

A VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E O ICMS-COMUNICAÇÃO: NOTAS SOBRE A LC 157/2016

Maurine Morgan P. Feitosa*

Sumário: 1. Introdução; 2. A Delimitação do Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação; 3. O Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação; 4. A Tributação da Veiculação de Publicidade; 4.1 Evolução Jurisprudencial; 4.1.1 Evolução Jurisprudencial dos Tribunais Superiores na Vigência do DL 406/1968; 4.1.2 Evolução Jurisprudencial dos Tribunais Superiores na Vigência da LC 116/03; 4.1.3 Evolução Jurisprudencial dos Tribunais Locais; 4.2 A Veiculação de Publicidade: Jurisprudência Administrativa; 4.3 Posição Ora Defendida: Notas sobre a LC 157/2016; 5. Conclusão; Referências

1. INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 arrolou a prestação do serviço de comunicação como um dos possíveis fatos geradores do ICMS, conforme resulta do art. 155, II, CRFB/88. Entende-se por comunicação a realização do serviço, cuja configuração pressupõe a existência de duas (ou mais) pessoas, nas qualidades de prestador e tomador¹.

Na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos, quais sejam, emissor, mensagem, canal e receptor, podendo ocorrer a compreensão ou não pelo destinatário². Ademais, impõe-se que o negócio jurídico tenha por objeto a prestação de serviço de caráter sinalagmático e oneroso³. Observa-se que o prestador de serviço não participa da relação comunicativa entre o emissor e o receptor, mas facilita ou viabiliza a transmissão dos dados entre os sujeitos dessa relação⁴.

Preliminarmente à Constituição de 1988, a competência para tributar serviços de comunicação foi atribuída à União, nos termos do art. 22, VII, da Constituição de 1967, conjugado com o art. 68, CTN. Com a Emenda Constitucional nº 1/69, a

* Procuradora do Estado do Rio de Janeiro. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 145.

² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 241. Em sentido contrário, sustentando que a comunicação pressupõe que o destinatário compreenda o conteúdo da mensagem, cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 244.

³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 54.

⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 249.

competência referida manteve-se concentrada na União, salvo em relação aos serviços de natureza estritamente municipal, consoante a dicção do art. 21, VII.

O CTN, ao conferir densidade normativa à locução serviços de comunicações, então empregada pelo constituinte de 1967, dispôs que esta deve ser compreendida como “a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora deste território”.

O imposto em questão somente foi criado pela União através do Decreto-Lei nº 2.186, de 20 de dezembro de 1984, tendo como fato gerador exclusivamente os serviços de telecomunicações destinados ao uso público. Este regime vigorou até a Constituição de 1988, quando a competência para a tributação dos serviços de comunicação foi transferida aos Estados, através do art. 155, II, CRFB/88.

A LC 87/96, disciplinando o regime jurídico do ICMS, em atendimento ao disposto nos artigos 146, III, a e 155, § 2º, XII, estabeleceu em seu art. 2º, III e 12, VII, que o imposto incide sobre 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.

Destaca Roque Antonio Carrazza que, embora a LC 87/96 não tenha definido serviço de comunicação, indicou como ele se dá, ou seja, os modos pelos quais pode ser prestado. Em acréscimo, leciona que a comunicação, para fins de incidência de ICMS, pressupõe a efetiva difusão da mensagem, com a interação entre emissor e receptor, perfeitamente identificados.

A referida conclusão deriva, na visão do professor, da diferença levada a cabo, pela Constituição da República, entre serviços de telecomunicações (modalidades do serviço de comunicação) e de radiodifusão sonora de sons e imagens, nos seus artigos 21, XI e XII, a, CRFB/88. Por esse raciocínio, na radiodifusão sonora de sons e imagens, ao contrário das comunicações, haveria mera propagação de uma mensagem, sem que fosse necessário que emissor e receptor interagissem através de um mesmo canal comunicativo ou que o receptor estivesse identificado⁵.

Em igual sentido, segue o magistério de Humberto Ávila, *verbis*⁶:

Ora, se a CF/88 usa, a par do termo ‘comunicação’, também o vocábulo ‘difusão’, e esse tem o conceito de propagação de mensagens a um público indeterminado, então a locução ‘comunicação’ quer significar a interação entre emissor e receptor determinado a respeito de uma mensagem. Vale dizer: o conceito de comunicação, para efeito de instituição do ICMS-

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 244-248.

⁶ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 143. São Paulo: Dialética, p. 123, 2007.

Comunicação, é o que envolve um receptor determinado e uma remuneração diretamente relacionada à interação entre ele e o emissor.

No entanto, contrariamente ao posicionamento de Roque Carrazza e Humberto Ávila, Élcio Fiori Henriques assinala que a distinção entre as telecomunicações e a radiodifusão sonora de sons e imagens dá-se em virtude do meio empregado para a transmissão das informações, e não da determinação do receptor e da interação deste com o emissor. Nesse sentido, enquanto, nas telecomunicações, o canal de transmissão da mensagem utiliza um processo eletromagnético, na radiodifusão, utilizam-se ondas de rádio⁷.

Por conseguinte, segundo sustenta, tanto as telecomunicações como a radiodifusão integram o gênero comunicação, o que resulta, a seu ver, da interpretação sistemática dos artigos 155, § 3º e 155, § 2º, X, d, CRFB/88 e do julgamento da ADI 1467-6/DF, rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, Julgamento 12/02/2003, DJ 11/04/2003.

Por meio da ADI 1467-6/DF referida, o STF julgou inconstitucional lei do Distrito Federal que afastava a incidência tributária sobre os serviços de radiodifusão, sob o fundamento de que a legislação impugnada criou hipótese de imunidade não contemplada no art. 155, II, CRFB. Ademais, destacou o Pleno do STF que a Constituição Federal estabeleceu que isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS apenas poderiam ser concedidos mediante prévio convênio entre os entes federativos.

Considerando o entendimento firmado pelo STF, conclui Élcio Fiori Henriques, com o que se está de integral acordo, que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens está inserido no conceito de comunicação, não havendo que se cogitar de um terceiro gênero.

A consequência inarredável desse raciocínio é a de que o processo comunicacional deve ser compreendido em sentido amplo, abarcando tão-somente a atividade de transmissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, através de um canal, independente da individualização do receptor e da possibilidade de compreensão da mensagem⁸.

Portanto, verifica-se, desde logo, que a temática do ICMS-Comunicação impõe importantes desafios ao aplicador do Direito. Através deste trabalho, buscar-se-á enfrentar alguns deles, notadamente a delimitação das atividades que podem ou não ser compreendidas como comunicação, do ponto de vista tributário, além de potenciais conflitos entre o ICMS-Comunicação e o ISS.

⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. O fato gerador do ICMS-Comunicação e o serviço de veiculação de imagem por outdoor. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 164. São Paulo: Dialética, p. 19-20, 2009.

⁸ *Ibid.*, p. 21-22 e 30.

2. A DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO

Embora a definição de serviço de comunicação seja elaborada pela doutrina, a partir dos textos legais que regem o instituto, a jurisprudência – especialmente dos Tribunais Superiores – tem contribuído para a delimitação do que se entende por comunicação, para fins de incidência do ICMS.

Parte da controvérsia decorreu da edição, pelo Conselho Nacional de Fazenda (Confaz), do Convênio 69/98, que estabeleceu que os serviços a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assim como outros serviços suplementares, estariam na base de cálculo do ICMS-Comunicação⁹.

Ao apreciar lides envolvendo o convênio referido, o STJ tem reiteradamente entendido, inclusive por meio de recurso representativo de controvérsia (tema 427), que os serviços que não sejam considerados atividades-fim de comunicação, não ficam sujeitos à incidência do ICMS-Comunicação, ainda que sejam essenciais à efetiva prestação do serviço, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. *A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de*

⁹ Cláusula Primeira, Convênio ICMS 69/98. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543-C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1176753/RJ, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, Julgamento 28/11/2012, DJe 19/12/2012).

Com efeito, através desse recurso especial, o Estado do Rio de Janeiro questionou acórdão do Tribunal de Justiça local que, entendendo que o Convênio ICMS 69/98 havia ampliado de forma inadmissível o espectro de incidência do ICMS-Comunicação, decidiu pela anulação de auto de infração referente a serviços acessórios, intermediários ou preparatórios de telefonia móvel celular.

Destacou o ente estadual que os serviços de telecomunicações devem ser compreendidos à luz do art. 60, § 1º, da lei 9472/97, de modo a englobar as atividades de transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza. Nessa linha, o Convênio ICMS 69/98 não teria criado uma nova hipótese de incidência do tributo, mas apenas especificado o campo de incidência do imposto.

O Min. Napoleão Nunes Maia Filho, então relator para o acórdão, embora reconhecendo que a jurisprudência majoritária no STJ era no sentido da incidência do ICMS-Comunicação apenas sobre as atividades-fim, entendeu que a temática deveria ser revisitada, conjugando-se os artigos 155, II, CRFB com o art. 60, *caput*, da lei 9472/97.

Consoante sustentou em seu voto, o conceito de prestação de serviços de comunicação, previsto constitucionalmente, do qual o serviço de telecomunicações é espécie, deve ser interpretado em consonância com o art. 60, *caput*, lei 9472/97, segundo o qual “serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Diante dessa previsão legal, na visão do Ministro, todas as atividades indispensáveis para que a comunicação se efetive, ainda que preparatórias ou acessórias, devem ser consideradas como serviços de comunicação, para fins de incidência do tributo, o que conduz à inequívoca validade dos parâmetros estabelecidos no Convênio 69/98.

No entanto, o voto que prevaleceu na Corte, da lavra do Min. Mauro Campbell Marques, enfatizou que a norma constitucional não pode ser lida à luz da lei 9472/97, vez que o art. 146, III, CRFB/88 exige lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária.

Consoante defendeu, da interpretação da LC 87/96 não é possível extrair a incidência de ICMS-Comunicação sobre atividades conexas. Ademais, no que se refere especificamente aos serviços de habilitação de telefonia celular, a Corte já havia editado a Súm. 350, pela qual não incide ICMS sobre a atividade referida, raciocínio que poderia ser estendido aos demais serviços acessórios questionados no recurso especial.

Portanto, por maioria de votos, prevaleceu, em caráter repetitivo, o entendimento de que o ICMS-Comunicação apenas incide sobre atividades-fim de comunicação, mas não sobre atividades-meio, preparatórias ou acessórias, ainda que indispensáveis à prestação do serviço.

O referido posicionamento foi reiterado em diversas oportunidades pelo STJ, seja através das Turmas, seja das Seções, por meio dos quais foi destacado que não incide ICMS-Comunicação sobre a locação de aparelho celular¹⁰, assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação)¹¹, instalação, disponibilidade, cadastro de usuário e equipamento¹², assim como sobre a taxa de adesão da televisão a cabo¹³.

O STF, por sua vez, da mesma forma que o STJ, vem proferindo sucessivos julgamentos, notadamente a partir de 2014, no sentido de que o ICMS-Comunicação apenas incide sobre atividades-fim, afastando a exação tributária de hipóteses como a instalação de linhas telefônicas¹⁴, assinatura, instalação e habilitação de aparelhos celulares, por representarem atividades-meio¹⁵.

Destaque-se que, até o julgamento do RE 572.020/DF, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 06/02/2014, DJe 13/10/2014, que versava sobre a habilitação de telefones celulares, o STF não conhecia os recursos extraordinários que versavam sobre a matéria, sob o fundamento de que a questão pressupunha a análise de legislação infraconstitucional¹⁶.

Em acréscimo, tramitou no STF agravo em RE¹⁷, convertido em RE¹⁸, cuja repercussão geral foi reconhecida, em que se discutiu a possibilidade de incidência

¹⁰ AgRg no REsp 1429581/GO, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 11/11/2014, DJe 21/11/2014.

¹¹ REsp 945037/AM, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, Julgamento 24/06/2009, DJe 03/08/2009.

