

3.2. PUBLICIDADE EM APLICATIVOS E JOGOS: TRIBUTAÇÃO

KAREM JUREIDINI DIAS

Doutora e Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduada pela Faculdade de Direito pela Universidade de São Paulo – USP. Autora do livro *Fato tributário: Revisão e efeitos jurídicos e de diversos artigos*.

FERNANDA POSSEBON BARBOSA

Advogada especialista em consultoria relacionada a tributos indiretos. Especialista em Direito Material Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

1. Introdução

O avanço tecnológico das últimas décadas proporcionou a proliferação de novos veículos para inserção de publicidade, dentre os quais, os aplicativos e os jogos *on line*, que muitas vezes são disponibilizados de forma gratuita aos usuários e sua viabilidade econômica decorre, basicamente, das receitas de inserção de publicidade pagas pelos anunciantes. E é justamente a tributação dessas receitas que abordaremos.

A problemática que se coloca, portanto, cinge-se a definir se as receitas percebidas pelos aplicativos e pelos

jogos, em razão da inserção de publicidade paga, decorrem de uma prestação de serviço tributada pelo ISS, ou de uma prestação de serviço de comunicação tributada pelo ICMS. Tem-se, portanto, um aparente conflito de competência entre os Estados e os Municípios e um grave risco de bitributação.

Para tratar do assunto, analisaremos a evolução histórica da tributação de inserção de publicidade em ambos os tributos – ISS e ICMS-Comunicação, bem como as manifestações dos respectivos sujeitos ativos e da jurisprudência administrativa e judicial.

2. Da Tributação da Inserção de Publicidade pelo ISS

Revogando as disposições contidas nos artigos 71 a 73, da Lei nº 5.172/66, que tratavam do imposto sobre serviços de qualquer natureza, o Decreto-Lei nº 406/68 passou a tratar do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre os serviços de qualquer natureza, este último especificamente nos artigos 8º a 12. A lista anexa ao referido Decreto-Lei incluía o item XV que corresponde ao serviço de *Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas regulares de publicidade, a elaboração de desenhos, textos e demais material publicitário (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação) e a divulgação de tais desenhos, textos ou outros materiais publicitários por qualquer meio apto a torná-los acessíveis ao público, inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros.*

Posteriormente, foi dada nova redação à lista anexa do referido Decreto-Lei, por meio do Decreto-Lei nº 834/69, mantendo o serviço na lista com redação muito similar à original¹.

Com a edição da Lei Complementar nº 56/87, a lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 sofreu nova alteração e o serviço objeto da presente análise foi segregado do item propaganda e publicidade, passou a constar em item próprio e com previsão expressa de exclusão da inserção em jornais, periódicos, rádio e televisão, *in verbis*:

86. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão)

Sobreveio, então, a Lei Complementar nº 116/03 que vetou o item 17.07 da lista – *Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, alegando que, 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).*

Da leitura da mensagem de veto, tem-se que seus fundamentos² foram os seguintes:

- (i) pela decisão proferida no RE nº 90.749-1 havia hipótese de

1. Redação do Decreto-Lei nº 834/69: 35. Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; *divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio.*
2. V. JUREIDINI DIAS, Karem. Possibilidade de incidência de ICMS na inserção de publicidade em meio eletrônico. In: SALUSSE, Eduardo Perez – CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (Coordenadores). *Direito tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP – Tribunal de impostos e taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP editora, 2015, p. 375.

incidência de competência dos Estados, na medida em que essa atividade constitui serviço de comunicação, na modalidade televisa, nos termos do julgado mencionado;

- (ii) a expressão “por qualquer meio” permitia a tributação da mídia impressa, que goza de imunidade, a teor do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal³ e, portanto, o dispositivo poderia padecer de inconstitucionalidade.

E, justamente, em razão do veto ao item da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, a Municipalidade paulistana passou a se manifestar pela impossibilidade de tributação da inserção de publicidade pelo ISS. Nesse sentido, é a Solução de Consulta nº 13/2007, publicada em 28/02/2007⁴, cujos principais trechos ora transcrevemos:

1. A requerente, regularmente inscrita no CCM sob os códigos de serviço 2496 e 6777 tem por objeto social atividades

jornalísticas exclusivamente relativas à edição, produção, comercialização e difusão de publicações técnicas e/ou culturais, inclusive desportivas, por todos os meios de comunicação existentes; a importação e exportação, bem como a realização de sorteios, concursos e promoções, veiculados em revistas e periódicos, a organização de feiras, exposições e congressos ligados às indústrias editoriais/gráficas e automotivas, sendo que os serviços gráficos e de impressão são executados por terceiros.

(...)

