurídico subjacente).
- A comunicação empreitada pelo prestador deve ser coloquial, que o diálogo implica resposta, essência do processo comunicativo.
- Essa é a razão pela qual torna-se absolutamente necessário segregar as chamadas comunicações latas, inclusive as mediúnicas, dos serviços de comunicação e dos serviços de difusão comunicativa,

15. CARRAZZA, Roque Antonio. Algumas reflexões acerca do imposto sobre prestações onerosas de serviço de comunicação (ICMS-Comunicação). In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (coord.). *ICMS – Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 296.

16. *Ibidem*.

17. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Parecer inédito circulado pela ABERT (Associação Brasileira das Empresas de Rádio e Televisão).

precisamente o que fazem o jornal, o rádio e a televisão. Estes exercem serviços de difusão da imagem e dos sons, diversos dos serviços de comunicação propriamente ditos.”

Nessa esteira, o Prof. Humberto Ávila também defende a necessidade da adoção do termo “comunicação” em sentido estrito, na qual é necessária a identificação do receptor e a relação entre ele e o emissor, mormente porque a própria Constituição Federal de 1988 teria segregado o termo “comunicação”, dos termos “difusão” e “radiodifusão” sonora de sons e imagens¹⁸.

Para os mencionados autores, portanto, a prestação do serviço de comunicação corresponde à prestação onerosa do serviço que possibilita a transferência – do emissor para o receptor – de informação por meio de sinais convencionados, pressupondo, ainda, a troca de mensagens entre emissor e receptor. Neste passo, a resposta seria essencial ao diálogo e à comunicação, posto que a mensagem que não tem resposta não geraria comunicação.

Sem arranhar o brilhantismo dos ilustres autores, cujos ensinamentos mencionamos, ousamos discordar, ainda que parcialmente, desse posicionamento, porquanto filiamo-nos àquele adiante mencionado, uma vez que para o nosso escopo buscamos a conotação do termo comunicação no contexto adstrito da prestação do serviço e não do ato de comunicar, este sim pressuporia o diálogo.

3.2. Comunicação como transmissão/recepção de mensagens

Também de se mencionar entendimento segundo o qual a comunicação não possui apenas o conteúdo semântico acima tratado, porquanto, na realidade, possui natureza ambígua. José Eduardo Soares de Melo¹⁹ admite que:

apesar de se asseverar que “comunicação é diálogo entre pessoas, de modo a colocá-las uma perante a outra, embora se encontrem distanciadas no tempo (fusos horários) e no espaço (lugares)”, ponderou-se que a relação comunicativa se dá

18. ÁVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame de Competência para Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviços de Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 173. São Paulo: Dialética, fevereiro/2010. p. 156.

19. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Serviço de Comunicação e Jurisprudência. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (coord.). *ICMS – Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 130.

independentemente do emissor e o receptor manterem diálogo, porque, se esta situação ocorrer, estar-se-ia diante de uma nova relação.

A comunicação corresponderia ainda ao envio de uma mensagem, pelo remetente, apreensível pelo destinatário. O envio desta mensagem se faz por um canal físico, um contato, ou uma conexão entre o remetente e o destinatário. A mensagem pode ter por elemento substancial o seu conteúdo, que pode ser de ordem intelectual, artística, científica, entre outras. O elemento formal de apresentação da mensagem ocorre por meio de sons ou imagens, ao passo que o elemento instrumental é aquele que corresponde ao canal físico de sua transmissão (linhas telefônicas, rádio, televisão, correspondência, impressos, dentre outros). De acordo com este entendimento, o processo comunicacional pressupõe a ideia de transmissão, podendo ou não ocorrer a interação entre duas ou mais pessoas, mediante canal, veículo próprio para propiciar a comunicação.

Esse entendimento encontra fundamento na redação da Lei Complementar n. 87, de 13.09.1996, ao preceituar que o ICMS incide sobre as 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**.

A prestação de serviço de comunicação, a partir dessa premissa, corresponde ao vínculo jurídico entre prestador e tomador. Se de um lado não é necessário o diálogo entre transmissor e receptor, por outro lado, é fundamental que, na relação jurídica de prestação de serviço de comunicação, o tomador e o prestador estejam devidamente determinados, com estipulação de direitos e obrigações. O transmissor ou o receptor da mensagem não se confundem com o prestador do serviço de comunicação, justamente porque o canal é fornecido por um terceiro – prestador – que possibilita a comunicação.

Respectiva relação jurídica pressupõe, então, a coexistência de 03 (três) elementos: prestador, tomador e preço do serviço, sendo, desde logo, inadmissível a prestação de serviço para si próprio. No sentido de que só pode haver serviço de comunicação quando o meio de transmissão pertence a terceiro, que não o emissor ou o receptor, ensina o professor Paulo de Barros Carvalho²⁰:

Logo, a hipótese de incidência do ICMS consistirá, para esse caso, no ato de intermediar a emissão e recepção de mensagens entre duas ou mais pessoas, podendo dar-se a percução do imposto apenas na contingência de verificar-se uma

20. CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 73. São Paulo: Dialética, outubro/2001. p. 102.

atividade em que, por força de remuneração, um indivíduo (A) forneça condições materiais a outro indivíduo (B) a fim de que este se comunique com uma terceira pessoa (C), funcionando como transmissor da mensagem na relação comunicacional. Só será possível haver incidência do ICMS se houver um prestador de serviço intermediando a comunicação entre emissor e receptor.