¹² AgRg nos EDcl no RMS 31147/RR, rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, Julgamento 06/05/2014, DJe 19/05/2014.

¹³ REsp 418594/PR, rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, Julgamento 17/02/2005, DJ 21/03/2005.

¹⁴ ARE 851103 AgR / MA, rel. Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, Julgamento 05/05/2015, DJe 25/05/2015.

¹⁵ ARE 770102 AgR / PE, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, Julgamento 04/11/2014, DJe 02/02/2015.

¹⁶ AI 726440 AgR / BA, rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 05/02/2013, DJe 26/02/2013.

¹⁷ ARE 782.749 RG/RS, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, Julgamento 25/06/2015, DJe 03/08/2015.

do ICMS-Comunicação sobre o valor pago pelos consumidores às concessionárias de telefonia, a título de assinatura básica mensal. Na decisão que reconheceu a repercussão geral, foi destacada a peculiaridade da hipótese, que não se confundiria com o RE 572.020/DF, e apresentaria o potencial multiplicador em outras demandas.

No mérito, decidiu o STF, por maioria, que a assinatura básica consiste em prestação de serviço de comunicação, e não de mera atividade-meio. Defendeu-se que a atividade implica no fornecimento, a título continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e o terceiro – o que consiste em prestação onerosa de serviço de comunicação – ainda que não remunere a ligação em si. Afirmou-se, outrossim, que a ausência de franquia de minutos pelo preço cobrado é irrelevante, vez que não caberia ao próprio contribuinte, por ato próprio, delimitar a base de cálculo do ICMS.

Portanto, verifica-se na jurisprudência dos tribunais superiores uma inequívoca tendência em bipartir as atividades desenvolvidas, como finais ou de meio, a fim de perquirir se há ou não verdadeiro serviço de comunicação, apto a ensejar a incidência de ICMS-Comunicação.

No âmbito doutrinário, a referida bipartição também pode ser verificada, cabendo citar, por todos, Roque Antonio Carrazza, para quem a tributação pelo ICMS deve se limitar à efetiva prestação do serviço oneroso de comunicação, não se estendendo às atividades que o antecedem, vez que a prestação potencial do serviço não é fato gerador do tributo¹⁹.

Com relação às chamadas atividades-meio, sustenta que, ainda que imprescindíveis à realização do serviço de comunicação, não podem ser compreendidas como preço do serviço, que foi a locução empregada no art. 13, III, LC 87/96, como base de cálculo do tributo.

Em acréscimo, pondera que as atividades-meio constituem etapa propedêutica, composta pelo conjunto de serviços de infraestrutura necessários à prestação do serviço de comunicação – mas que com ele não se confundem – sendo levadas a cabo no interesse da empresa, e não dos usuários²⁰.

Nessa linha, sustenta que o Convênio 69/98 extrapolou os limites do conceito constitucional de serviços de comunicação, promovendo verdadeira interpretação extensiva que, na sua visão, teria ferido os princípios da legalidade e da tipicidade fechada.

Ademais, leciona que, sob o aspecto formal, os convênios em matéria de ICMS, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, CRFB/88, apenas poderiam dispor sobre isenções, como mecanismo para coibir a guerra fiscal, mas não seriam um

¹⁸ RE 912.888/RS, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, Julgamento 13/10/2016, DJe 10/05/2017.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS-Comunicação: sua não incidência sobre a denominada tarifa de assinatura básica mensal – questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 155. São Paulo: Dialética, p. 86, 2008. Constate-se que, neste artigo, o autor, diferentemente do STF, defendeu que a tarifa de assinatura básica mensal consiste em mera atividade-meio de comunicação, pelo que, na sua visão, seria intributável pelo ICMS.

²⁰ *Ibid.*, p. 103-104.

instrumento apto a ampliar o próprio campo de incidência do tributo, o que implicaria na inequívoca inconstitucionalidade formal e material do Convênio 69/98²¹.

Verifica-se, pois, que, para além da dificuldade em se delimitar a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, impõe-se, adicionalmente, estudar o conflito de competência entre este tributo e o ISS, diante de potenciais zonas de interseção entre ambos. É o que este trabalho se propõe a analisar no capítulo seguinte.

3. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E O ICMS-COMUNICAÇÃO

A guerra fiscal representa, na atualidade, um dos desafios mais sensíveis aos estudiosos do Direito Tributário. A competição fiscal entre os entes federativos – ávidos na busca por incrementar a arrecadação – encontra-se presente em diferentes esferas, abarcando um sem-número de tributos²².

Embora a guerra fiscal tenha encontrado o seu ápice na luta entre os Estados da federação, na busca pelos recursos de ICMS, uma importante frente de batalha vem se intensificando nos últimos anos, notadamente em tempos de avanço tecnológico: a disputa fiscal entre Estados e Municípios.

Portanto, o centro da batalha vem se deslocando, progressivamente, das lides envolvendo se a tributação deve ser feita no Estado de origem ou de destino, para alcançar a própria caracterização das atividades envolvidas. Ou seja, tornou-se fundamental perquirir se, diante de cada caso concreto, se está diante de hipótese de mercadoria, serviço ou comunicação, a fim de aferir qual ente federativo detém a competência tributária.

Nesse cenário, impõe-se traçar balizas para aferir qual tributo será devido. No caso do conflito de competência entre o ICMS e o ISS, já se defendeu, em artigo doutrinário específico²³, cujas razões convergem com o entendimento recentemente esposado pelo STF no julgamento sobre a tributação dos planos de saúde²⁴, a necessidade da desvinculação obrigatória entre os conceitos de Direito Civil e de Direito Tributário, abrindo-se espaço para o pluralismo metodológico²⁵.

²¹ *Ibid.*, p. 104-108.

²² Embora a locução guerra fiscal seja empregada no presente trabalho em sentido lato, cabe referir a posição defendida por Daniel Vieira Marins, que, em artigo sobre a competição fiscal nos Estados Unidos e no Canadá, assinala que o termo guerra fiscal deve ser compreendido, no contexto brasileiro, apenas para a competição horizontal entre os entes federativos. MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII*, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, p. 98-99.

²³ OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel de. O conflito de competência entre o ISS e o ICMS à luz do RE 688223/PR. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Orgs.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Volume III – Transparência e Economia Digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 243-284.

²⁴ RE 651.703/PR, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 29/09/2016, DJe 26/04/2017.

²⁵ OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel de. *Op. cit.*, p. 253-257.

De outro lado, seguindo o magistério de Luís Eduardo Schoueri²⁶, defendeu-se, naquela oportunidade, que a Constituição valeu-se de linguagem tipológica e potencialmente aberta na divisão de competências tributárias, o que, em conjugação com o disposto no art. 146, I, CRFB/88, reforça o papel decisório conferido ao legislador complementar, que, entretanto, fica vinculado aos sentidos mínimos empregados pela Constituição²⁷. Nessa linha, seguem as lições de Gustavo da Gama Vital de Oliveira:

A nosso ver, o processo de definição precisa começar pelo exame da solução oferecida pela lei complementar, instrumento eleito pela CF para “demarcação das fronteiras” de cada um dos impostos mencionados na CF. É evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. Todavia, a superação do critério adotado pela lei complementar deve exigir ônus argumentativo reforçado, capaz de comprovar o manifesto descompasso do critério adotado pelo Legislador e a materialidade econômica indicada na CF. A lei complementar tributária que disciplina conflito de competência deve desfrutar de uma espécie de dupla presunção de constitucionalidade²⁸.

Contudo, no caso específico do conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS, cabe destacar que, diferentemente do ICMS, ambos apresentam a prestação de serviço como fato gerador. Consoante remarca Fernando Batlouni Mendroni, a comunicação representa um aspecto particular da prestação de serviços, *verbis*:

O termo ‘comunicação’ não se auto-restringe. A restrição sobre ele pode apenas surgir quando ganhar expressão jurídica, no ordenamento jurídico, no panorama da qualificação e do discernimento das prestações de serviços, onde algumas se sujeitam ao ICMS e outras não.
Ou seja, o conceito de ‘prestação de serviços de comunicação’ é particular em relação ao de ‘prestação de serviços’, pois os serviços de comunicação só podem formar uma classe particular

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 270, 275.

²⁷ OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel de. Op. cit., p. 258-260.

²⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Livio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199-200.

no quadro dos serviços. O conceito de prestação de serviços é, por sua vez, particular em relação ao conceito de contrato²⁹.

Se, no cotejo entre o ICMS e o ISS, a primazia dada à lei complementar – notadamente ao DL 406/1968 e à LC 116/2003, eis que a LC 87/1996 não traz uma lista de mercadorias – mostra-se um importante critério para dirimir os conflitos de competência entre os dois tributos, no caso específico do ICMS-Comunicação, impõe-se proceder a uma leitura conjugada do DL 406/1968 e das leis complementares 116/2003 e 87/1996.

Com efeito, como os serviços de comunicação são também serviços, em sentido *lato*, o fato de um determinado serviço estar arrolado na lista anexa ao DL 406/1968 e à LC 116/2003 não parece suficiente, por si só, para afastar a incidência do ICMS-Comunicação. Em verdade, impõe-se que as leis complementares de ISS sejam lidas de forma conjugada com a LC 87/1996.

Dentro dessa ordem de ideias, sustenta-se que a aludida primazia da lei complementar deve ser compreendida enquanto primazia de um microsistema de leis complementares, de cuja interpretação conjugada se pode extrair as hipóteses de incidência do ICMS-Comunicação.

Entende-se que o conteúdo mínimo do serviço de comunicação, para fins de ICMS-Comunicação, envolve, de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, a necessária configuração de que se está diante de uma atividade-fim de comunicação, e não de mera etapa preparatória para que o serviço de comunicação seja prestado.

Embora a Constituição não tenha adotado uma definição específica para a locução comunicação nem incorporado um significado proveniente da legislação infraconstitucional³⁰, coube à lei complementar, como antes referido, explicitar os meios pelos quais a comunicação pode ser feita. Nessa linha, Humberto Ávila leciona que a comunicação pode ser compreendida de forma ampla ou restrita.

Pela acepção restrita, apenas se completa a relação comunicativa quando houver uma interação onerosa entre emissor e receptor, sendo imprescindível que este seja individualizado, interaja com o emissor e pague pela obtenção da mensagem. De outro lado, pela acepção ampla, a configuração da comunicação dá-se ainda que o receptor seja indeterminado e a relação entre este e o emissor seja unilateral. Admite-se, ainda, que não seja o próprio receptor o responsável pelos custos da mensagem, isto é, a onerosidade estará presente, independente de quem a suporta³¹.

²⁹ MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação – Enfoque lógico-jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 11, n° 50. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 19, 2003.

³⁰ SANT'ANNA, Débora de Souza. *Incidência tributária na atividade de veiculação de publicidade e propaganda: ISSQN ou ICMS?*, dez. 2009, p. 20. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2_009_2/debora_santanna.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2016.

³¹ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 143. São Paulo: Dialética, p. 116-118, 2007.

Portanto, pode-se concluir que o conceito mínimo de comunicação, para fins de incidência de ICMS-Comunicação, pressupõe que se esteja diante de uma atividade-fim de comunicação, e não de mera atividade preparatória ou propedêutica. Entretanto, a filiação à acepção ampla ou restrita de comunicação não integra o conteúdo mínimo do conceito, tendo em vista o intenso dissenso doutrinário e jurisprudencial quanto à matéria.

Com efeito, o conceito mínimo representa uma zona de certeza, mas não constitui óbice a que o significado constitucionalmente atribuído a uma dada locução se aperfeiçoe com o decurso do tempo, seja em face do surgimento de novas tecnologias, seja pela própria evolução historicamente verificada.