4. Indaga acerca da incidência do ISS sobre suas atividades de veiculação de publicidade em suas publicações, bem como sobre as atividades de edição e publicação de revistas cuja titularidade pertence a seus clientes e que são destinadas a circulação interna e/ou livre distribuição do encomendante.

3. Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI – instituir impostos sobre: (...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

4. No mesmo sentido, são as seguintes Soluções de Consultas: nº 2.277, de 04/11/04; nº 9/07, publicada no D.O.M em 08/02/07; nº 18/07, publicada no D.O.M em 19/04/07; 32/07, publicada no D.O.M em 12/12/09; nº 14/08, publicada no D.O.M em 27/06/2008, nº 36/09, publicada no D.O.M em 26/11/2009; nº 23/11, publicada no D.O.M em 09/06/11; nº 18/12, publicada no D.O.M em 15/05/12; nº 19/12, publicada no D.O.M em 15/05/12; nº 21/12, publicada no D.O.M em 16/05/12; nº 24/12, publicada no D.O.M em 31/05/12; nº 56/12, publicada no D.O.M em 06/09/12; nº 01/13, publicada no D.O.M em 01/02/13; nº 11/13, publicada no D.O.M em 11/03/13; nº 4/13, publicada no D.O.M em 21/02/13; nº 15/13, publicada no D.O.M em 06/04/13; nº 30/13, publicada no D.O.M em 15/08/13; 34/13, publicada no D.O.M em 15/08/13.

5. A atividade de veiculação de publicidade está fora do campo de incidência do ISS, após à promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, que produziu efeitos a partir de 1º de agosto de 2003.

5.1. Assim sendo, a requerente não é obrigada a recolher o tributo e não pode documentar esta atividade mediante emissão de qualquer tipo de Nota Fiscal de Serviços, porque as disposições da Lei nº 13.701 de 24/12/03, do Decreto nº 44.540 de 29/03/04, e do Decreto nº 47.350, de 6/06/2006, aplicam-se única e exclusivamente a atividades que constam da Lista de Serviços vigente.

6. Já as atividades desenvolvidas pela consulente de edição e publicação de revistas ou material informativo cuja titularidade pertence a seus clientes, destinadas a circulação interna e/ou livre distribuição do encomendante, se enquadram no subitem 17.02 da Lista de Serviços da Lei 13.701/2003, correspondente ao código 3158 da Portaria SF nº 14/2004, relativos a datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível (telemarketing), redação, edição, revisão, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres. (...).

Do ponto de vista histórico, tem-se que a inserção de publicidade foi

passível de sujeição ao ISS desde o Decreto nº 406/68 até o advento da Lei Complementar nº 116/03, quando então houve o veto à sua inclusão na lista de serviços, contudo, em razão de situações específicas que a abrangência de sua redação poderia abarcar.

Mais recentemente, a Lei Complementar nº 116/03 foi alterada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que, dentre outras alterações, incluiu na lista de serviços o item 17.25:

17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Note-se que a redação atual limita a abrangência que gerou o veto anterior.

Ocorre que, mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 157/16, o Município de São Paulo modificou o seu entendimento⁵ e passou a exigir o imposto sobre a atividade em tela, uniformizando referido entendimento por meio da publicação do Parecer Normativo nº 1/16. Eis os termos do citado parecer:

PARECER NORMATIVO SF
nº 01, de 09 de março de 2016.
Incidência do Imposto sobre
Serviços de Qualquer Natureza -
ISS – em relação aos serviços de

5. Solução de Consulta nº 09, publicada no D.O.M em 13/05/14 e Solução de Consulta nº 19, publicada no D.O.M em 15/07/14.

divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade. Enquadramento no item 17.06 da lista de serviços.

O Secretário Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico, no uso de suas atribuições legais,

RESOLVE:

Art. 1º Os serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade enquadram-se no item 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003 e alterações posteriores, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

§ 1º O previsto no caput do presente artigo aplica-se à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como outdoor e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como backlight e frontlight.

§ 2º O previsto no caput do presente artigo não se aplica à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade inserida no corpo editorial de livros,

jornais e periódicos, em função da imunidade prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, ressalvadas as publicações com exclusiva finalidade de divulgação de propaganda e publicidade.

Art. 2º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, revoga as disposições em contrário, especialmente as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

A partir da edição do referido Parecer Normativo, o órgão passa a manifestar entendimento no sentido de que a atividade de inserção de publicidade sempre esteve sujeita ao ISS, com base no item 17.06 da mencionada lista de serviços:

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

Destaque-se ainda que o referido parecer se autointitula interpretativo para o fim exclusivo de retroagir os seus efeitos a fatos pretéritos. Nada obstante, como demonstrado, trata-se de nítida mudança de critério jurídico, motivo pelo qual deve ter efeitos apenas prospectivos, conforme o artigo 146 do Código Tributário Nacional⁶. Asseveramos ainda, que mesmo para

6. Artigo 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no

fins dos efeitos prospectivos do Parecer Normativo nº 01/16, há que se partir da premissa de que a inserção de publicidade se enquadra efetivamente no item 17.06 da lista, com o que não podemos concordar, já que a inserção de publicidade foi objeto de expresso veto, não podendo simplesmente por interpretação reenquadrar a mesma atividade em outro item da lista.