Nessa linha de entendimento, as formas de comunicação visual ou auditiva estariam sujeitas à tributação pelo ICMS, sempre que presentes os seguintes elementos: **a prestação, o serviço e a comunicação**. A prestação é pressuposto para a tributação dos serviços de comunicação, justamente porque o que se tributa não é a comunicação ou o conteúdo, mas uma prestação específica e onerosa. Pressupõe-se então que haja uma contratação de um serviço, envolvendo esforço humano. E não é só. A contratação é de um serviço cujo objeto deve ser a comunicação. Enfim, deve existir um ato ou um negócio jurídico subjacente, que tenha por objeto o esforço humano para propiciar a comunicação.

Bom lembrar que o tratamento de inserção de publicidade, se tributável pelo ICMS ou não, dependeria antes de saber se o prestador disponibiliza um meio físico para a transmissão da mensagem ou se dele se utiliza. Lembramos da importância dessa distinção, levada em consideração quando o Supremo Tribunal Federal definiu que os serviços de valor adicionado não se configuram como prestação de serviço de comunicação, não incidindo, portanto, o ICMS. Como bem menciona Paulo de Barros Carvalho²¹, só pode prestar serviço de comunicação aquele que transporta a mensagem, ressaltando que “*A ideia de prestador de serviço de comunicação está ligada, irremediavelmente, à noção de canal*”.

4. Prestação de serviço de comunicação vs. inserção de publicidade em meio eletrônico

Partindo das premissas que estabelecemos para, ao final, concluir acerca dos elementos necessários à configuração da materialidade de incidência do ICMS-Comunicação, passamos a tratar da possibilidade de sua incidência sobre a inserção de publicidade em meio eletrônico. Primeiramente, abordamos o entendimento das Secretarias de Fazenda que albergam hipóteses que, de acordo com nossas premissas, não são enquadráveis na materialidade de incidência, conforme matriz constitucional definida, inclusive, pela *ratio decidendi* das decisões já proferidas pelos Tribunais Superiores. Em segundo lugar,

21. *Ibidem*, p. 103.

apresentamos posição da jurisprudência e, por último, procuramos abordar as hipóteses específicas da problemática da incidência do ICMS-Comunicação na veiculação de publicidade pelos *sites* na internet e nos livros, jornais e periódicos disponibilizados eletronicamente.

Esclarecemos, desde logo, que algumas hipóteses hipótese, a nosso ver, envolve mera cessão de espaço, como é o caso da inserção de publicidade em determinado *blog* ou *site*, sendo tal relação estabelecida entre aquele que detém o *site* ou o *blog* e o anunciante, certos de que a prestação de serviço de comunicação propriamente dita é provida por outra entidade. Ilustramos:



Verificamos na ilustração três tipos de relação jurídica: (01) entre a empresa de telefonia e o provedor de acesso à internet; (02) entre o provedor de acesso à internet e o provedor de conteúdos; e (03) entre o provedor de conteúdos (detentor do *site* que cede espaço para inserção da publicidade) e o anunciante da publicidade.

Claro está na ilustração que nana relação (01) entre a empresa de telefonia e o provedor de acesso à internet, existe inequívoca prestação de serviço de comunicação.

No que tange a relação (02) entre o provedor de acesso à internet e o provedor de conteúdos, não temos serviço de comunicação, conforme Súmula 334 do STJ, mas mero serviço de valor adicionado. Neste ponto, cabe divergência no caso de provedor de acesso à internet na modalidade banda larga. Já na relação (03) entre o provedor de conteúdo (detentor do *site*) e o anunciante, não há de fato prestação de serviço de comunicação, no sentido de infraestrutura necessária para o processo comunicacional. Então, por que há discussão de

tributação do ICMS-Comunicação nessa relação jurídica? É o que passamos a investigar a partir do entendimento da Administração Tributária.

4.1. Entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo

A Consultoria Tributária do Estado de São Paulo já emitiu entendimento favorável à tributação em hipótese como aquela acima tratada²².

ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio de “site” na internet – Serviço de comunicação sujeito à incidência do imposto – Base de cálculo – Alíquota. Resposta à consulta tributária n. 389/2004, de 17 de fevereiro de 2006.

1. A Consultante informa que, “em conformidade com o seu objeto social, presta serviços de provimento de acesso à rede mundial de computadores (‘internet’) e de veiculação de publicidade de produtos e serviços de seus clientes, por meio de suas páginas na internet (‘websites’)”.

2. Entende “que os serviços de veiculação de publicidade prestados por ela a seus clientes por meio de ‘websites’ não se sujeitam à incidência do ICMS, a despeito de não se sujeitarem, também, à incidência do ISS a partir da entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003”, pelos seguintes motivos:

[...]

Admitimos que, na prática, muitas vezes – talvez, na maioria das vezes –, ocorre o fornecimento de meios para comunicação concomitantemente com a prestação dos serviços de comunicação.

Mas contratos de maior complexidade que têm surgido ultimamente, como, por exemplo, alguns que envolvem tanto telecomunicações como processamento de dados, deixam estupefatos aqueles que tentam interpretar a norma conforme preceituado pela doutrina.