Em síntese, pode-se afirmar que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação terá como ponto de partida a conjugação entre as locuções empregadas pelo DL 406/1968 e pela LC 116/2003, na definição de serviço, somados ao teor da LC 87/1996, ao dispor sobre os meios pelos quais a comunicação se dá. No entanto, caso o legislador complementar desborde inequivocamente dos limites mínimos traçados pelo constituinte, haverá inequívoca hipótese de inconstitucionalidade.

4. A TRIBUTAÇÃO DA VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE

Feitos os esclarecimentos anteriores, passa-se à temática da veiculação de publicidade, em que o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS ganha especial contorno, considerando, especialmente, os contínuos avanços verificados na Era digital e a evolução legislativa verificada quanto à matéria.

Sob a égide do DL 406/68, na sua redação original, vigeu o item XV, que expressamente previa a incidência de ISS sobre a propaganda e publicidade, incluindo a elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação), inclusive com a sua divulgação, por quaisquer meios, abarcando a transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros.

Através do DL 834/69, a lista de serviços anexa ao DL 406/68 foi alterada, de modo que a publicidade passou a ser regulada através do item 35, que, de forma mais abrangente que o seu predecessor item XV, passou a prever a incidência tributária de forma ampla sobre propaganda e publicidade, sem as ressalvas quanto à impressão, reprodução ou fabricação. De outro lado, admitiu-se a incidência de ISS sobre a divulgação de publicidade por qualquer meio, embora tenha sido suprimida a locução “inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros”

Ainda na vigência no DL 406/68, a LC 56/87 reorganizou a lista de serviços, transferindo a regulação da propaganda e publicidade do item 35 para o item 85, que, ao se aproximar da redação originária do DL 406/68, passou a dispor que o fato gerador do ISS abarca a promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação). Ademais, o item 86 passou a prever a veiculação de publicidade por qualquer meio como fato gerador do ISS (exceto em jornais, periódicos, rádio e televisão).

A partir da vigência da LC 116/03, o item 17.06 da lista anexa enunciou de forma genérica que o ISS incide sobre propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários. De outro lado, o item 10.08 previu a incidência tributária quanto ao agenciamento de publicidade e propaganda.

Entretanto, cabe destacar o veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03, que dispunha que incide ISS sobre veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.

Nas razões do veto constou que o dispositivo, pela sua generalidade, acabaria por permitir a incidência tributária sobre situações alcançadas por imunidade, como é o caso da mídia impressa. Ademais, ponderou-se que os serviços de comunicação poderiam abarcar hipóteses nas quais são ultrapassadas as fronteiras do Município, o que ensejaria a competência tributária da União³².

A despeito de as razões do veto não se embasarem no atual Texto Constitucional, eis que a competência tributária da União, quanto ao serviço de comunicação, limitou-se à Carta de 1967, elas sinalizam a adoção do entendimento de que a veiculação de publicidade consiste em comunicação. Em acréscimo, consta nas razões do veto a referência ao RE 90749/BA, sobre o que se discorrerá no item seguinte.

Posteriormente, em 2012, houve novo veto presidencial ao PLC 32/2012, de autoria do Deputado federal Antônio Carlos Mendes Thame (PV-SP), por meio do qual se pretendeu incluir na lista anexa à LC 116/03 um subitem 17.25, que previa a incidência do ISS sobre os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódico, rádio e televisão).

A Presidência da República justificou o veto, aduzindo que o projeto de lei, como redigido, trazia insegurança jurídica, não permitindo a compreensão do exato enquadramento tributário do serviço, diante do regime aplicável à prestação do serviço de comunicação³³.

Portanto, embora as razões do veto não sejam claras, parece que a Presidência da República, uma vez mais, após o veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03, inclinou-se, em alguma medida, pela posição de que a atividade referida se sujeitaria ao ICMS-Comunicação.

No entanto, aos 30/12/2016 foi publicada a LC 157/2016, que, no seu item 17.25, reintroduziu na competência Municipal a “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)”, conforme se discorrerá nos itens seguintes.

³² Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 10 abr. 2016.

³³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Msg/Vet/VET-523.htm> Acesso em: 22 mai.2016.

4.1 Evolução jurisprudencial

A jurisprudência pretoriana, embora ainda pouco linear, tem contribuído para o estudo da tributação da veiculação de publicidade. Diante de os precedentes julgados pelos Tribunais Superiores serem ainda insuficientes para equacionar a matéria, impõe-se uma análise pormenorizada da produção dos tribunais locais.

A seguir, a jurisprudência do STJ e do STF será enfrentada em dois momentos distintos, a saber, antes e depois da Constituição de 1988. Com efeito, o DL 406/1968 vigeu durante a Constituição de 1967 e sob a égide da Constituição de 1988, tendo sido parcialmente revogado com o advento da LC 116/2003, o que pressupõe uma abordagem compartimentada. Posteriormente, passa-se à jurisprudência de alguns tribunais de justiça.

4.1.1 Evolução jurisprudencial dos Tribunais Superiores na vigência do DL 406/1968

Durante a vigência da Constituição de 1967, o STF julgou alguns casos emblemáticos envolvendo a veiculação de publicidade, notadamente em hipóteses nas quais a publicidade era veiculada através de meios de telecomunicação, como a televisão e o rádio, assim como hipóteses acerca da imunidade da propaganda em jornais.

No RE 90.749-1/BA, rel. Min. CUNHA PEIXOTO, Primeira Turma, Julgamento 15/05/1979, DJ 03/07/1979, o STF foi instado a se manifestar sobre ação declaratória de inexigibilidade de ISS, na qual empresa de televisão denominada Televisão Aratu S.A. requereu fosse reconhecida a não-incidência de ISS sobre os serviços prestados, eis que suas mensagens eram transmitidas em âmbito intermunicipal. O Município de Salvador, por sua vez, sustentou que a incidência de ISS se limitava à propaganda e publicidade, não alcançando as imagens radiofônicas que ultrapassavam os limites do território municipal, pelo que cabível o tributo municipal.

A Primeira Turma do STF, por meio de decisão unânime, seguiu o voto do Min. Cunha Peixoto, adotando o entendimento de que a propaganda realizada por meio da televisão encontra-se implícita na comunicação intermunicipal, o que ensejaria a competência federal.

Em igual sentido, no RE 91.813/SC, rel. Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, Julgamento 16/09/1980, DJ 17/10/1980, a Rádio Cultura de Joinville S.A. impetrou mandado de segurança contra ato do Sr. Secretário de Finanças do Município de Joinville, vez que este exigiu ISS sobre os serviços de comunicações prestados pela impetrante entre 1971 e 1976.

A Segunda Turma do STF, à unanimidade, reportando-se ao julgamento do RE 90.749-1/BA, concedeu a segurança, afastando a incidência de ISS sobre a veiculação de propaganda e publicidade, ao argumento central de que a propaganda estaria implícita na comunicação tributada pela União.

Em comentários aos julgamentos referidos, André Mendes Moreira manifesta a sua discordância no ponto em que as decisões determinam a incidência do imposto federal sobre a veiculação de anúncios, defendendo a incidência de ISS, em virtude

da previsão do item 35 do DL 834/1969³⁴. Todavia, entende que a publicidade veiculada por meio de televisão e rádio insere-se no conceito de prestação de serviço de comunicação³⁵.

Finalmente, o STF apresenta alguns precedentes nos quais estendeu a imunidade objetiva descrita no art. 19, III, d, EC 1/1969 (equivalente ao art. 150, VI, d, CRFB/1988) à publicidade veiculada em jornais, sob o fundamento de que as receitas obtidas com a publicidade seriam fundamentais para a própria subsistência dos veículos de comunicação.

No RE 87.049/SP, rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, Julgamento 13/04/1978, DJ 01/09/1978, o Tribunal Pleno do STF, por maioria, seguindo o voto do Min. Cunha Peixoto, reconheceu que o jornal não poderia viver sem anúncios, pois, do contrário, a norma concessiva de imunidade seria letra morta. Conforme remarcou o Min. Moreira Alves, os preços por que os jornais são vendidos dependem da receita obtida com a propaganda, o que justificaria a extensão da imunidade.

No mesmo sentido, em precedente envolvendo as listas telefônicas, o Tribunal Pleno do STF, por maioria, na linha do voto vencedor do relator, Min. Sydney Sanches, estendeu a imunidade objetiva do art. 19, III, d, Constituição de 1967 às listas telefônicas e à publicidade veiculada em suas páginas³⁶, a despeito da existência de precedentes anteriores em sentido contrário³⁷.

Esse posicionamento não escapou às críticas doutrinárias, eis que, conforme remarca Regina Helena Costa, trata-se de verdadeira “subjetivação” de uma imunidade delineada de forma objetiva pela Constituição, visto que, “igual raciocínio teria de ser aplicado, então, à renda auferida pela venda dos jornais, o que tornaria imune, em verdade, a própria pessoa jurídica – a empresa jornalística”³⁸.

No entanto, cabe observar que em julgados mais recentes, o STF tem afastado da imunidade a publicidade veiculada por meio de encartes ao jornal, argumentando que não se destinam à cultura e à educação, apresentando índole meramente comercial³⁹.

André Mendes Moreira, por sua vez, ao discorrer sobre as razões que ensejaram o RE 87.049/SP, pontua que, caso a publicidade seja veiculada por meios físicos, como aquela constante de jornais impressos, a hipótese passaria ao largo da

³⁴ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 63.

³⁵ *Ibid.*, p. 350.

³⁶ RE 101.441/RS, rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, Julgamento 04/11/1987, DJ 19/08/1988.

³⁷ RE 104.563/SP, rel. Min. OSCAR CORREA, Primeira Turma, Julgamento 08/04/1986, DJ 05/09/1986; RMS 17.804/GB, rel. Min. DJACI FALCÃO, Primeira Turma, Julgamento 05/12/1967, DJ 08/03/1968.

³⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 204. No mesmo sentido: MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 325.

³⁹ RE 213094 / ES, rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, Julgamento 22/06/1999, DJ 15/10/1999; ARE 807093 ED/MG, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, Julgamento 05/08/2014, DJ 15/08/2014 e AR 2326 AgR/RJ, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgamento 12/02/2015, DJe 30/04/2015.

prestação de serviço de comunicação, o que, a seu ver, decorre do entendimento adotado pela Suprema Corte⁴⁰.

Ou seja, a tributação ou não pelo ICMS-Comunicação dependeria substancialmente do meio empregado para a veiculação da publicidade, o que pode ser sintetizado na passagem seguinte:

Quando a veiculação de publicidade e propaganda é feita através da radiodifusão, esta passa a constituir parcela do serviço de comunicação.

Quanto à veiculação de publicidade e propaganda é feita em mídia impressa, apesar de potencialmente tributável pelo ISS, a receita é considerada albergada pela imunidade constitucional⁴¹.

No entanto, cumpre observar que no RE 87.049/SP, anteriormente referido, a hipótese posta à apreciação do STF não foi a de um conflito de competência, diferentemente do RE 90.749-1/BA e do RE 91.813/SC.

Conforme se expôs, nesses dois recursos extraordinários, as empresas recorrentes requeriam o afastamento da incidência de ISS e a sujeição apenas à tributação federal, sob o fundamento de que os serviços prestados tinham alcance intermunicipal. Ao acatar tal fundamentação, o STF destacou que a veiculação de publicidade estaria implícita na difusão pela televisão e rádio, respectivamente, determinando a incidência do imposto federal sobre comunicações.

Diferentemente, o RE 87.049/SP cuidou de hipótese em que o Município de Piracicaba requeria que o jornal O Diário Ltda. recolhesse ISS sobre a veiculação de propaganda em suas páginas. Após discorrer sobre a profunda divergência doutrinária verificada quanto à matéria, o Tribunal Pleno do STF filiou-se à corrente que sustenta a impossibilidade de incidência de ISS sobre a veiculação, considerando que os recursos obtidos com a publicidade são revertidos em prol do próprio jornal.