Nesse ponto, importa esclarecer que o veto não significa a ausência de competência do Município para tributar, mas, tão somente, a impossibilidade de constar da lista de serviços da forma como proposto, pois, como dito, a generalidade decorrente da redação pretendida poderia implicar em inconstitucionalidades.

Noutras palavras, se de um lado uma redação sem a generalidade duvidosa de outrora tem fundamento na outorga de competência constitucional para a tributação, pelo ISS, dos serviços de inserção de publicidade; de outro lado, enquanto tal exercício de competência não estiver especificado na lista exaustiva da Lei Complementar, não há que se falar em sua tributação. Por essa razão, a despeito de, desde logo, nos posicionarmos pela competência

municipal para tributação da inserção de publicidade, a convicção é no sentido de que somente após a reinserção da atividade na lista de serviços do ISS, respeitado, por certo, o princípio da anterioridade⁷, é que se pode exigir a exação municipal sobre tal atividade.

A despeito das considerações de ordem semântica, na prática, após a publicação do Parecer Normativo nº 1/16, as soluções de consultas da Municipalidade paulistana, até então em sua maioria pela não tributação pelo ISS da inserção de publicidade, manifestaram-se em sentido oposto, a exemplo da Solução de Consulta nº 25/16⁸, em desatendimento ao artigo 146 do Código Tributário Nacional e, de forma mais grave, em afronta aos princípios da legalidade, irretroatividade e da anterioridade.

Mais recentemente, foi publicado o Parecer Normativo nº 02/18 segundo o qual, até a edição da Lei nº 16.757/17, que adequa a legislação paulistana à Lei Complementar nº 157/16, a inserção de publicidade enquadrava-se no item 17.06 e com a alteração da legislação paulistana, o referido serviço se amolda àquele indicado no item 17.24, equivalente ao item 17.25 da Lei Complementar nº 157/16.

exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

7. O acréscimo de novas atividades à lista de serviços tributáveis pelo imposto implica em aumento da carga tributária para os prestadores desses serviços, além da incorporação das alterações às normas municipais, os entes tributantes deverão respeitar os princípios da *anterioridade de exercício* e *anterioridade nonagesimal*, de observância mandatória pelos Municípios quando se trata de instituição ou majoração de tributos como o Imposto sobre Serviços – ISS, em conformidade com o artigo 150, III, *b e c* da Constituição Federal.
8. No mesmo sentido, são as Soluções de Consulta nº 12/17 e 13/17.

No âmbito do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo, a inserção de publicidade especificamente em aplicativo⁹ só foi tangenciada pelo Tribunal Administrativo em recurso, a bem da verdade, não conhecido e que tratava de autuação para fatos geradores de 2014, vale dizer, aplicação retroativa do entendimento da Prefeitura paulistana. Ao tangenciar a matéria, externou-se entendimento no sentido de que não cabe ao tribunal afastar a aplicação do Parecer Normativo nº 1/16, em razão de ilegalidade ou inconstitucionalidade, por expressa vedação do parágrafo único do artigo 53 da Lei nº 14.107/05¹⁰.

O órgão também não afastou a aplicação do Parecer Normativo nº 1/16 na inserção de publicidade em jogos eletrônicos, por meio de cessão de direito de uso de espaço virtual. Em julgados proferidos pela 2ª Câmara Julgadora, relativos à inserção de material publicitário ocorrida no ano de 2015, a utilização da norma interpretativa foi mantida ao argumento de que possui caráter impositivo e vinculante aos órgãos hierarquizados da Secretaria Municipal da Fazenda¹¹

Feitos esses esclarecimentos relativos à tributação da inserção de publicidade pela Municipalidade, concluímos que:

- (i) após a alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/16 na Lei Complementar nº 116/03 e respeitada a anterioridade, bem como a regulamentação por cada municipalidade, efetivados estão os requisitos legais para o exercício da competência exacional municipal; e
- (ii) é inconstitucional e ilegal a atual tentativa fazendária, como no caso da Municipalidade de São Paulo, de retroação dos efeitos, por alteração de entendimento e reenquadramento da atividade em outro item da lista de serviços, colocando o contribuinte em situação de absoluta insegurança jurídica, como se pudesse ser incerto o passado pautado na confiança que contribuinte depositou nas próprias manifestações da Municipalidade.