O fornecimento dos meios de comunicação geralmente ocorre diante de um interesse contratual simples. Ter duas pessoas se comunicando e um terceiro prestando serviço, sem trocar mensagens, importa geralmente que esse terceiro está sendo pago para satisfazer o interesse de comunicar daquele que está pagando.

[...]

Pela necessidade psicológica de subsumir, e considerada a dificuldade de fazê-lo buscando “prestações de serviço de comunicação” para encontrar fatos geradores do ICMS, a doutrina procurou uma “premissa maior” para os casos reais, tentando substituir o texto legal por outro, “fornecer meios para que terceiros se comuniquem”, com o que, a partir da complexidade dos fatos sociais, discordamos.

[...]

22. Tendo em vista a extensão da Resposta à Consulta, limitamo-nos apenas à transcrição de alguns trechos.

Assim, prestar serviço de comunicação provoca a incidência do ICMS, pelo adimplemento de um contrato de serviços de comunicação, pela satisfação do interesse predominante da ocorrência da comunicação contratada.

O objeto imediato de um contrato dessa natureza é a atividade, não subordinada, a ser exercida mediante retribuição ou sua promessa, tendo em vista a concentração de esforços para a realização da comunicação – um contrato de prestação de serviços, que tem por finalidade a execução de comunicação, para satisfazer o interesse contratual.

8. Sublinhamos que a validade dessa conclusão tem como fundamento o mencionado artigo 155, II, da Constituição Federal de 1988. Em harmonia com esse dispositivo, o artigo 2º, III, da Lei Complementar n. 87/86 dispõe que:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

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”.

9. No âmbito da legislação tributária do Estado de São Paulo, encontramos disposição idêntica no artigo 1º, III, da Lei n. 6.374/89 (com a redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei 10.619, de 19-7-00 – DOE 20-7-00).

10. A base de cálculo é o “respectivo preço”, ou seja, o valor pago pelo tomador em razão da prestação de serviço de comunicação (artigo 37, VIII, do RICMS/2000) e, nas prestações internas, a alíquota aplicável é 25% (artigo 55, I, do mesmo regulamento).

11. Com base no exposto, este órgão consultivo já se manifestou, em outras ocasiões, que desde a entrada em vigor da legislação supramencionada, a veiculação onerosa de publicidade por meio de “site” na internet é serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS. (Grifos nossos)

Do que se depreende das consultas mencionadas, as Fazendas de Estado entendem que a publicidade veiculada por meio da internet, inserida em *sites*, assim como aquela transmitida pela TV a cabo, no seu entender, enquanto fruto de modalidade de serviço oneroso de comunicação *lato sensu* – ato de divulgação e propagação de mensagens – submetem-se à incidência do ICMS-Comunicação.

No mesmo sentido, veja-se resposta da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo – resposta n.186/2005, de 10 de novembro de 2005²³:

23. No mesmo sentido veja-se o Parecer 314/2009-PROFIS/PGDF da Procuradoria do Distrito Federal e o Opinitivo 074/2008-PROFIS/PGFD.

1) A consultante, que pretende se dedicar à “exploração de serviços de publicidade e comunicação via internet”, informa que em seu estabelecimento não ocorrerão “entradas ou saídas de mercadorias próprias ou de terceiros para o exercício da atividade, exceto aquelas destinadas ao consumo pelo estabelecimento ou entrada de equipamentos para integração ao seu ativo fixo”.

2) Em face do exposto, questiona se está sujeita à inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e, em caso positivo, “se incide algum imposto estadual sobre sua atividade”.

3) De acordo com o disposto no artigo 155, II, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”.

4) O artigo 2º, III, d Lei Complementar 87/96, por sua vez, explicita que o ICMS incide “sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, retransmissão e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

5) A atividade publicitária visa tornar pública informações que pretendem influenciar mercados consumidores, através dos diversos veículos de comunicação, sendo, portanto, uma atividade comunicativa. E, se for veiculada publicidade na forma de serviço, mediante contraprestação de terceiros, ocorre prestação de serviço de comunicação.

6) Dessa forma, as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, desde que realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS, por força do disposto nos citados artigos 155, II da CF e do artigo 2º, III, da LC 87/96.

7) Por outro lado, de acordo com o artigo 156, III, da CF, compete aos Municípios instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

8) Especificamente em relação à atividade de publicidade e propaganda, o ISS incide sobre as prestações de serviços relativas à “promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sites de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, conforme dispõe o item 17.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.116/03.

9) Em síntese, a veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributação pelo ICMS, competindo aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo o que, relativo à propaganda e publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação.

10) A Consultante, portanto, é contribuinte do ICMS, e deve obrigatoriamente efetuar a sua inscrição no Cadastro de Contribuintes desse imposto antes do início de suas atividades, conforme dispõe o artigo 19 do RICMS/2000.

Verificamos, assim, que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo já se manifestou no sentido de que o ICMS-Comunicação incide sobre a atividade de veiculação de publicidade. A despeito de ter também por premissa que a prestação do serviço de comunicação depende da contraprestação de terceiro – diverso do emissor e do receptor – a posição fazendária afasta a necessidade do fornecimento do canal (infraestrutura de comunicação). De acordo com este posicionamento, basta o esforço que possibilita a satisfação da transmissão da mensagem. Manifestou-se a Fazenda, ainda, no sentido de que a base de cálculo é o valor pago pelo tomador do serviço e que o sujeito passivo é aquele que se obriga a fazer a “comunicação” em troca da contraprestação.