Ou seja, o RE 87.049/SP não cuidou de conflito de competência entre a tributação federal e a municipal sobre comunicações, mas tão-somente se o ISS deveria incidir ou se era hipótese de imunidade. Dessa forma, sequer foi objeto das discussões em Plenário se a veiculação de publicidade representaria espécie de modalidade comunicativa, limitando-se a Corte a discorrer sobre a previsão de incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, de um lado, e o alcance da imunidade objetiva, de outro.

De outro lado, os acórdãos do STF sobre a Televisão Aratu e a Rádio Joinville tampouco parecem conclusivos de que apenas a veiculação de publicidade por meios de radiodifusão consiste em parcela do serviço de comunicação. Com efeito, naqueles julgamentos, as duas Turmas do STF poderiam ter cindido as atividades da recorrente, de modo a excluir a veiculação de publicidade da tributação

⁴⁰ MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 350.

⁴¹ MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

federal sobre comunicações, o que não foi feito. Dessa forma, a relação entre a veiculação de publicidade e os diversos meios para a sua propagação será desenvolvido em item específico, que cuida das diferentes correntes doutrinárias sobre o tema.

Após a promulgação da Constituição de 1988, em que o DL 406/1968 continuou a vigor até a edição da LC 116/2003, a jurisprudência do STJ não chegou a estabelecer critérios para dirimir o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS no âmbito da publicidade.

Limitou-se a enunciar, com base na alteração legislativa empreendida pela LC 56/1987, que o ISS não incide sobre a impressão, reprodução e fabricação de material publicitário, seja na própria ementa das decisões⁴², seja nas razões que constaram nos votos condutores⁴³. Já quanto à jurisprudência do STF, não foram localizados acórdãos referentes a esse período, que enfrentassem o conflito de competência.

4.1.2 Evolução jurisprudencial dos Tribunais Superiores na vigência da LC 116/03

A partir da conjugação entre os itens 17.06 e 10.08 da lista anexa à LC 116/03, a jurisprudência do STJ, na vigência da LC 116/03, embora não conheça de diversos recursos especiais acerca da matéria, sob o argumento de que pressupõem a análise de legislação local⁴⁴ ou o revolvimento de matéria fático-probatória⁴⁵, tem fixado alguns parâmetros que permitem equacionar, em alguma medida, o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS.

Com efeito, o STJ já se posicionou no sentido de que o critério para a incidência de um ou outro tributo no âmbito da publicidade não é o da predominância da atividade, mas se o serviço encontra-se previsto na lista anexa à LC 116/03. Estando o serviço compreendido na lista, entende o STJ pela incidência de ISS, caso contrário, incide o ICMS⁴⁶.

Ademais, no que se refere à veiculação de publicidade através dos mais variados meios (painéis, displays, outdoors, mídia eletrônica e transportes coletivos) o STJ apresenta precedente em que, embora tenha aplicado o enunciado 7 da sua Súmula, manteve expressamente entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, no sentido de que, em se tratando de veiculação de publicidade, incide o ISS, diante da previsão contida no item 10.08 da lista anexa à LC 116//03.

⁴² REsp 89.584/SP, rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, Primeira Turma, Julgamento 12/09/1996, DJ 20/10/1996, REsp 43.482/SP, rel. Min. AMÉRICO LUZ, Segunda Turma, Julgamento 14/12/1994, DJ 13/02/1995.

⁴³ REsp 114.171/SP, rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, Julgamento 17/06/1997.

⁴⁴ AgRg no AREsp 792547/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 19/11/2015, DJe 27/11/2015.

⁴⁵ AgRg no AREsp 464154/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 25/03/2014, DJe 31/03/2014.

⁴⁶ EDcl no AgRg no AREsp 464154/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 14/10/2014, DJe 24/10/2014.

Afastou-se, pois, a alegação de que a hipótese seria de locação, a atrair a incidência do Enunciado 31 da Súmula vinculante do STF, *verbis*⁴⁷:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. AGENCIAMENTO E LOCAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REQUISITOS DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. SÚMULA 7/STJ. 1. *In casu*, ficou consignado no acórdão recorrido que a própria agravada informou ao Fisco exercer atividade de agenciamento de espaços para publicidade, o que demonstra, a toda evidência, incidir ISS. In Verbis: "extraí-se da 7ª Alteração Contratual da agravada (fl. 23), operada em 04/11/2010, a informação de que o objeto comercial da sociedade recorrida consiste na 'prestação de serviço de veiculação de propaganda utilizando a locação de espaços publicitários, como painéis, displays, outdoors, veiculação em mídia eletrônica e/ou adesivos e faixas em veículos de transporte coletivos (busdoor)'. [...] Na ficha de atualização cadastral de fls. 134/135, datada de 23/11/2010 - portanto superveniente à alteração contratual-, consta que a agravada exerce atividade de "Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação", o que afasta a aplicação da Súmula Vinculante nº 31/STF e faz incidir o item 10.03 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 [...]. Ora, a própria agrava informou ao Fisco exercer a atividade de agenciamento de espaços para publicidade, o que demonstra, toda evidência incidir o tributo em apreço" (fls. 180-181, e-STJ) (grifei). Rever tal afirmativa encontra óbice na Súmula 7/STJ. 2. O STJ entende que analisar a presença dos requisitos autorizadores da tutela antecipatória, pressupostos legais previstos nos incisos I e II do art. 273 do CPC, enseja reexame de matéria fático-probatória, vedado pela Súmula 7/STJ, assim redigida: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial". 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 214572/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, Julgamento 02/10/2012, DJe 31/10/2012).

No entanto, foram opostos embargos de declaração ao acórdão anterior, que, uma vez acolhidos, levaram à fixação de entendimento oposto ao anterior, qual seja, o de que não há necessidade de revolvimento de matéria fático-probatória para fixar se há ou não incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade. De outro lado, foi adotada a tese de que não incide ISS sobre a atividade referida, diante do veto ao

⁴⁷ Cabe pontuar que a ementa equivocadamente se reportou ao item 10.03 da lista anexa à LC 116/03, o que, sem dúvida, representa mero erro material.

item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, constado da ementa da decisão que o tributo em tese devido é o ICMS, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA. ICMS. PLACAS DE PAINÉIS. SERVIÇOS DE PROPAGANDA. COMUNICAÇÃO VISUAL. NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE INCIDE O ICMS, NÃO O ISS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES.

1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presente um dos vícios listados no art. 535 do CPC: a contradição.

2. Com efeito, a exclusiva discussão acerca da incidência de ISS sobre a veiculação de materiais de propaganda e publicidade comporta análise, pois não demanda revolvimento de fatos e provas. Nesse sentido: AgRg no REsp 1404324/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/09/2015

3. *In casu*, observa-se que os serviços de "veiculação e divulgação de textos, desenhos e, outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio" constavam do item 17.07, o qual foi vetado pelo Presidente da República. Logo, em consonância com a orientação do STJ, não incide ISS sobre as atividades previstas no citado item.

4. Embargos de Declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao Recurso Especial da embargante, a fim de afastar a incidência do ISS exclusivamente sobre o serviço de veiculação e divulgação de material de propaganda e publicidade. Invertam-se os ônus de sucumbência. [Grifos nossos]. (EDcl no AgRg no AREsp 791067/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, Julgamento 02/08/2016, DJe 08/09/2016)

Observe-se, inclusive, que diversas decisões monocráticas proferidas no STJ corroboram o entendimento de que o ISS não deve incidir sobre a veiculação de propaganda e publicidade, notadamente diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003⁴⁸, o que, não pressupondo a análise de matéria fática, afasta a aplicação do enunciado 7 de sua Súmula⁴⁹. Nessa linha, reconhece-se o direito à repetição de indébito de ISS acaso pago aos Municípios, desde que preenchidos os requisitos do art. 166, CTN⁵⁰.

Já com relação à jurisprudência do STF, cumpre observar que há reiterados precedentes que não examinam o mérito da controvérsia referente à tributação da

⁴⁸ AgRg no AREsp 839087-DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 06/05/2016.

⁴⁹ AgRg no AREsp 471531-DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 11/03/2016.

⁵⁰ AREsp 616936-SP, rel. Min. ASSUETE MAGALHÃES, DJe 26/09/2016.

veiculação de publicidade porque, segundo o STF, a questão demandaria o revolvimento do acervo fático-probatório⁵¹ ou haveria mera ofensa reflexa à Constituição⁵².

Pois bem. À luz da LC 157/2016, cuja vigência iniciou-se aos 30/03/2017, não foram localizados novos precedentes nos Tribunais Superiores que cuidassem da matéria⁵³. Todavia, caso sejam instados a se manifestar, os Tribunais Superiores deverão aferir, para fins de examinar a constitucionalidade da lei, se a inserção de publicidade representa serviço, em sentido lato, ou serviço de comunicação, em sentido estrito. A esta altura, devem igualmente ponderar se a hipótese representa atividade-meio ou atividade-fim de comunicação.

4.1.3 Evolução jurisprudencial dos tribunais locais

No âmbito dos Tribunais de Justiça locais, não há uma jurisprudência uníssona e pacificada quanto à matéria, mas certas tendências, que puderam ser identificadas quando do exame das decisões de órgãos julgadores colegiados.

Nesse sentido, destaque-se que a Décima Nona Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro apresenta dois precedentes recentes, de março de 2016, acerca da locação de espaço em transportes coletivos, nos quais assinala que a veiculação de publicidade e propaganda não consiste em fato gerador do ISS⁵⁴.

Ambos trazem hipóteses de ações declaratórias ajuizadas por empresas que visavam ao reconhecimento de isenção de ISS sobre a locação de espaço para fins publicitários, nos termos do Decreto municipal 26.825/2006⁵⁵. Para tanto, alegam que o seu objeto social é a cessão de espaços para publicidade, que, no seu entender, veiculariam obrigações de dar e, por conseguinte, intributáveis pelo ISS.

Consoante o posicionamento adotado pelos votos condutores da decisão, da lavra do Desembargador Guaraci de Campos Vianna, e que foi seguido à unanimidade pelos demais desembargadores, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03, descabe cogitar-se da incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade.

⁵¹ AI 854.553 ED / MG, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, Julgamento 28/08/2012, DJe 08/10/2012.

⁵² RE 781.262 AgR/SC, rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 12/08/2014, DJe 27/08/2014; ARE 724.400 AgR/DF, rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, Julgamento 19/02/2013, DJe 01/03/2013.

⁵³ Pesquisa realizada aos 4.jun.2017.

⁵⁴ TJRJ – Apelação 0131179-45.2006.8.19.0001, Décima Nona Câmara Cível, Rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Julgamento 08/03/2016, Publicação 10/03/2016. Apelação 0064686-42.2013.8.19.0001, Décima Nona Câmara Cível, Rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Julgamento 01/03/2016, Publicação 03/03/2016.

⁵⁵ Art. 1º, Decreto 26.825/2006. Fica reconhecida a não-incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a atividade de veiculação de publicidade e propaganda, a partir de 1º de agosto de 2003, data da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Nessa linha, defendeu-se que, caso algum tributo fosse devido, seria o ICMS-Comunicação e que, em verdade, a isenção prevista no Decreto 26.825/2006 tinha por finalidade essencial evitar hipótese de bitributação por Estados e Municípios.

Ademais, decidiu-se, com fulcro no art. 111, II do CTN, que o Decreto 26.825/2006 deveria ser interpretado no sentido de que trazia hipótese isentiva apenas em relação à veiculação de propaganda e publicidade, mas que não alcançava as atividades de elaboração de material publicitário.

Portanto, foi dado provimento, ainda que em extensões diferentes, às apelações das autoras, tendo em vista que as sentenças haviam julgado improcedentes os pedidos, entendendo pela incidência de ISS sobre os contratos de cessão de espaço para publicidade, com fundamento no item 10.08 da lista anexa à lei complementar⁵⁶.