3. Da Tributação da Inserção de Publicidade pelo ICMS-Comunicação

9. Processo nº 6017.2017/0040724-3, Sessão de 21/02/18, 3ª Câmara Julgadora.

10. Artigo 53. Compete ao Conselho Municipal de Tributos:

I – julgar, em segunda instância administrativa: (...)

Parágrafo único. Não compete ao Conselho Municipal de Tributos afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade.”

Em nosso entendimento, o Parecer Normativo nº 1/16 é suscetível de ser afastado pelo Conselho Municipal de Tributos, discordando, nesse ponto, do fundamento da decisão.

11. Processo nº 6017.2019/0008358-1, Sessão de 30/04/2019, 2ª Câmara Julgadora. Processo nº 6017.2019/0008357-3, Sessão de 30/04/2019, 2ª Câmara Julgadora. Processo nº 6017.2019/0008356-5, Sessão de 30/04/2019, 2ª Câmara Julgadora.

A discussão acerca da incidência do ICMS-Comunicação sobre a inserção de publicidade tem início com a análise da imunidade à publicidade inserida em livros, jornais e periódicos. A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Resposta à Consulta nº 40/01, manifestou o seguinte entendimento acerca da inserção de publicidade em mídia impressa: "(...) 7. Somente a publicidade compreendida na própria editoração e paginação da revista, que se encontra lado a lado com os textos, é imune ao ICMS. (...)”

Da leitura do trecho, depreende-se que o ente federado, de um lado, reconhece a imunidade objetiva prevista para os livros, revistas e periódicos; de outro lado, limita a abrangência da imunidade ao prescrever que a publicidade deve estar lado a lado com os textos, para que seja reconhecida a imunidade. Mais importante do que essa conclusão, é aquela que se depreende de forma indireta, constatando-se que o Fisco Paulista entende que a inserção de publicidade, *per se*, é uma atividade sujeita à incidência do ICMS-Comunicação.

De forma ainda mais contundente, o Fisco Paulista entende que está abrangido na esfera do ICMS-Comunicação, qualquer meio de inserção de publicidade, inclusive, *outdoors*¹² e, por maior razão, conclui-se pela sua pretensão de exação naquela veiculada por meio de aplicativos e jogos eletrônicos.

Após o veto presidencial ao item 17.07 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, os Estados e o Distrito Federal convictamente avocaram para si a competência para a tributação da inserção de publicidade ao argumento de que se tal atividade não era tributável pelo ISS, seria, então, pelo ICMS-Comunicação. Entretanto, não há de se confundir supressão do exercício da competência com transferência de competência exacional. É dizer, o veto presidencial exercido na sanção da Lei Complementar nº 116/03, ao suprimir o exercício da competência dos Municípios, não transferiu, por consequência, a competência tributária sobre essa atividade para os Estados.

Como vimos, a inserção de publicidade sempre esteve sujeita à

12. Nesse sentido, confira-se a ementa da decisão proferida pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas: “ICMS FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL NA VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA MEDIANTE ‘OUTDOOR’. Paradigma indicado presta-se ao confronto, por ter tratado da mesma matéria com decisão favorável ao contribuinte. A Constituição federal de 1988 não recepcionou completamente a Lista Serviços a que se refere o artigo 8º do Decreto-Lei 406/68, sobretudo, alguns itens dessa lista anteriores à Constituição Federal que não mais prevalecem, caso da ‘publicidade’ – ‘promoção ou difusão ao público de determinados produtos, bens, pessoas, serviços ou idéias’. A veiculação de propaganda por meio dos chamados ‘outdoors’, painéis ou cartazes é modalidade da prestação de serviço de comunicação, portanto, sujeita apenas ao ICMS. A atual Lei Complementar 116, de 2003, que regula o ISSQN, não estabelece a incidência do imposto municipal na veiculação de propaganda RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO” (AIIM nº 3.060.937-9, Data da Publicação: 06/10/10).

incidência do ISS, tendo sido excluída da lista em 2003 e retornado com a alteração de 2016, por meio de Lei Complementar nº 157/16.

Ainda, tomando-se por referência as manifestações exaradas pela Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, depreende-se que o referido órgão considera a inserção de publicidade por meio da *internet* como modalidade de serviço oneroso de comunicação *lato sensu*, cujo intuito é *tornar públicas informações que pretendem influenciar mercados consumidores*¹³. Sob a ótica fazendária, a inserção de publicidade encontra-se submetida à incidência do ICMS-Comunicação por força do artigo 155, II da Constituição Federal e do artigo 2º, III da Lei Complementar nº 87/96.