Por fim, argumenta a Secretaria de Fazenda que tal tributação não conflita com a competência municipal, posto que a atividade de veiculação de publicidade não se confunde com o planejamento de campanhas de publicidade ou com a elaboração de material publicitário, estas sim atividades sujeitas ao ISSQN, conforme item 17.06 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03.

Parece-nos que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo não pretende desobedecer a ordem jurídica imposta pela Súmula n. 334 do STJ, tributando, como serviço de comunicação, aquilo que não possui a infraestrutura necessária. A nosso ver, o entendimento da Fazenda caminha para tributar fundamentando em outra conotação do termo comunicação, assim entendido como a divulgação de ideias e, nesse mister, não teria sua competência delimitada apenas às atividades de esforço humano para disponibilização de infraestrutura necessária à comunicação.

Mas cabe aqui uma ressalva de suma relevância. Qual foi a competência atribuída pela Constituição Federal de 1988? A competência não foi para tributar a comunicação e nem mesmo o serviço de divulgação de ideias ou de propaganda. A competência outorgada foi apenas para tributar a materialidade conforme os três elementos: “prestação” do “serviço” de “comunicação”. Se assim é, insistimos que a fronteira que delimita a regra de competência para a cobrança do ICMS-Comunicação é a existência de um ato ou negócio jurídico subjacente, que tenha por objeto a prestação de um serviço (esforço humano) para promover o meio formal e técnico da comunicação. Nesse ponto, elucidativo transcrever os ensinamentos de Humberto Ávila²⁴:

24. ÁVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame de Competência para Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviços de Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 173. São Paulo: Dialética, fevereiro/2010. p. 154.

É o caso da contratação de um professor para proferir uma palestra: embora haja comunicação, ela não é objeto do contrato nem a razão da remuneração, mas mero instrumento para prestação de um serviço de educação. E é também o caso do serviço de veiculação de publicidade, prestado lógica e temporalmente em momento anterior à relação comunicativa e, por isso mesmo, objeto de um negócio jurídico com objeto totalmente diverso.

Seguindo essa linha de raciocínio, o que se tem por hipótese de incidência do ICMS é a comunicação como **finalidade imediata**, e não como objeto mediato de qualquer ato ou negócio jurídico. Até porque a comunicação como objeto mediato, se tributável fosse, implicaria a exigência do ICMS-Comunicação sobre todos os atos de publicidade e propaganda e seguir-se-ia, no limite, até as palestras, por exemplo.

4.2. Posicionamento da jurisprudência

Embora a Secretaria da Fazenda já tenha se pronunciado acerca da possibilidade de incidência de ICMS-Comunicação na “veiculação” de publicidade, independentemente do fornecimento de infraestrutura necessário ao processo comunicacional, entendemos não ser a orientação da jurisprudência, embora ainda não pacificada.

O Poder Judiciário tem se posicionado pela necessidade de efetiva prestação do serviço de comunicação, delimitando, a nosso ver, que a comunicação deve ser o objeto imediato do negócio jurídico, porquanto tem ressaltado a necessidade de fornecimento de infraestrutura para que se verifique a materialidade correspondente à prestação do serviço de comunicação.

Algumas decisões ressaltam, ainda, a necessidade de identificação do destinatário para que se configure a comunicação e a respectiva prestação do serviço, interpretando comunicação de forma mais estrita. Em ambos os sentidos manifestou-se o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por meio da Apelação Cível n. 287.482-5/1-00²⁵, afastando naquele caso a tributação pelo ICMS, conforme segue:

Imperioso destacar que a veiculação publicitária no site da impetrante não transmite mensagens a destinatários certos e identificados, não se caracterizando, desta forma, o fato gerador do ICMS, não se completando o binômio do prestador do serviço e tomador do serviço.

25. Tribunal de Justiça de São Paulo. Sexta Câmara de Direito Público. Apelação Cível n. 287.482-5/1-00. Relator Desembargador Sidney Romano dos Reis. Julgado em 28/04/2008.

Oportuna a lição de Roque Antonio Carrazza:

"Noutro giro verbal, para que surja o dever de recolher o ICMS há de haver uma intermediação onerosa entre o emissor e o receptor da mensagem. / Adiantamos que não se confundem com os serviços de comunicação – não podendo, destarte, ser tributadas por meio de ICMS, os serviços de propaganda, ainda que levados a efeito por empresas ligadas ao setor de comunicações.

Positivamente, a simples divulgação de propaganda e publicidade (por out-doors, banners, painéis, alto-falantes, emissoras de rádio, emissoras de televisão, internet, etc.) não tipifica prestação de serviço de comunicação, seja porque a empresa que a realiza não coloca à disposição de terceiros meios e modos para que troquem mensagens, seja porque o destinatário não é identificado, seja, ainda, porque não interage com o emissor" (ICMS. Malheiros Editores, 12ª edição, p. 181).