Contudo, cumpre mencionar precedente da Décima Quarta Câmara Cível que chegou à conclusão oposta à anterior⁵⁷. Por meio de julgamento unânime, entendeu-se que a atividade de veiculação de publicidade encontra-se contemplada no item 17.06 da lista anexa à LC 116/03, com fundamento na jurisprudência consagrada do STJ de que, embora a lista anexa à lei complementar seja regida pelo princípio da taxatividade, admite interpretação extensiva de seus itens.

No mesmo sentido dos precedentes da Décima Nona Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, há precedentes do Tribunal de Justiça do Distrito Federal afastando a incidência de ISS na veiculação de publicidade e reconhecendo que o tributo em tese cabível seria o ICMS-Comunicação, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03⁵⁸.

No entanto, deve-se pontuar que a jurisprudência mais recente do TJDF tem entendido pela incidência do ISS sobre a veiculação de publicidade e propaganda, adotando o posicionamento de que as referidas atividades se inserem nos itens 10.08 e 17.06 da lista anexa à LC 116/03⁵⁹. Ademais, tem prevalecido a visão de que a locação de espaços publicitários não se enquadra na vedação contida na Súmula vinculante 31, STF, pelo que não haveria óbice à incidência do ISS⁶⁰.

⁵⁶ Observe-se que, enquanto na apelação 0064686-42.2013.8.19.0001 o pedido limitava-se à declaração de isenção, na apelação 0131179-45.2006.8.19.0001, a parte autora requeria, em acréscimo, a restituição de indébito tributário, o que foi julgado improcedente.

⁵⁷ TJRJ – Apelação 0159338-32.2005.8.19.0001, Décima Quarta Câmara Cível, Rel. Des. RONALDO ÁLVARO MARTINS, Julgamento 24/02/2010, DJ 03/03/2010.

⁵⁸ TJDF – Apelação 2006.01.1.071174-0, rel. Des. CARMELITA BRASIL, Segunda Turma Cível, Julgamento 09/12/2010, DJU 14/01/2011. TJDJ – Agravo de instrumento 20070020005373, rel. Des. VERA ANDRIGHI, Primeira Turma Cível, Julgamento 02/05/2007, DJU 31/05/2007.

⁵⁹ TJDF – Apelação 20070110691065, rel. Des. ARNOLDO CAMANHO DE ASSIS, Quarta Turma Cível, Julgamento 13/05/2015, DJe 29/05/2015. TJDF – Apelação 20100112180576, rel. Des. NÍDIA CORRÊA LIMA, Primeira Turma Cível, Julgamento 13/05/2015, DJE 22/05/2015. Trata-se de acórdão que julgou hipótese de locação de espaço publicitário em ônibus.

⁶⁰ TJDF – Apelação 20070110033087, rel. Des. SILVA LEMOS, Primeira Turma Cível, Julgamento 23/05/2012, DJE 22/06/2012. Trata-se de julgamento em que se discutia a tributação da veiculação de publicidade, de maneira geral.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por sua vez, possui jurisprudência amplamente dominante no sentido da não incidência do ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade, sob o fundamento central de que a hipótese não é de prestação de serviço de comunicação⁶¹. Há precedente em que se defende, inclusive, que não haveria onerosidade na relação entre o emissor e os receptores, o que impediria a incidência do ICMS-Comunicação⁶².

No entanto, embora haja razoável consenso entre os desembargadores paulistas quanto ao afastamento do ICMS-Comunicação, o mesmo não se verifica em relação ao ISS. De fato, a jurisprudência do TJSP oscila entre entender que a veiculação de publicidade é intributável ou consiste em fato gerador do ISS.

Os acórdãos que afastam a incidência do ISS fundamentam-se, essencialmente, na falta de previsão em um item expresso da LC 116/03⁶³, chegando mesmo a argumentar que a hipótese de agenciamento pressupõe a existência de um intermediário, o que não se verifica na mera cessão de espaço para veiculação de publicidade⁶⁴.

De outro lado, os acórdãos que preveem a incidência de ISS interpretam os itens da lista anexa à LC 116/03 de forma extensiva, de modo a abarcar a veiculação de propaganda e publicidade e chegam mesmo a interpretar o enunciado 156 da Súmula do STJ de forma ampliativa⁶⁵.

Por fim, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais tem jurisprudência dominante no sentido de que, na vigência do DL 406/68, incide ISS sobre a atividade de veiculação de publicidade, considerando a previsão contida nos itens 85 e 86 da lista anexa ao DL 406/68⁶⁶.

Já no período posterior à promulgação da LC 116/2003, alguns acórdãos decidiram pela não incidência de ISS, considerando o veto ao subitem 17.07 da lista

⁶¹ TJSP – Apelação 3015990-89.2013.8.26.0562, rel. Des. MAGALHÃES COELHO, Sétima Câmara de Direito Público, Julgamento 05/10/2015, Data de registro 07/10/2015. A hipótese versa sobre encartes publicitários em jornais.

⁶² TJSP – Apelação 1028207-53.2014.8.26.0114, rel. Des. MARCELO SEMER, Décima Câmara de Direito Público, Julgamento 01/02/2016, Data de registro 04/02/2016. Por meio deste precedente decidiu-se hipótese de exibição de propaganda em *outdoor*.

⁶³ TJSP – Apelação 0002884-41.2012.8.26.0047, rel. Des. OSVALDO CAPRARO, Décima Oitava Câmara de Direito Público, Julgamento 26/06/2014, Data de registro 30/06/2014. O acórdão julgou empresa cujo objeto social era o de afixação de cartazes em engenhos publicitários próprios ou de terceiros em painéis, letreiros, faixas, acrílicos, gás néon, “black light” e serviços de serigrafia.

⁶⁴ TJSP – Apelação 9000467-66.2008.8.26.0090, rel. Des. COIMBRA SCHMIDT, Julgamento 14/03/2016, Data de registro 14/03/2016.

⁶⁵ TJSP – Apelação 0000423-15.2011.8.26.0053, rel. Des. LUIZ GANZERLA, Décima Primeira Câmara de Direito Público, Julgamento 12/11/2013, Data de registro 14/11/2013. Trata-se de precedente que versava sobre a veiculação de publicidade em painéis e *outdoors*.

⁶⁶ TJMG – Apelação 1792407-33.2000.8.13.0000, rel. Des. ALOYSIO NOGUEIRA, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 05/10/2000, data de publicação 27/10/2000, TJMG – Apelação 2183515-70.2000.8.13.0000, rel. Des. BADCY CURI, Quarta Câmara Cível, data de julgamento 29/11/2001, data de publicação 28/12/2001, TJMG – Apelação 1569383-57.2000.8.13.0000, rel. Des. JOSÉ ANTONINO BAÍA BORGES, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 10/08/2000, data de publicação 25/08/2000 e TJMG – Apelação Cível 1676402-25.2000.8.13.0000, rel. Des. JOSÉ ANTONINO BAÍA BORGES, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 10/08/2000, data de publicação 25/08/2000.

anexa à lei complementar⁶⁷, assim como a ausência de previsão específica na LC 116/03⁶⁸.

Verificou-se, entretanto, que, ainda que de forma minoritária, há posicionamento pela incidência de ICMS sobre a veiculação de publicidade, mesmo na vigência do DL 406/68, ante o argumento central de que os itens 85 e 86 do DL 406/68 não foram recepcionados pela Constituição de 1988 e se traduzem em modalidade comunicativa⁶⁹.

Nos tribunais de justiça pesquisados, não foram encontrados acórdãos que tenham enfrentado o conflito de competência após a vigência da LC 157/2016⁷⁰.

4.2 A veiculação de publicidade: jurisprudência administrativa

Ultrapassados os esclarecimentos acerca do tratamento conferido à veiculação de publicidade na jurisprudência, com a referência a acórdãos que cuidaram da divulgação de publicidade pelos variados meios e, com mais frequência, através de *outdoors*, chega-se à posição que vem sendo adotado pelos órgãos administrativos.

Diferentemente do que se observa em sede pretoriana, em que os julgamentos são proferidos em vários sentidos, no âmbito administrativo há nítida preponderância pelo entendimento de que sobre a atividade de veiculação de publicidade incide ICMS-Comunicação.

A jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo exemplifica de forma nítida essa tendência. Através de inúmeros acórdãos e sob diferentes fundamentos, as Câmaras do TIT são praticamente uníssonas pela necessidade de recolhimento do imposto estadual.

Entre os acórdãos pesquisados, há aqueles que firmaram posição no sentido de que o DL 406/68, na parte em que previa a incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, deixou de ser recepcionado desde a Constituição de 1988, uma vez que esta previu a tributação das atividades de comunicação pelos Estados⁷¹. Destaque-se que esse posicionamento foi acolhido, inclusive, pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através da Consulta Tributária 226, de 12.04.2000⁷².

⁶⁷ TJMG – AI 0576574-19.2013.8.13.0000, Rel. Des. BITENCOURT MARCONDES, Oitava Câmara Cível, data de julgamento 28/11/2013, data de publicação 09/12/2013.

⁶⁸ TJMG – Apelação 3919243-95.2007.8.13.0024, rel. Des. ARMANDO FREIRE, Primeira Câmara Cível, data de julgamento 04/08/2009, data de publicação 21/08/2009.

⁶⁹ TJMG - Apelação 2016277-26.2000.8.13.0000, rel. Des. CÉLIO CÉSAR PADUANI, Quarta Câmara Cível, data de julgamento 29/11/2001, data de publicação 20/12/2001.

⁷⁰ Pesquisa realizada aos 04.jun.2017.

⁷¹ TIT – Recurso especial 833152, Rel. Gianpaulo Camilo Dringoli, Câmaras reunidas, data de publicação 16/10/2010, TIT – Recurso especial 258604, Rel. Gianpaulo Camilo Dringoli, Câmara superior, data de publicação 28/12/2010, TIT – Recurso ordinário 4013481, Rel. Francisco Antônio Feijó, 3ª Câmara Julgadora, data de publicação 05/09/2014, TIT – Recurso ordinário 4032774, 3ª Câmara Julgadora, data de publicação 14/10/2014 e TIT – Recurso ordinário 258604, Rel. Casimiro Moisés Rodrigues, 4ª Câmara Julgadora, data de publicação 07/11/2009. Quanto a este último acórdão, cumpre referir o voto do relator, no que foi seguido por maioria.

⁷² <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/2262000.htm?vid=sefaz_respect:vre>

Outros acórdãos adotaram o entendimento de que, enquanto o conceito de serviços pressupõe uma obrigação de fazer, a mercadoria requer obrigação de dar, ainda que sob a modalidade de comunicação⁷³. Nesse sentido, como a veiculação de publicidade não consistiria em obrigação de fazer, a consequência inequívoca seria a do reconhecimento da tributação pelo ICMS⁷⁴.

De outro lado, há acórdãos que, além de reconhecerem que não há serviço sem uma obrigação de fazer, enfatizam a desnecessidade de os receptores serem determinados, para fins de incidência de ICMS- Comunicação. Chega-se mesmo a afirmar que, embora os receptores das mensagens não sejam individualmente identificáveis, existe a potencialidade de identificação, pois, “a título de exemplo, a publicidade direcionada ao público feminino e infantil não será posta em outdoor fixado de frente a um estádio de futebol”⁷⁵.

Há também acórdão que, embora não haja conhecido do recurso, resultou de importantes debates, nos quais os votos proferidos sustentaram que o vocábulo comunicação é um termo bastante amplo, que pode assumir diversas acepções, mas cuja nota distintiva é a existência de um canal ou veículo por meio do qual a mensagem é transmitida de um emissor para um receptor.

Dentro dessa ordem de ideias, defendeu-se que o prestador de serviços não precisa ser o responsável por disponibilizar todos os meios necessários para que a relação comunicativa se perfaça, sendo admissível a participação de um terceiro, visto que nem a Constituição Federal nem a LC 87/96 estabeleceram uma exigência de tal ordem. Ademais, entendeu-se desnecessário que houvesse interação entre emissor e receptor, a fim de completar a relação comunicativa⁷⁶.