No entanto, a nosso ver, a Constituição Federal de 1988 ao outorgar aos Estados a tributação sobre a prestação de serviço de comunicação o fez apenas em relação aos serviços relacionados à infraestrutura comunicacional e não ao conteúdo comunicado. Corroborada tal interpretação o contexto histórico da instituição do ICMS-Comunicação, o qual decorre do Imposto Único sobre

Serviços de Comunicação, à época de competência da União, que abarcava apenas os serviços de telefonia, televisão e radiodifusão, nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.186/84.

Além da previsão constitucional, o ICMS-Comunicação também foi retratado no Convênio ICMS nº 66/88, com fundamento no artigo 34, § 8º¹⁴ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), e, posteriormente, na Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”).

No primeiro normativo, o fato gerador do ICMS-Comunicação, provisoriamente, veio assim definido:

Artigo 2º 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.

E na Lei Kandir, esta sim editada como veículo constitucionalmente¹⁵ apto a definir o fato gerador do ICMS-Comunicação, o legislador nacional elegeu as seguintes situações para

13. Respostas às Consultas nº 389/04, nº 186/05, nº 2.072/13, nº 3.610/14, nº 6.097/15, nº 15.854/17, nº 15.003/17 e nº 16.508/17.

14. Artigo 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)

§ 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 nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

15. Consoante artigo 146, III, a, da Constituição Federal, abaixo:

serem consideradas prestações de serviço de comunicação tributáveis pela exação estadual:

Artigo 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;

A fim de dirimir qualquer dúvida e rechaçar eventual alargamento do conceito do termo “comunicação” para fins de tributação pelo ICMS, com a Emenda Constitucional nº 42/03 e a Súmula nº 334 do Superior Tribunal de Justiça reforçou-se o entendimento de que a tributação do ICMS-Comunicação pressupõe, necessariamente, a existência de um canal. A primeira alterou a Constituição Federal para incluir ao artigo 155, § 2º, X, a alínea “d”¹⁶, de modo a excluir da incidência do ICMS-Comunicação as modalidades de *radiodifusão sonora e de sons e as imagens de recepção livre e gratuita*. Por sua vez, a Súmula nº 334¹⁷ do Superior Tribunal de Justiça elidiu da pretensão estatal a

tributação dos provedores de acesso a *internet*.

Em uma análise preliminar da Súmula nº 334 não é possível extrair, de imediato, a relação entre a exclusão da atividade executada pelos provedores de acesso à *internet* do campo de incidência do ICMS-Comunicação e a necessidade da existência do meio para que tal tributação seja autorizada. A esse respeito, uma rápida digressão se faz necessária.

A Súmula nº 334 teve por fundamento uma quantidade expressiva de julgados que tratavam sobre a matéria naquela Corte Especial, julgados esses cuja *ratio decidendi* é a Lei nº 9.472/97, também denominada de Lei Geral de Telecomunicações – LGT. De acordo com o artigo 60 da LGT, o serviço de telecomunicação se realiza mediante a existência de um meio físico, de uma infraestrutura. Vejamos:

Artigo 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por

Artigo 146. Cabe à lei complementar: (...)

II – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...)

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

16. “Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

X – não incidirá: (...)

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.”

17. “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.”

fió, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

E, nesse cenário, relembramos que o artigo 110¹⁸ do Código Tributário Nacional não só reconhece os conceitos previstos no direito privado, como veda a alteração desses pela lei tributária com a finalidade de definir ou limitar competências. E uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento pátrio impõe a observância dos conceitos contidos na Lei Geral de Telecomunicações quando se trata da devida análise dos serviços de comunicação para fins de tributação pelo ICMS.

Filiando-nos à doutrina de Paulo de Barros Carvalho, para quem “a ideia de prestador de serviço de comunicação está ligada, irremediavelmente, à noção de canal”¹⁹, entendemos que a tributação do ICMS-Comunicação tem por pressuposto necessário de incidência o fornecimento da infraestrutura necessária a possibilitar o processo comunicacional²⁰, correspondente à transmissão da mensagem entre emissor e receptor.

A despeito de nosso entendimento, fato é que a maioria das plataformas eletrônicas, a exemplo do Google, Facebook, Yahoo, Terra, dentre outros, foi autuada para o fim de se exigir o ICMS-Comunicação. Disso decorre que a publicidade inserida em tais plataformas, assim como nos aplicativos e jogos eletrônicos, também estaria passível de tributação pelos ICMS-Comunicação, segundo o entendimento fazendário, independentemente da existência de fornecimento próprio de infraestrutura comunicacional.

Até meados de 2016²¹, a jurisprudência do Tribunal de Impostos e

18. Artigo 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

19. 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. 103.

20. DIAS, Karem Jureidini. Possibilidade de Incidência de ICMS na Inserção de Publicidade em Meio Eletrônico in “Tributação e telecomunicações”. Quartier Latin, São Paulo, 2016, p. 395.

21. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-conflitos-de-competencia-iss-x-icms-16012018>, acessado 15/05/2018.