Apesar de entendermos que a prestação de serviço de comunicação não pressupõe necessariamente diálogo, nosso posicionamento também é no sentido da impossibilidade de exigência do ICMS-Comunicação sobre a relação jurídica que tenha por objeto imediato a operação de mera inserção de publicidade em espaço, uma vez que não há o fornecimento de meio suficiente ao processo comunicacional, o que não se confunde jamais com o ato de se comunicar. Obviamente, o ato de se comunicar não é prestação de serviço de comunicação e, nesse caso, o objeto imediato do negócio jurídico não é a comunicação.

4.3. Inserção de publicidade na internet

Como tratamos e ilustramos acima, a relação jurídica entre o detentor de determinado *site* ou *blog* e o anunciante tem por objeto imediato a cessão de espaço virtual para divulgação de material publicitário, por exemplo, por meio de inclusão de *banners*, cabendo ao contratado apenas a disponibilização de tal espaço. É inclusive o que se depreende da vontade das partes usualmente firmada em contrato.

Para que ocorra a disponibilização do espaço, aquele que detém o *site* será necessariamente usuário do provedor de acesso. O provedor de acesso, por sua vez, pode se valer de outro que cuide da geração/transmissão de mensagem, ou, então, ele mesmo realizar tal serviço (segregadamente daquele outro).

Assim, têm-se ao menos duas relações jurídicas a serem analisadas. A primeira relativa ao provedor de acesso à internet que, como já vimos, não está sujeita à incidência do ICMS-Comunicação, conforme entendimento consolidado da Sumula n. 334 do STJ. Ressalvam-se aqui os serviços prestados pelo

provedor de acesso na modalidade banda larga, discussão ainda não pacificada no Judiciário, embora haja decisão da Primeira Turma do STJ reconhecendo a não incidência do ICMS-Comunicação também nesse caso²⁶.

A segunda relação jurídica diz respeito à cessão de espaço e que também não compreende a materialidade relativa à prestação do serviço de comunicação, assim entendida como o fornecimento da infraestrutura necessária ao processo comunicacional. Nessa última relação jurídica, a comunicação, mesmo em conotação *lato sensu*, é resultado mediato e não objeto imediato, uma vez que o objeto do negócio jurídico é a cessão de espaço virtual. Nesse sentido, aquele que detém o *site* não pode ser caracterizado como prestador de serviço de comunicação, e a cessão por ele promovida assim também não se caracteriza.

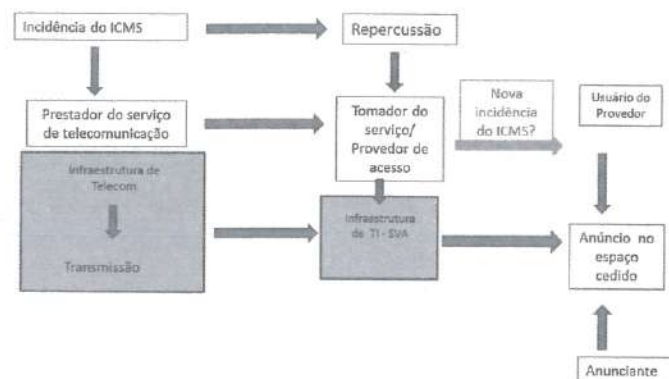
Aprofundamos nossa análise. Ainda por outra razão não haveria como se classificar o objeto do negócio jurídico, representado pela cessão de espaço virtual, como prestação de serviço de comunicação. A caracterização do tipo de atividade que se perfaz quando da veiculação de publicidade na internet deve ser investigada segundo a natureza da obrigação. Isto porque o serviço de comunicação pertence à classe das obrigações de fazer, ao passo que a cessão de espaço (a nosso ver, ainda que para a inserção de material publicitário) pertence à classe das obrigações de dar.

A prestação onerosa de serviço de comunicação, enquanto esforço humano (obrigação de fazer), demanda infraestrutura confiável, sendo que a discussão, no passado, residiu no tipo de infraestrutura necessária, se de tecnologia suficiente a suportar o armazenamento da mensagem comunicada (caso do provedor de acesso) ou de infraestrutura de efetiva telecomunicação, que possibilite *per si* a geração, emissão ou transmissão da mensagem que se quer comunicada. Essa discussão foi, inclusive, exaustivamente travada no processo julgado no Tribunal de Impostos e Taxas²⁷.

Essa divergência sobre o tipo de estrutura necessária a caracterizar o serviço de comunicação conduz a outra discussão, qual seja, a eventual dupla ou tripla exigência do Imposto Estadual sobre o mesmo fato, em sentido *lato*, que seria a prestação de serviço de comunicação. Ilustramos:

26. Conforme Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. AgRg nos EDcl no Agravo de Instrumento n. 883.278. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 04/03/2008.

27. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. 11ª Câmara Julgadora. Processo DRTC-III-212702/11. Relator Adolpho Bergamini. Julgado em 15/06/2012.



A partir da ilustração acima, tem-se *in casu* a exigência do ICMS-Comunicação na prestação do serviço daquele que de fato detém a infraestrutura e participa com o esforço humano que possibilita a comunicação. Contudo, há notícia de lançamentos para a exigência do mesmo Imposto Estadual sobre o provedor de acesso à internet e, ainda, discute-se a possibilidade de exigência do mesmo imposto sobre aquele que detém simplesmente a estrutura de Tecnologia de Informação suficiente a disponibilizar no *site* a mensagem (o qual é usuário daqueles outros serviços).