Embora os acórdãos do TIT sejam praticamente uníssonos quanto à necessária incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade, cumpre observar que alguns votos trazem relevantes ponderações, contrariamente à pretensão estadual.

Cabe referir o voto vencido proferido pela juíza Vanessa Pereira Rodrigues Domene⁷⁷, para quem a veiculação de publicidade por meio de *outdoors*, caso não compreendida como locação de espaço, seria mera atividade-meio de comunicação, que, como serviço acessório, seria intributável pelo ICMS-Comunicação. Segundo este entendimento, deveria ser aplicado à hipótese a jurisprudência do STJ, pela qual apenas incide o ICMS-Comunicação sobre as atividades-fim de comunicação.

Seguindo a linha argumentativa de que o contrato de prestação de serviço de comunicação se caracteriza quando o interesse principal, resultante do acordo de

spect> Acesso em: 26 mai.2016.

⁷³ TIT – Recurso ordinário 4017637, Rel. André Monteiro Kapritchkoff, 1ª Câmara Julgadora, data de publicação 11/04/2014.

⁷⁴ TIT – Recurso ordinário 616711, Rel. Marcelo Alves, 1ª Câmara Julgadora, data de publicação 12/10/2007.

⁷⁵ TIT – Recurso ordinário 4021378, Rel. Silvio Ryokity Onaga, 3ª Câmara Julgadora, data de julgamento 17/07/2014, data de publicação 15/10/2014.

⁷⁶ Voto-vista do juiz Marcio Roberto S. G. Alabarce, TIT – Recurso especial 9043076, Rel. Casimiro Moisés Rodrigues, Câmaras reunidas, data de publicação 21/03/2009.

⁷⁷ Voto vencido proferido no Recurso especial 833152, Rel. Gianpaulo Camilo Dringoli, Câmaras reunidas, data de publicação 16/10/2010.

vontades, for a execução de comunicação, a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através da resposta às Consultas Tributárias 389/2004, de 17/02/2006⁷⁸ e 186/2005, de 10/11/2005⁷⁹ posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação na veiculação de publicidade em *websites*.

Embora o estudo específico da veiculação de publicidade pela Internet apresente contornos próprios, que extrapolam os limites do presente trabalho, cabe pontuar que em precedente recente, envolvendo a tributação da veiculação de publicidade na Internet referente a fato gerador ocorrido em 2012, a Décima Segunda Câmara Julgadora do TIT fixou o entendimento de que a hipótese é alcançada pelo ISS.

Após o voto do relator, que entendia pela incidência do ICMS-Comunicação até o advento da LC 157/2016, eis que a mesma teria inovado no mundo jurídico, foi proferido voto divergente, acolhido pela maioria, no sentido de que “não se trata de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 157/2016, mas sim da cognição de que os serviços que agora foram incluídos na Lei Complementar nº 116/2003 nunca foram base de cálculo para a incidência do ICMS”⁸⁰.

Feita a referência aos acórdãos do TIT, passa-se ao posicionamento firmado em âmbito administrativo no Estado de Minas Gerais.

Através da Consulta de Contribuinte nº 189/2014⁸¹, que versava sobre a divulgação de propaganda em catálogos de revistas ou *sites*, a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação sobre as atividades de veiculação de publicidade.

Para tanto, valeu-se dos dispositivos da lei 4680/1965, que diferenciam o serviço de publicidade da sua divulgação, estabelecendo que este último tem como alcance “quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva”. Ademais, a referida consulta admitiu que a atividade comunicativa se perfaz mesmo diante de um universo indeterminado de receptores.

Verifica-se, outrossim, que a Administração tributária mineira editou a Instrução Normativa SUTRI nº 1, de 25 de maio de 2005, que expressamente dispôs que incide ICMS-Comunicação na prestação onerosa de serviços de comunicação visual, assim entendidos aqueles em que o prestador, disponibilizando os meios ou modos, como o *outdoor*, viabiliza a recepção das informações para terceiros. De

⁷⁸ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/3892004.htm?vid=sefaz_respect:vr_espect>. Acesso em: 26 mai. 2016.

⁷⁹ Disponível em:

<http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/1862005.htm?vid=sefaz_respect:vr_espect>. Acesso em: 22 ago. 2016.

⁸⁰ Voto-vista da juíza Lillian Zub Ferreira, TIT – Recurso ordinário 4078422, Rel. Rodrigo Pansanato Osada, Décima Segunda Câmara, data de publicação 18/05/2017.

⁸¹ Disponível em:

<http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc189_2014.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora> Acesso em: 28 mai. 2016.

outro lado, foi estabelecido que a base de cálculo nas referidas atividades é o valor do serviço e que o contribuinte é o prestador do serviço⁸².

Observe-se, em contrapartida, que a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais reconhece que sobre a atividade de confecção de placas de *outdoor* personalizadas incide o ISS, conforme resulta da Consulta de Contribuinte nº 112/2012⁸³ e da Instrução Normativa SUTRI nº 1, de 25 de maio de 2005⁸⁴, o que ilustra que a Administração Tributária mineira tem se mantido fiel ao entendimento de que a publicidade não se confunde com a sua veiculação.

Nas hipóteses gerais postas à sua apreciação, acerca do fato gerador do ICMS-Comunicação, as diversas Câmaras do Conselho de Contribuintes têm reiterado que a prestação de serviços de comunicação caracteriza-se pela existência de um tomador de serviços, de um lado, e de um prestador, de outro, além da onerosidade na prestação do serviço. Costuma-se acrescentar a estes requisitos “o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto”.

⁸² Art. 1, Instrução Normativa. O ICMS incide na prestação onerosa de serviços de comunicação visual por quaisquer meios ou modos necessários à veiculação de mensagem.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no *caput*, entende-se por prestação de serviço de comunicação visual aquela em que o prestador, disponibilizando os meios ou modos, tais como *outdoors*, painéis e placas, viabiliza a recepção por terceiros, determinados ou não, das informações solicitadas pelo encomendante.

Art. 2. Relativamente à hipótese de incidência de que trata o artigo anterior:

I - o fato gerador do imposto ocorre na prestação onerosa de serviço de comunicação visual, por qualquer meio ou modo, sendo irrelevante o conteúdo da mensagem;

II - a base de cálculo do imposto, observado o disposto no parágrafo único deste artigo, é:

a) o valor do serviço; ou

b) nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador de serviço; ou

c) na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

III - o valor do imposto devido é o resultado da aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo definida para a prestação, compensando-se os créditos admitidos pela legislação tributária;

IV - o contribuinte do imposto é o prestador do serviço, devendo o mesmo inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Parágrafo único. Incluem-se na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Disponível em: http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/instrucoes_normativas/insutri01_2005.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora Acesso em 29 mai. 2016.

⁸³ <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc112_2012.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora> Acesso em 28 mai. 2015.

⁸⁴ Art. 3, Instrução Normativa. O ICMS incide sobre a atividade industrial realizada, exercida ou executada na etapa intermediária do ciclo de comercialização ou de industrialização de placas, sinalização visual, *banners*, adesivos e congêneres, assim entendido aquele no qual os produtos resultantes se destinam à comercialização, à industrialização ou ao público em geral, com características de produtos ditos "de prateleira".

Parágrafo único. O ICMS não incide sobre o serviço de confecção das mercadorias mencionadas no *caput*, personalizadas, encomendado pelo usuário final.

Nesse sentido, cabe fazer referência a julgamento da Primeira Câmara⁸⁵, que, com base nos argumentos precedentes, decidiu pela incidência de ICMS-Comunicação sobre serviços de capacidade satelital, assim como a acórdão do Conselho Pleno que, partindo das premissas anteriores, chegou a afirmar que “a infraestrutura, preparação ou atividades acessórias utilizadas pela Impugnante na prestação de serviços de assistência técnica, suporte técnico e locação de equipamentos estão envoltos no âmbito de incidência do ICMS”⁸⁶.

A despeito do posicionamento anterior, que interpreta o fato gerador do ICMS-Comunicação de forma ampliativa, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro apresenta precedentes, notadamente na Primeira e Quarta Câmaras, nos quais decidiu que o serviço de veiculação de publicidade não é serviço de comunicação⁸⁷.

Destaque-se que em precedente antigo da Primeira Câmara, firmado à luz do DL 406/68, este órgão colegiado definiu que a veiculação de publicidade por interposta pessoa não configura fato gerador do ICMS-Comunicação, mas sim de ISS, consoante os itens 85 e 86 do decreto⁸⁸.

Ainda no âmbito da Primeira Câmara, mas já sob a vigência da LC 116/03, há acórdãos que, ao analisarem a problemática da veiculação de publicidade na televisão por assinatura, julgaram improcedente o lançamento de ICMS-Comunicação efetuado contra a Globosat Programadora Ltda⁸⁹ e a Telecine Programação de Filmes Ltda⁹⁰. Entretanto, cumpre observar que, em ambos os julgamentos, os fundamentos adotados pelos Conselheiros que integram a Primeira Câmara são diversos.

Enquanto a Conselheira Cheryl Berno ponderou que incide ISS sobre a veiculação de publicidade, sob o argumento central de que a atividade se encontra abarcada no item 10.08 da lista anexa à LC 116/2003, eis que “a propaganda é algo que necessariamente se utilizará de um espaço de comunicação para se propagar”, o Conselheiro Paulo Eduardo de Nazareth Mesquita sustentou que a veiculação de publicidade é fato gerador de ICMS-Comunicação. Na sua visão, contudo, o lançamento deveria ser cancelado, eis que o contribuinte seria a empresa de televisão por assinatura, e não a empresa programadora de conteúdo.

⁸⁵ Recurso nº 54.012, Relator Conselheiro Antonio Silva Duarte, Primeira Câmara, data de julgamento 07/04/2015, data de publicação 01/06/2015.

⁸⁶ Recurso nº 37.039, Relator Conselheiro Antonio Silva Duarte, Conselho Pleno, data de julgamento 24/02/2016, data de publicação 29/03/2016.

⁸⁷ Recursos nº 43.345 e 43.346, Relatora Conselheira Cheryl Berno, Redator Conselheiro Charley Francisconi Velloso dos Santos, Quarta Câmara, data de julgamento 23/01/2013, data de publicação 15/05/2013.

⁸⁸ Recurso nº 21.011, Relator Conselheiro Mário Cezar Franco, Primeira Câmara, data de julgamento 19 de agosto de 2004, data de publicação não divulgada.

⁸⁹ Recursos nº 42.017 e 42.018, Relatora Conselheira CHERYL BERNO, Redator Conselheiro PAULO EDUARDO DE NAZARETH MESQUITA, Primeira Câmara, data de julgamento 23/08/2011, data de publicação 13/09/2011.

⁹⁰ Recurso nº 42.143 e 42.144, Relatora Conselheira CHERYL BERNO, Redator Conselheiro PAULO EDUARDO DE NAZARETH MESQUITA, Primeira Câmara, data de julgamento 23/08/2011, data de publicação 13/09/2011.

Dessa forma, verifica-se que a matéria é controversa no interior dos próprios órgãos julgadores. Em acréscimo ao que se expôs, cabe referir, também, entendimento de outras Câmaras do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, no âmbito da televisão fechada, já se pronunciaram, ainda que por maioria, pela incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade por empresa programadora.

Segundo precedentes da Terceira Câmara, prevaleceu o entendimento de que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação em sentido amplo, de modo a abarcar, inclusive, a atividade em que alguém fornece as condições materiais para que a comunicação ocorra. Nessa linha, o fato de haver um anunciante que paga à operadora de TV para que esta última transmita a sua publicidade ao público-alvo, não descaracteriza a relação comunicativa⁹¹.

Entretanto, o Conselho Pleno reformou a decisão tomada pela Terceira Câmara, não porque não haveria incidência de ICMS-Comunicação, mas sim porque o contribuinte deveria ser a operadora de TV por assinatura, e não a empresa programadora, tendo sido feita referência expressa ao entendimento do Conselheiro Paulo Eduardo de Nazareth Mesquita, já transcrito anteriormente⁹².