Taxas – TIT era desfavorável aos contribuintes. Podemos citar como exemplo a decisão proferida nos autos do processo em que o sujeito passivo era a Google Brasil Internet Ltda.:

Infrações relacionadas: falta de pagamento do imposto – prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede ‘internet’. Inocorrência de interpretação que viole o princípio da legalidade ou da segurança jurídica – aplicação de normas do direito posto. Não irregularidade na identificação do sujeito passivo – artigos 121, I, e 142, ambos do CTN. Atividade onerosa de veiculação de publicidade pela “internet” não configura modalidade de contrato de agência – artigo 710 do CC – precedente judicial-doutrinário. Ação fiscal não diz respeito à venda de espaço publicitário de outrem, mas sim à atividade onerosa de veiculação de publicidade pela “internet”. Inaplicabilidade da teoria da aparência para a identificação do sujeito passivo – disciplina dos artigos 121, I, e 142, ambos do CTN. Recolhimento empreendido junto à Administração Tributária municipal não guarda relação com o AIIM. Prestação de serviço da d. Recorrente não se classifica como modalidade de “serviço de

valor adicionado” – artigo 61 da LGT. Inaplicabilidade da imunidade constitucional veiculada pela EC nº 42/03. Regularidade da multa aplicada – limites administrativos. Juros regularmente aplicados. Recurso ordinário – conhecimento e desprovimento.²²

Com a edição da Lei Complementar nº 157/16, o que se percebe é uma mudança da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas, que passou sob tal fundamento a cancelar os autos de infração. Exemplifica-se com a decisão obtida pelo Facebook Serviços Online do Brasil Ltda.:

ICMS. NÃO EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS EM SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET). FALTA DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS. NÃO FORNECIMENTO/ TRANSMISSÃO DE ARQUIVO ELETRÔNICO À SEFAZ. – A questão controvertida nos autos é se a veiculação de publicidade na internet configura ou não serviço de comunicação, sujeito à incidência de ICMS. – Essa questão é objeto de conflito de competência entre Estados e Municípios, pois o fisco paulista entende pela incidência de ICMS sobre a veiculação de publicidade na internet

22. AIIM nº 4.054.589-01, data da sessão: 20/04/2016. Referido processo ainda aguarda julgamento do recurso especial interposto pelo contribuinte.

e o fisco paulistano entende pela incidência de ISS. – Nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal, os conflitos de competência entre os entes federados devem ser dirimidos por lei complementar. – A novel Lei Complementar nº 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, solucionou o conflito de competência em favor do fisco municipal, na medida em que prevê que a inserção de propaganda e publicidade em qualquer meio é fato gerador do ISS. – RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. AIIM IMPROCEDENTE.²³

Nada obstante, também localizamos decisões recentes, ainda não transitadas em julgado, convalidando a incidência do ICMS-Comunicação mesmo ante a publicação da Lei Complementar nº 157/16. No final de 2020²⁴, a Oitava Câmara Julgadora do Tribunal Administrativo, por maioria, manteve a autuação na compreensão de que a Lei Complementar nº 157/16 não dirimiu conflito de competência sobre a tributação do serviço de veiculação de publicidade, mas dispôs tão somente sobre o serviço de inserção de materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio, remascendo a transmissão

onerosa deste conteúdo como hipótese de incidência do ICMS comunicação. Apesar de abordar tal ponto de forma perfunctória, percebe-se que o voto que se sagrou vencedor no julgamento compreendeu a inserção do item 17.25 na Lei Complementar nº 157/16 como uma nova hipótese de incidência tributável pelos Municípios, de atividade e execução distinta da gravada pelo ICMS, o que faticamente não se confirma.

Em decisão proferida este ano²⁵, prevaleceu o entendimento de que o novo delineamento competencial trazido pela Lei Complementar nº 157/16 não possui efeitos ex tunc e, portanto, não alterou a validade da exigência do ICMS anteriormente à sua edição. Com o devido respeito aos ilustres julgadores, ousamos discordar de tal decisão, vez que não é possível que a mesma Constituição Federal tenha outorgado competência ao Estado e ao Município para a tributação da mesma atividade, ora como serviço de comunicação, ora como prestação de serviço sujeita ao ISS! Fato é que a admissão da vigência e validade da Lei Complementar nº 157/16 implica, por decorrência, no reconhecimento de que jamais tal atividade esteve sob a égide da tributação pelo ICMS-Comunicação, independentemente do entendimento meramente interpretativo

23. AIIM nº 4.037.765-9, data da sessão: 19/04/2017. Referida decisão ainda não transitou em julgado, haja vista a interposição de Recurso Especial por parte da Fazenda Pública.

24. AIIM nº 4.107.021-5, data da sessão: 11/12/2020. Foi apresentado Recurso Especial pelo contribuinte, ainda pendente de julgamento.