Destacamos que nessas situações, se há autuação do ICMS nas segundas e terceiras atividades – do provedor de acesso e da cessão de espaço para veiculação de publicidade – a despeito de entendermos pela inexistência de materialidade impositiva, dever-se-ia ao menos considerar se houve incidência do ICMS nas etapas anteriores, para fins de cômputo dos créditos e apuração correta do ICMS.

Retornando ao nosso objeto, o Superior Tribunal de Justiça, no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.202.038-SP²⁸, manteve decisão que afastou a incidência do ISS sobre o serviço de veiculação de publicidade prestado pelo provedor de acesso a internet por ausência de previsão na Lei Complementar. Tal discussão aponta para a posição do Fisco Municipal de cobrar o ISS negando, por decorrência, a possibilidade de incidência do ICMS, a qual de fato não foi sequer aventada como fundamento para o STJ afastar a incidência do ISS. A incidência do ISS foi afastada, no âmbito do Tribunal de Justiça, apenas porque não tem previsão legal para tal tributação na Lei Complementar. Concluiu-se daí que essa atividade poderia ser passível de incidência do imposto

28. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.202.038/SP. Relator Ministro Luiz Fux. 04/11/2010.

sobre serviços, restando, para tanto, a alteração para sua inclusão expressa na Lei Complementar 116/03.

Contudo, não podemos negar que há divergências de entendimento. Mencionamos acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo²⁹, no qual se concluiu que a veiculação da publicidade pela internet seria uma prestação de serviço de comunicação. Para tanto, a decisão caminhou por segregar as relações jurídicas para, ao final, concluir que a veiculação de propaganda em páginas eletrônicas configura um serviço de comunicação que, em tese, poderia estar sujeito à tributação não fosse norma constitucional de bloqueio. Em verdade, o Tribunal segregou as seguintes atividades: a prestação de serviço do provedor de acesso ao usuário; a prestação de serviço do provedor de acesso aos *sites*; a prestação de serviço do *site* ao usuário; e, por fim, a prestação de serviço dos *sites* às empresas contratantes de publicidade. Tais atividades, segundo um dos votos do acórdão, não se confundem com as de “acesso à internet pelos meios de telecomunicações entre provedores de acesso e usuários da internet”, estas enquadráveis no conceito legal de serviço de valor adicionado.

Nada obstante, de acordo com o voto vencedor, a despeito de admitir a segregação de relações jurídicas, do que decorreria um entendimento de que a “veiculação” de propaganda em páginas eletrônicas configuraria um serviço de comunicação, foi afastada a tributação do ICMS, por força do disposto o na EC 42/03 que acrescentou a alínea *d* ao artigo 155, § 2º, X da CF. Referida norma constitucional exclui a incidência do imposto “nas prestações dos serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”. Noutras palavras, partindo da premissa de que o acesso aos *sites* onde remanesce a mensagem publicitária é livre e gratuito, a despeito do provimento de acesso a internet em si ser oneroso ao usuário, haveria um verdadeiro impedimento à tributação, ainda que em tese a atividade a ela se sujeitasse.

Mencionamos trecho do voto vencedor, no sentido de que não há repercussão o fato de haver prestação onerosa de serviço de comunicação ao emitente da mensagem, posto que se privilegiou impedir a tributação dependendo do tipo de relação, onerosa ou não, com o destinatário da mensagem. Nos casos da mensagem publicitária em *site*, a transmissão/recepção sob a ótica do destinatário da mensagem é livre e gratuita:

29. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 10ª Câmara de Direito Público. Apelação com Revisão n. 636.044.5/1-00. Relator Ministro Antonio Carlos Villen. Julgado em 16/06/2008.

A intenção do legislador não pode ter sido outra que excluir da tributação alguns serviços antes tributados, como decorre de a Emenda ser posterior à LCF n. 87/96, quando o legislador já estava ciente dos reflexos do inciso III do art. 2º; e de ter desprezado a relação jurídica original para privilegiar a forma de transmissão. Outra interpretação esvazia por completo a alteração trazida pela EC n. 42/03: como os contratos de veiculação de propaganda são onerosos [a norma tributária não tributa os contratos gratuitos] e a enorme preponderância da comunicação por rádio, televisão e internet se faz com recepção livre e gratuita, a nova alínea "d" não teria sobre o que incidir.³⁰

Veja-se que a relação jurídica tomada para materialidade não é aquela que tem por objeto imediato a cessão de espaço virtual, já que essa não é gratuita, mas onerosa. Conforme a conclusão do acórdão, a relação jurídica que estaria sujeita em tese à incidência do ICMS, e não está por ser gratuita, é aquela cujo objeto é a comunicação de forma imediata, ainda que tenha o acórdão adotado a conotação de comunicação em sentido lato, referindo-se à relação com o público. Apesar de concluirmos da mesma forma, nossa divergência reside apenas na adoção do termo comunicação segundo tal conotação *lato sensu*.

4.4. Veiculação de publicidade em jornais e periódicos disponibilizados em meio eletrônico

Na veiculação de publicidade em jornais e periódicos disponibilizados em formato eletrônico temos situação específica para a qual, embora sejam aplicáveis as conclusões apontadas no tópico anterior, há outro aspecto a ser considerado, qual seja, a imunidade.