Portanto, pode-se concluir que, no âmbito da tributação da veiculação de publicidade a jurisprudência administrativa é pouco linear, apresentando diversas disparidades dentro de um mesmo órgão julgador, embora possam ser identificados posicionamentos mais cristalizados em algumas Turmas ou Câmaras.

Dessa forma, ultrapassados os esclarecimentos provenientes do estudo da jurisprudência administrativa, cumpre analisar o posicionamento defendido pela doutrina, a fim de que se possa chegar à proposição defendida neste trabalho.

4.2 Entendimento doutrinário

Em sede doutrinária, assim como na jurisprudência administrativa e pretoriana, proliferam-se inúmeras posições conflitantes. Com efeito, a depender da concepção adotada para a locução comunicação, chegar-se-á a soluções distintas para que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação seja dirimido.

Conforme já adiantado no item 1 deste trabalho, os partidários da chamada concepção estrita de comunicação, pela qual esta apenas se perfaz caso haja um receptor pré-determinado, somado à necessária interação entre este e o emissor, necessariamente defenderão que a veiculação de publicidade e propaganda não configura comunicação, pelo que incabível a incidência de ICMS-Comunicação.

Em sentido oposto, há aqueles que, partindo de uma aceção ampla de comunicação, sustentam que a veiculação de publicidade e propagando, por

⁹¹ Recursos n° 42.145 e 42.146, Relator Conselheiro GUSTAVO KELLY ALENCAR, Redator Conselheiro RUBENS NORA CHAMMAS, Terceira Câmara, data de julgamento 24/10/2011, data de publicação 01/12/2011.

⁹² Recursos n° 42.145 e 42.146, Relator Conselheiro CHARLEY FRANCISCONI VELLOSO DOS SANTOS, Conselho Pleno, data de julgamento 12/12/2012, data de publicação 25/01/2013.

qualquer meio, configura hipótese comunicativa, sujeitando-se ou não ao ICMS-Comunicação, a depender de estar em causa alguma regra de imunidade.

Nessa linha, partindo da premissa de que o conceito de comunicação é gênero, que engloba a telecomunicação, mas com ela não se confunde, Paulo Enrique Mainier de Oliveira defende que, no caso de um contrato de prestação de serviços celebrado entre um anunciante (tomador do serviço) e um veículo de comunicação (prestador do serviço) mediante contraprestação, com o objetivo de divulgar publicidade por qualquer meio, há comunicação.

Não se exige, pois, que o referido contrato de comunicação seja celebrado diretamente entre emissor e receptor ou que a remuneração seja paga diretamente pelo destinatário, admitindo-se que, ainda que o tomador do serviço arque com os custos da veiculação da publicidade, não haverá a descaracterização da relação comunicativa⁹³.

Em acréscimo, destaca que, a despeito de a União Federal, sob a vigência da Constituição de 1967, ter se limitado a instituir um Imposto sobre Comunicações – ISC, em que o fato gerador é a prestação de serviços de telecomunicações (Decreto-Lei 2186/84), em nada fica alterado o caráter genérico da locução comunicação, que é mais amplo do que telecomunicações⁹⁴.

Finalmente, defende que não há mera locação no contrato de veiculação de publicidade, mas sim um plexo de obrigações, que descreve na forma que segue⁹⁵:

Vale ressaltar, ainda, que reduzir o serviço de veiculação de publicidade em outdoors, placas, painéis, internet etc. como mera locação de espaços físico ou virtual é esquecer que a prestação desse serviço envolve mais do que uma obrigação de dar, mas diversas obrigações de fazer, como o serviço de instalação e manutenção do sistema de comunicação colocado à disposição. O elemento preponderante e que se destaca no contrato de veiculação de publicidade não é a locação de um espaço (uso da coisa), mas um conjunto de ações que permite, com a disponibilização de um canal de comunicação, a divulgação de mensagens, ou seja, a atividade-fim é que se presta com o bem móvel utilizado e não a mera locação do bem (atividade-meio). Então, a locação de espaço estaria abrangida pelo serviço de comunicação.

A consequência inarredável deste raciocínio é a de que a veiculação de publicidade por qualquer meio consiste em fato gerador do ICMS-Comunicação, salvo nas hipóteses que estão contempladas pelas imunidades constitucionais, como a radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita e a publicidade divulgada em livros, jornais e periódicos.

⁹³ OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 196. São Paulo: Dialética, p. 121, 124, 127, 2012.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 122.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 127.

Em sentido análogo, Ricardo Campos Padovese pontua que a veiculação de publicidade representa serviço de comunicação, pelo que o item 86 do DL 406/1968 não teria sido recepcionado desde a Constituição de 1988, eis que, a seu ver, a previsão da veiculação de publicidade na lista de serviços se deu a título de serviço de comunicação⁹⁶.

Consoante leciona, após traçar um quadro com a evolução histórica da matéria, a passagem da tributação das comunicações da União e dos Municípios para os Estados transferiu a estas a competência para instituir ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade.

Ademais, remarca Ricardo Campos Padovese que a comunicação, mesmo no âmbito dos veículos de comunicação em massa, admite algum tipo de retorno por parte do destinatário (algum *feedback*, na dicção do autor), ainda que distinto daquele que se processa em um canal bidirecional. Dessa forma, segundo sustenta, há comunicação nos canais unidirecionais, de que é exemplo a veiculação de publicidade⁹⁷.

Outros autores, por sua vez, como André Mendes Moreira, Paulo Roberto Andrade e André Luiz Pettena de Oliveira elaboraram, cada um à sua maneira, construções doutrinárias pelas quais, a depender da hipótese aventada, poderá incidir ou não ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade. Em seguida, passa-se a explorar as similitudes e diferenças entre essas teorias.

André Mendes Moreira afirma que o núcleo do processo comunicativo consiste na emissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal, que deve ser disponibilizado por um terceiro. Consoante leciona, para que haja verdadeira relação comunicativa, o terceiro deve realizar uma obrigação de fazer, pois, do contrário, impossível a caracterização de um serviço⁹⁸.

Dentro dessa ordem de ideias, a bilateralidade e a determinação do receptor não são elementos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, que estará presente mesmo em hipóteses de unilateralidade e indeterminação do receptor, como é o caso da radiodifusão sonora de sons e imagens⁹⁹.

Portanto, segundo sustenta, o aperfeiçoamento da comunicação pressupõe que haja o transporte da mensagem até o seu destino, através de um terceiro, que não exerça mera obrigação de dar. Nessa linha, defende que a simples exposição de um conteúdo, sem que esteja presente o referido transporte de um a outro ponto, não consiste em serviço de comunicação¹⁰⁰.

⁹⁶ PADOVESE, Ricardo Campos. O ICMS, a comunicação e a publicidade e propaganda. *Revista Direito Atual*, n° 27. São Paulo: Dialética, p. 545-546, 2012.

⁹⁷ *Ibid.*, p. 551-553.

⁹⁸ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 108-111.

¹⁰⁰ MOREIRA, André Mendes e TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. p. 10. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIERS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

de ISS sobre a veiculação de publicidade, ante o inequívoco veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03¹⁰⁴.

Já quanto à possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação sobre a atividade referida, o autor esclarece que, embora adira a uma acepção ampla do vocábulo comunicação, impõe-se diferenciar algumas modalidades pelas quais haverá a divulgação¹⁰⁵.

Para tanto, esclarece que, a depender do canal pelo qual a mensagem é transmitida, haverá ou não obrigação de fazer que, segundo leciona, é essencial à configuração de um serviço. Dessa forma, mostra-se possível a incidência do ICMS-Comunicação caso se esteja diante de uma obrigação de fazer, o que seria vedado nas hipóteses de mera obrigação de dar.

Nessa linha, sustenta que, em havendo publicidade em *outdoors*, placas e painéis, a obrigação do veículo de divulgação é de simples cessão de espaço físico ou locação, o que inviabiliza a cobrança de ICMS-Comunicação. Contudo, caso a publicidade se dê em jornais, periódicos, rádio, TV e Internet, haverá verdadeira obrigação de fazer, já que os canais comunicativos assumem uma série de esforços para atingir o grande público.

A consequência advinda dessa diferenciação é a de que, enquanto a primeira hipótese seria intributável, eis que ausente a própria relação comunicativa, a segunda pode dar ensejo à incidência do ICMS-Comunicação, caso não esteja em jogo alguma imunidade contemplada pelo Texto Constitucional. Nesse sentido, o autor conclui que a publicidade veiculada em jornais, periódicos, rádio e TV aberta está alcançada pela imunidade. Entretanto, no que se refere à TV fechada e à Internet, possível a incidência do ICMS-Comunicação¹⁰⁶.

Finalmente, André Luiz Pettena de Oliveira desenvolve um modelo conceitual para comunicação, pelo qual o imposto irá incidir quando houver “o oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades preponderantemente imateriais, prestado com habitualidade e intuito de lucro, por qualquer meio, que não esteja previsto na Lista de Serviços do ISS e cuja atividade-fim seja implementar uma ou mais de uma das etapas do processo comunicacional, com exceção das prestações que envolvam processo comunicacional de curta distância e que, adicionalmente, não tenham por finalidade última implementar uma etapa de tal processo”¹⁰⁷.

¹⁰⁴ ANDRADE, Paulo Roberto. *ISS sobre veiculação de publicidade é retrocesso no Município de São Paulo*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-abr-30/paulo-andrade-iss-propaganda-retrocesso-sao-paulo>> Acesso em: 19 jun.2016.

¹⁰⁵ ANDRADE, Paulo Roberto. Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 234. São Paulo: Dialética, p. 90-92, 2015.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 92-95.

¹⁰⁷ OLIVEIRA, André Luiz Pettena de. OLIVEIRA, André Luiz Pettena de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2014, p. 221.

Da conceituação desenvolvida, na visão do autor, podem ser depreendidas seis consequências lógicas. Em primeiro lugar, destaca que, para fins de incidência de ICMS-Comunicação, é desnecessária a presença de três pessoas (prestador de serviços, emissor e receptor), sendo suficiente a participação do prestador e do tomador de serviços. Nesse sentido e em segundo lugar, mostra-se irrelevante o fato de o prestador estar transmitindo mensagem própria, o que não descaracteriza a relação comunicativa, apenas cabendo cogitar de autosserviço quando a figura do prestador se confundir com a do tomador de serviços¹⁰⁸.

Em terceiro lugar, defende que a comunicação prescinde de bilateralidade, eis que não é essencial que haja interação entre emissor e receptor. Como decorrência deste aspecto e intimamente ligado a ele, decorre a quarta consequência, qual seja, a da desnecessidade de que o receptor seja certo e determinado.

Em quinto lugar, sustenta André Luiz Pettena de Oliveira que o requisito referente à onerosidade não pressupõe que se configure uma relação contratual direta entre o prestador de serviços e o receptor da mensagem. Com efeito, segundo leciona, o fato de que normalmente a onerosidade seja suportada pelo receptor não leva à impossibilidade de que venha a ser suportada pelo próprio emissor ou por um terceiro, eis que nem a Constituição nem a lei complementar trazem tal tipo de restrição¹⁰⁹.

Finalmente, ao finalizar o seu modelo de comunicação, o autor destaca, como sexta decorrência lógica das ideias desenvolvidas, que a relação comunicativa não resta desnaturada com a entrega de bens ao tomador do serviço ou com a utilização temporária de bens do prestador pelo tomador, uma vez que o conceito de prestação de serviços não pressupõe uma correspondência às obrigações de fazer puras¹¹⁰.

Dentro dessa ordem de ideias, e a partir da aplicação do modelo proposto ao campo da veiculação de publicidade, o autor visualiza hipóteses que poderão consistir ou não em fatos geradores do ICMS-Comunicação, na forma que segue.