25. AIIM nº 4.107.476-2, data da sessão: 21/02/2021. Foi apresentado Recurso Especial pelo contribuinte, ainda pendente de julgamento.

exarado pela Fazenda Estadual. Nesse caso, tem-se apenas a validação do ente efetivamente competente, sem sequer a necessidade de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, posto que em termos legislativos nunca houve disposição expressa acerca da tributação pelo ICMS-Comunicação da inserção de publicidade em plataformas que não correspondem ao oferecimento de infraestrutura comunicacional, como é o caso dos aplicativos e jogos eletrônicos. Ao contrário, a legislação está expressa no sentido da tributação pelo ISS.

De mais a mais, em continuidade ao levantamento jurisprudencial, os contribuintes que não se sagraram vencedores na esfera administrativa e socorreram-se ao Poder Judiciário já obtiveram precedentes favoráveis, *in verbis*:

Apelações e reexame necessário
Mandado de segurança ICMS
Inexigibilidade de crédito tributário
Segurança parcialmente concedida
Pretensão de reforma
Possibilidade Divulgação de publicidade em páginas da internet
Fato gerador de ICMS não caracterizado
Prestação de serviço de comunicação
Inocorrência Operação que possui natureza distinta
Inexigibilidade do tributo verificada
Nulidade do auto de

infração Superveniência, aliás, da LC nº 157/2016, que alterou a LC nº. 116/2003, a indicar a incidência de ISS sobre tais operações Concessão da segurança Provisamento do recurso da impetrante, prejudicado o recurso do Estado e o reexame necessário.²⁶

ICMS. Inserção de publicidade na internet. Hipótese de não incidência do ICMS, mas de ISS. Publicidade inserida de forma gratuita. Precedente jurisprudencial. Superveniência da LC nº 157/2016, com inclusão do item 17.25 na Lei Complementar nº 116/2003, que regulamentou a cobrança de ISS sobre publicidade na internet. Sentença que concedeu a segurança mantida. RECURSOS DESPROVIDOS.²⁷

MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. Provedor de acesso à internet. Autuação por falta de recolhimento do imposto sobre atividade de veiculação de comunicação publicitária em sítio eletrônico da rede mundial de computadores, do período de 01-01-2008 a 22-12-2009. Constituição Federal, artigo 155, II e Lei Complementar nº 87/1996, 2º, III. Definição, pela Lei nº 9472/1997, do serviço de telecomunicações, excluindo dessa hipótese o serviço de valor

26. Impetrante: Terra Networks do Brasil, Processo nº 1021230-97.2015.8.26.0053, publicação do acórdão em 09/11/2017.

27. Impetrante: YAHOO! DO BRASIL INTERNET LTDA. Processo 1024278-93.2017.8.26.0053, publicação do acórdão 19/02/2018.

adicionado que engloba a atividade de veiculação de comunicação publicitária em sítio eletrônico, não se configurando, portanto, fato gerador do ICMS por não caracterizar o serviço de comunicação como previsto no artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996. Orientação seguida pela Lei Complementar nº 157/2016, que alterou a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, de modo a incluir a hipótese como fato gerador do ISS, item 17.25 da correspondente lista de serviços. Falta de base legal para a exação. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Entendimento do próprio Tribunal de Impostos e Taxas do Estado. Segurança concedida. Não providos o recurso e o reexame necessário.²⁸

No intuito de obter um provimento jurisprudencial que assegure a incidência do ICMS sobre as receitas auferidas com a veiculação de publicidade ou inserção de material publicitário, o que afetaria sobremaneira a inserção de material de propaganda em jogos e aplicativos, o Governador do Estado do Rio de Janeiro apresentou perante o Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.034, cuja finalidade última é a declaração de incompatibilidade do subitem 17.25 da

lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, trazida pela Lei Complementar nº 157/16, com o texto constitucional, à alegação de que a “inserção de publicidade” está inserida na materialidade do ICMS-comunicação, que abrange o ato de divulgar/transmitir ao público conteúdo publicitário.

Ainda pendente de julgamento, a ADI conta com manifestação da Procuradoria-Geral da República pela improcedência da ação, por entender que a sujeição da atividade à tributação do ISS decorre de um exercício legítimo de opção político-legislativa.