Noutras palavras, entendemos que os livros, jornais e periódicos estão protegidos pela imunidade, ainda que transmitidos de forma eletrônica. O suporte físico não descaracterizaria a imunidade resguardada na Constituição Federal, e, por consequência, a inserção de anúncio é atividade também albergada pela mesma imunidade.

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal, no RE 87.049/SP, ainda ao julgar a imunidade em face do ISS, já havia asseverado que não admitir a imunidade da inserção de publicidade implicaria certamente uma violação da norma imunizante inserta na Lei Maior. O que poderia ser tributado, então no âmbito

do ISS, seria apenas a atividade de planejar, idealizar por outras empresas, a propaganda ou a publicidade em si, mas jamais a sua inserção³¹.

É fato que reside controvérsia ainda pendente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, com *status* de Repercussão Geral, da imunidade do livro eletrônico³². Tal discussão albergaria a mesma *ratio decidendi* para a compreensão da imunidade de jornais e periódicos veiculados em meio eletrônico. De outra parte, temos que quando há inserção de publicidade em revista ou jornal, a veiculação em meio eletrônico não é fornecida pela empresa jornalística que, a princípio, está cedendo o espaço em suas páginas de conteúdo. A veiculação será feita por outro, mais especificamente aquele que detenha a infraestrutura para a transmissão da mensagem.

No caso da Repercussão Geral do livro eletrônico selecionado como paradigma, destacamos que o Recurso Extraordinário foi interposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, no qual se asseverou que: "*a limitação do poder de tributar encontra respaldo e inspiração no Princípio do Tax on Knowledge, concluindo que a imunidade do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal se estende a comercialização de enciclopédia eletrônica, por processamento de dados*". Essa conclusão se coaduna com a ideia de que livros, jornais e periódicos assim se configuram independentemente se impressos ou gravados, ou constituídos por quaisquer outros processos, nos quais transmitam informações de interesse humano. Trata-se de uma questão de subsunção dos novos meios de comunicação à norma imunizante que, a despeito de causar impacto na arrecadação de receitas tributárias, decorre da necessidade de atribuir eficácia à norma constitucional, já que o que se alterou é apenas o suporte físico da obra, permanecendo o mesmo conteúdo que se quer tão mais propagável quanto possível³³. Se assim é, deixa de ter importância a caracterização como serviço de comunicação a inserção da publicidade nessas hipóteses, porquanto se trata de ato albergado pela imunidade.

Por fim, é importante mencionar tema correlato, no qual o Supremo Tribunal Federal analisa a incidência da mesma imunidade tributária do livro em face de componentes eletrônico que o acompanham. O Recurso Extraordinário

31. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE n. 87.049. Julgado em 13/04/78, RTJ 87/608.

32. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE n. 330.817. Repercussão Geral. Relator Ministro Dias Toffoli. Aguardando julgamento do mérito.

33. Importante apontar que, anteriormente ao reconhecimento da repercussão geral, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ao menos de forma majoritária, era no sentido de que o livro eletrônico (CD-ROM) não está abrangido pela imunidade.

30. Voto do Desembargador Torres de Carvalho. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 10ª Câmara de Direito Público. Apelação com Revisão n. 636.044.5/1-00. Relator Ministro Antonio Carlos Villen. Julgado em 16/06/2008.

n. 595.676³⁴ foi o caso inicialmente selecionado como paradigma para fins da análise da repercussão geral definida como “alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, da Carta Política, na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores”. No julgamento de mérito, o Relator, Ministro Marco Aurélio, entendeu que a interpretação a ser dada pelo Supremo deveria observar as novas dimensões dos meios de ensino e comunicação e, ainda, ampliar os conceitos de livro, imprensa e revista. A realidade fático-tecnológica não poderia amesquinhar a norma constitucional e esvaziá-la por completo. Proferiu, portanto, voto favorável à aplicação da imunidade. O julgamento foi, entretanto, suspenso, com pedido de vista do Ministro Dias Toffoli.

Destaca-se que inicialmente o referido caso foi encarado como *leading case* para a “imunidade do livro eletrônico”, tanto assim que, por meio de diversas decisões monocráticas, os Ministros exararam entendimento no sentido de que a decisão do mérito do Recurso Extraordinário n. 595.676/RJ (na qual se reconheceu a repercussão geral da imunidade para os componentes eletrônicos) iria afetar o deslinde dos processos em que se discutia a imunidade sobre livro eletrônico e, conseqüentemente, sobrestou o julgamento dos recursos, com a remessa ao Tribunal de origem (conforme previsão do artigo 543-B do Código de Processo Civil). No entanto, após as considerações feitas sobre a diferença entre o caso afetado pela repercussão geral (Repercussão Geral no RE n. 595.676 – imunidade sobre componentes eletrônicos que acompanham material didático) e a imunidade do livro eletrônico³⁵, o Supremo Tribunal Federal, reconheceu a existência de repercussão geral especificamente em relação à imunidade do livro eletrônico no RE n. 330.817. A partir daí, o Supremo Tribunal Federal reconhece a distinção entre a “extensão da imunidade para os componentes eletrônicos que acompanham material didático” e a “imunidade do livro eletrônico”. Conforme se extrai do seguinte trecho do relatório do mencionado acórdão, de autoria do Ministro Dias Toffoli:

“Não se ignora que a matéria do RE n. 595.676/RJ (Relator o Ministro Marco Aurélio) já teve a sua repercussão geral reconhecida. Contudo, cumpre destacar que o referido feito versa sobre questão diversa, mais afeta aos componentes e similares

34. Supremo Tribunal Federal. Pleno. RE n. 595.676. Repercussão Geral. Relator Ministro Marco Aurélio Aguardando julgamento do mérito.