4. Conclusões

A inclusão pela Lei Complementar nº 157/16 do item 17.25 à Lei Complementar nº 116/03 – constitucionalmente incumbida da definição de quais serviços são tributáveis pelo ISS – veio, de um lado, preencher os requisitos para o exercício da competência das municipalidades para a tributação, pelo ISS, dos serviços de inserção de publicidade, exceto nos casos de imunidade e; por outro lado, reconhecer expressamente, dirimindo qualquer conflito de competência, que tal serviço esteja na outorga de competência estadual para tributação. Isto porque, de acordo com o artigo 156, inciso III da Constituição Federal, para constar na Lista de

28. Impetrante: Universo Online, processo nº 1049846-82.2015.8.26.0053, publicação do acórdão 27/04/2018.

Serviços da Lei Complementar a atividade deve corresponder a uma materialidade, cuja competência de tributação é municipal, vale dizer, pelo ISS e não pelo ICMS. Da mesma forma, a Constituição Federal justamente prevê que é competência da Lei Complementar dirimir conflitos exacionais entre os entes da Federação (artigo 146, I), exatamente como procedeu a Lei Complementar nº 157/16.

Assim, da alteração da Lei Complementar nº 116/03, perpetrada pela Lei Complementar nº 157/16, é possível concluir que:

- (i) no passado tal serviço não estava previsto na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 – o que, salientamos, se deu por motivos de excessiva abrangência na proposta da redação do item 17.07 pelo que vetado -, o que significa que não havia possibilidade do exercício da competência municipal, mas não que foi transferida tal competência ao Estado;
- (ii) em razão do veto ao item 17.07 da Lei Complementar nº 116/03, bem como em face dos princípios da irretroatividade, da anterioridade, da legalidade e da segurança jurídica, inclusive em observância ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, não é possível a tributação pretérita da inserção de publicidade em aplicativos e jogos eletrônicos, como indevidamente pretende o Município de São Paulo, por meio do

- (iii) Parecer Normativo nº 01/16; após a devida previsão legal por cada municipalidade para inclusão na legislação interna do item 17.25 da Lei Complementar nº 116/03 e desde que observada a anterioridade nonagesimal e de exercício, a inserção de publicidade em aplicativos e jogos eletrônicos passa a ser atividade sujeita a tributação pelo ISS;
- (iv) a Lei Complementar nº 157/16 dirimiu qualquer dúvida interpretativa que pudesse implicar em aparente conflito de competência, restando indubitável que, ressalvado o fornecimento de infraestrutura comunicacional, o que não é o caso da inserção de publicidade em aplicativos e jogos eletrônicos, referida materialidade está no campo da competência municipal para a tributação, do que decorre que o serviço de inserção de publicidade nunca esteve na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para tributação pelo ICMS-Comunicação.

Como última consideração, sabemos que não é uníssono no universo jurídico que se subsuma ao conceito de serviço, a atividade de inserção de conteúdo publicitário em páginas eletrônicas, aí incluídos os aplicativos e jogos eletrônicos. A uma, porque expressiva corrente doutrinária filiada à teoria civilista defende que o conceito de serviços comporta necessariamente

uma obrigação de fazer²⁹e, partindo-se dessa premissa, é defensável que determinadas atividades, a exemplo da cessão de espaço destinado à inserção de anúncios publicitários, configurem, na verdade, obrigação de dar. A duas, porque permitir a tributação do ISS sobre cessão de uso de espaço publicitário esbarraria na Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, que reputa inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

Nada obstante, quanto à obrigação de fazer enquanto requisito para caracterização de determinada atividade como serviço, recentemente o Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, com repercussão geral reconhecida, referente à tributação dos serviços prestados por operadoras de planos de saúde, manifestou-se pelo afastamento da discussão da obrigação de dar versus a obrigação de fazer, pois o legislador constitucional pretendeu *captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.*

Em razão do exposto, reforçamos nossas conclusões sobre a incidência do ISS sobre a atividade de inserção de publicidade em aplicativos e jogos

eletrônicos, sempre após a vigência de norma municipal fundamentada no item 17.25 da Lei Complementar nº 116/03. Por decorrência, repisamos nossa conclusão de que não há outorga de competência para a tributação de tal atividade pelo ICMS-Comunicação.

5. Referências bibliográficas

- BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei, 3ª. ed., São Paulo: Dialética, 2009.
- 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.
- DIAS, Karem Jureidini. Possibilidade de incidência de ICMS na inserção de publicidade em meio eletrônico. In: SALUSSE, Eduardo Perez – CARVALHO, Antonio Augusto Silva Pereira de (Coordenadores). *Direito tributário – estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP – Tribunal de impostos e taxas do Estado de São Paulo*. São Paulo: MP editora, 2015.
- _____. Possibilidade de Incidência de ICMS na Inserção de Publicidade em Meio Eletrônico in “Tributação e telecomunicações”. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- PONTES DE MIRANDA, F. C. Tratado de Direito Privado, tomo XLVII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

29. Pontes de Miranda. Tratado de Direito Privado, tomo XLVII, Rio de Janeiro, Borsoi, 1958, p. 3 e 4; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei, 3ª. ed. São Paulo, Dialética, 2009, p. 44.