35. O STF, via decisões monocráticas, sobrestou o julgamento de alguns recursos que tratavam sobre a imunidade do livro eletrônico com base na mencionada repercussão geral (sobre componentes eletrônicos que acompanham material didático).

que acompanham o livro ou periódico acobertado pela imunidade, não tratando da discussão da envergadura da norma imunizante quanto aos suportes físicos da obra em si.

Tem-se, portanto, o reconhecimento da repercussão geral relativamente a dois temas distintos: (i) o alcance da imunidade sobre componentes eletrônicos que acompanham material didático; e (ii) o alcance da imunidade sobre o livro eletrônico.

Para fins do tema objeto desse estudo, conforme exposto, importará o julgamento do alcance da imunidade sobre livro eletrônico. Se a decisão caminhar no sentido da extensão da imunidade ao livro eletrônico, na linha do posicionamento do Relator, é decorrência sua aplicação também aos jornais e periódicos e, conseqüentemente, à veiculação de publicidade nestes. Se assim for definida a discussão, será desnecessário o debate sobre a caracterização da prestação do serviço de comunicação nesse caso.

5. Conclusões

O ICMS-Comunicação, enquanto herança da competência anteriormente atribuída à União para a tributação das telecomunicações, tem por pressuposto de incidência o fornecimento de infraestrutura necessária a possibilitar o processo comunicacional. Essa é a delimitação da competência constitucional, da qual não foge o quanto disposto pelo Convênio ICM 66/88 e pela Lei Complementar 87/96, normas que se coadunam com a delimitação propiciada no ordenamento pela Lei Geral de Telecomunicações.

Nesse mister, o termo comunicação, para fins de incidência do ICMS, pressupõe ao menos os seguintes elementos: emissor da mensagem, receptor da mensagem, a própria mensagem e o canal de comunicação que transmite a mensagem e por onde esta será decodificada.

A incidência do ICMS-Comunicação depende, ainda, da existência de uma prestação onerosa de serviço, que contemple o esforço humano na disponibilização da infraestrutura necessária à comunicação. Não entendemos por necessário que haja o diálogo, porquanto o serviço pode ser prestado pela simples recepção da mensagem. Contudo, devem estar devidamente determinados o tomador e o prestador do serviço, sendo certo que o prestador é sempre terceiro que possibilita a transmissão da mensagem do emissor para o receptor. Essas as premissas de que partimos para análise dos casos concretos.

A despeito de entendimento expresso em contrário da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo e do próprio CONFAZ, conforme se verifica dos convênios que reduzem a base de cálculo do ICMS incidente sobre serviço de valor adicionado, o Superior Tribunal de Justiça já editou a Súmula n. 334, que dispõe sobre a não incidência do ICMS sobre serviço de provimento de acesso à internet, tomando como razão de decidir a Lei Geral de Telecomunicação. Tal entendimento do STJ se coaduna com nossas premissas, mormente no que tange à conotação da materialidade correspondente à prestação do serviço de comunicação.

Divergimos da pretensão de tributar a comunicação na acepção de serviço de divulgação, uma vez que a competência estabelecida para o ICMS abrange a comunicação como objeto imediato do ato ou negócio jurídico, e jamais como objeto mediato.

Na veiculação de publicidade na internet, o objeto do negócio jurídico é a mera cessão de espaço virtual e não a comunicação. Nesse caso a comunicação só se verifica de forma mediata, escapando do objeto da relação jurídica entre aquele que detém do *site* e aquele que pretende incluir a publicidade.

Na hipótese de veiculação de publicidade em livros, jornais e periódicos disponibilizados em meio eletrônico, ressaltamos, ainda, que é aplicável a imunidade outorgada pela Constituição Federal. Salientamos, contudo, que o Poder Judiciário ainda não se manifestou definitivamente sobre a matéria, o que aguarda o julgamento do RE n. 330.817, que é apontado como o *leading case* da repercussão geral.

Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. Veiculação de Material Publicitário em Páginas na Internet. Exame de Competência para Instituição do Imposto sobre Serviços de Comunicação. Ausência de Prestação de Serviços de Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 173. São Paulo: Dialética, fevereiro/2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Algumas reflexões acerca do imposto sobre prestações onerosas de serviço de comunicação (ICMS-Comunicação). In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (coord.). *ICMS – Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Não-incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 73. São Paulo: Dialética, outubro/2001.

- COSTA, Alcides Jorge. Algumas Considerações a respeito do imposto sobre prestação de serviços de comunicação. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.). *Tributação nas Telecomunicações*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: Serviço de Comunicação e Jurisprudência. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (coord.). *ICMS – Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade: exercícios do controle social rumo à cidadania fiscal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/Fiscosoft, 2014.