Ressalvas as hipóteses que são abarcadas pelas imunidades constitucionais, destaca o autor que, no caso de veiculação de publicidade por meio de páginas da Internet, não haverá a tributação pelo ICMS-Comunicação, uma vez que, consoante leciona, a hipótese consiste na mera cessão de espaço. De outro lado, sustenta que, ainda que assim não se entendesse, a manutenção e atualização de páginas eletrônicas estão previstas no item 1.08 da lista anexa à LC 116/03, o que a torna intributável pelo ICMS-Comunicação¹¹¹.

No que se refere à veiculação de publicidade por meio de *outdoors*, o autor enuncia, como regra geral, a não incidência de ICMS-Comunicação, visto que não haveria, como finalidade última, a implementação de etapas do processo comunicacional, mas apenas a locação de suporte. No entanto, caso se entenda que a

¹⁰⁸ *Ibid.*, p. 233.

¹⁰⁹ *Ibid.*, p. 243.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 247-248.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 329-330.

hipótese é de processo comunicacional, o mesmo seria de curta distância, o que não atende ao modelo proposto.

Entretanto, o autor vislumbra uma possibilidade para a incidência do ICMS-Comunicação em atividade análoga ao *outdoor*, qual seja, aquela em que haja prestação de serviços de publicidade por painéis eletrônicos controlados à distância, por meio de cabeamento ou de transmissão eletromagnética. Nesse caso, André Luiz Pettena de Oliveira vislumbra que haverá atividade-fim de implementação de etapas do processo comunicacional, associado à abrangência de distâncias que superem o conceito de curta distância.

Em acréscimo, no que se refere à veiculação de publicidade através da entrega de panfletos, o autor sustenta que a mensagem transmitida é mais importante do que o meio físico que a contém, de sorte que a finalidade última da prestação é a de influenciar os receptores a adquirir determinado serviço ou comprar determinado bem. Dentro dessa ordem de ideias, defende que se está diante de uma atividade-fim de comunicação, cabendo ou não a incidência do ICMS a depender de o processo comunicacional envolver curta ou longa distância¹¹².

4.3 Posição ora defendida: notas sobre a LC 157/2016

Feitas as considerações doutrinárias anteriores, parece inequívoco que a seara da veiculação de publicidade encontra-se envolta em uma margem de incertezas e indefinições. Entretanto, até a sanção da LC 157/2016, havia boas razões para a defesa da incidência do ICMS-Comunicação.

Em verdade, a despeito do forte dissenso doutrinário existente quanto ao alcance da locução comunicação, adota-se, neste trabalho, um viés ampliativo da expressão. Verifica-se, inequivocamente, que nem a Constituição nem a legislação complementar estabeleceram restrições específicas quanto ao seu alcance, de modo que não é dado ao intérprete estabelecer limitações de conteúdo desprovidas de substrato normativo.

Nessa linha, os requisitos de que os receptores sejam determinados e de que haja bilateralidade para a configuração de uma relação comunicativa mostram-se carentes de fundamentos legais sólidos. De outro lado, algumas elaborações doutrinárias específicas, embora calcadas no princípio da razoabilidade, não parecem encontrar amparo na Constituição de 1988.

Nesse sentido, observa-se que as construções pelas quais apenas as comunicações de longa distância poderiam servir de substrato para a incidência do ICMS-Comunicação parecem encontrar suporte na Constituição de 1967, mas não na atual. Com efeito, de acordo com o Texto Constitucional revogado, caberia à União instituir impostos sobre comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

Portanto, à luz daquela Carta Constitucional, a distância envolvida efetivamente gerava implicações diferentes, eis que, caso as distâncias fossem

¹¹² *Ibid.*, p. 334-336.

verificadas dentro do Município, a competência federal estaria afastada. No entanto, à luz da novel Constituição, a competência para tributar a comunicação foi transferida aos Estados, sem distinções.

De outro lado, tampouco merece prosperar o entendimento pelo qual apenas a veiculação de publicidade por meio de teletransmissão estaria apta a ensejar a incidência do ICMS-Comunicação. Consoante a visão ora defendida, calcada no art. 2º, III, LC 87/96, o processo comunicacional se perfaz por qualquer meio, de modo que comunicação consiste em gênero, no qual as telecomunicações são espécie. Verifica-se, pois, que os dois institutos não se confundem.

Passando-se à objeção de que, na hipótese de a publicidade ser veiculada por *outdoor*, o requisito da onerosidade não estaria satisfeito, a mesma deve ser refutada. Consoante exposto no presente trabalho, expressivos setores doutrinários – com os quais se está de acordo – sustentam que a contraprestação pecuniária pela comunicação pode ser paga pelo receptor, pelo emissor ou por terceiros. Dessa forma, não há a obrigatoriedade de que o próprio destinatário da relação comunicativa arque com os seus custos, de tal sorte que, caso o emissor pague para que a comunicação possa se perfazer, a mesma não estará descaracterizada.

Outro óbice que costuma ser levantado à tributação da veiculação da publicidade pelos impostos indiretos é a de que, em verdade, não haveria serviço, eis que a cessão de espaços publicitários não se traduziria em obrigação de fazer. Ainda que se adote, neste trabalho, a concepção de que não há uma correspondência necessária entre serviço e obrigação de fazer, compartilha-se com a posição doutrinária segundo a qual a cessão de espaços publicitários não envolve mera locação, mas também um plexo de obrigações, como o serviço de instalação e manutenção do sistema de comunicação colocado à disposição do anunciante.

Caracterizada a existência de um serviço, dúvida poderia advir de eventual previsão da veiculação de publicidade na lista anexa à legislação do ISS. Até o advento da LC 157/2016, houve veto presidencial ao item 17.07 da lista anexa LC 116/2003 e ao PLC 32/2002, que continham norma no sentido da incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade.

Caberia perquirir, pois, naquele contexto, se um potencial conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação poderia advir de outros itens da legislação complementar. No entanto, a resposta negativa se impunha.

Enquanto o item 10.08 estabelece como fato gerador do ISS o agenciamento de publicidade, o item 17.06 arrolou a propaganda e publicidade, de forma genérica, como potenciais hipóteses de incidência. Entretanto, as locuções agenciamento e veiculação não são sinônimas, pressupondo o agenciamento a existência de um intermediário, conforme resulta do art. 3º, lei 4680/65. De outro lado, a atividade de publicidade e propaganda não se confunde com a sua veiculação, o que encontra respaldo, inclusive, nos artigos 1º e 5º, da lei 4680/65¹¹³.

Portanto, interpretar-se os itens 10.08 e 17.06 de forma a compreender que a veiculação de publicidade e propaganda estaria inserida nos mesmos, parecia

¹¹³ SANT'ANNA, Débora de Souza. *Op. Cit.*, p. 23.

verdadeira integração analógica, vedada pelo art. 108, § 1º CTN, e não mera hipótese de interpretação extensiva.

A reintrodução da veiculação de publicidade como fato gerador do ISS, empreendida pela LC 157/2016, após dois vetos sucessivos a normas de semelhante teor, trouxe substanciais dúvidas quanto à sua constitucionalidade. Embora a lei utilize a locução inserção, ao invés de veiculação, não há dúvida de que, feita a inserção, a veiculação imediatamente ocorre. Ou seja, trata-se de duas faces da mesma moeda.

No contexto da Constituição de 1967, em que a comunicação era bipartida entre a União e os Municípios, estes últimos poderiam tributar a veiculação de publicidade a que título fosse, seja como serviço, seja como comunicação intramunicipal. Portanto, as normas insculpidas no DL 406/68, conferindo aos Municípios a competência para tributar a veiculação de publicidade eram plenamente compatíveis com o texto constitucional então vigente.

Os verdadeiros conflitos de competência apenas surgiriam no caso de a veiculação de publicidade ultrapassar as fronteiras do Município. E, instado a se manifestar sobre hipóteses tais, conforme exposto no item 1.2.1, o STF decidiu, sob a égide da Constituição de 1967, que a veiculação de publicidade intermunicipal estaria compreendida nos serviços de comunicação, inserindo-a no âmbito da competência federal.

Em outros termos: ao apreciar controvérsias envolvendo a veiculação de publicidade por rádio e televisão intermunicipais, o STF decidiu que a veiculação de publicidade era parcela do serviço de comunicação. Poderia ter entendido que a veiculação de publicidade era serviço em sentido estrito e apartado a referida atividade da tributação federal, mas não o fez.

Dessa forma, considerando que a Constituição de 1988 tornou os Estados integralmente competentes para a tributação sobre os serviços de comunicação, somada à constatação de que a inserção de publicidade traduz-se na própria atividade-fim de veiculação, verifica-se que a LC 157/16, ao acrescentar o item 17.25 à lista anexa da legislação do ISS, representou uma invasão à competência estadual.

5. CONCLUSÃO

Partindo das premissas firmadas neste trabalho, verifica-se que o constituinte de 1988 atribuiu aos Estados a competência para instituir ICMS-Comunicação sobre a prestação onerosa do serviço de comunicação. No que atine especificamente aos contratos de cessão de espaço para veiculação de publicidade, a evolução legislativa quanto à matéria contribui para que seja possível compreender a controvérsia subjacente ao conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação.

Na vigência da Constituição de 1967, a competência para tributar os serviços de comunicação era bipartida entre a União e os Municípios, cabendo aos primeiros o exercício da competência tributária, como regra, e aos segundos o exercício subsidiário da competência, apenas no caso de comunicação intramunicipal.

Nesse contexto, o DL 406/1968, desde a sua redação originária, estabeleceu que a veiculação de publicidade sujeitava-se à incidência do ISS, o que se manteve

até o advento da LC 116/2003, quando o item 17.07, que continha a previsão existente na legislação anterior, foi vetado. De outro lado, houve novo veto presidencial em 2012, em face de nova tentativa de se alterar a LC 116/2003 para se incluir a veiculação de publicidade.

A mudança substancial verificada no pós-1988 deu-se porque, enquanto a Constituição de 1967 conferia aos Municípios a tributação sobre os serviços, que não estivessem na esfera de outros entes federativos, assim como sobre os serviços de comunicação intramunicipal, a Constituição de 1988 manteve na competência municipal apenas os serviços de qualquer natureza, mas transferiu integralmente aos Estados a competência sobre a prestação dos serviços de comunicação.

Ou seja, na vigência da Constituição de 1967, o Município poderia tributar os serviços intramunicipais, tanto de comunicação como de qualquer natureza, desde que houvesse previsão na legislação complementar.

Diferentemente foi o quadro delineado pelo legislador constituinte de 1988, eis que, como os serviços de comunicação passaram à competência estadual, tornou-se imperioso delimitar o campo da prestação de serviços de comunicação e de serviços de qualquer natureza.

Portanto, a relevância da construção de um conceito para prestação de serviços de comunicação, à luz dos dispositivos da Constituição e da legislação complementar tornou-se imperiosa. Conforme exposto, formaram-se eminentemente duas correntes quanto à matéria, a saber, a ampliativa e a restritiva, inclinando-se o presente trabalho à primeira corrente.

Quanto à cessão de espaços publicitários, pelos mais variados meios, a partir da leitura conjugada entre o Texto Constitucional de 1988, a LC 87/1996 e a LC 116/2003, mostrava-se inequívoca a não incidência de ISS, diante do veto presidencial ao item 17.07.

Todavia, esse quadro foi profundamente alterado com a recente aprovação da LC 157/2016, que, no seu item 17.25, reuniu a veiculação de publicidade como modalidade sujeita à incidência de ISS, ainda que com a utilização da locução inserção de textos de publicidade em qualquer meio.

No entanto, como exposto, a inserção não apresenta existência autônoma, prestando-se à própria veiculação de publicidade, de tal sorte que o novel item 17.25 apresenta constitucionalidade duvidosa.

Com efeito, verifica-se que a veiculação de publicidade, para além de ser um serviço, representa uma prestação de serviço de comunicação, eis que haverá a transmissão onerosa de uma mensagem para receptores indeterminados, por meio de um canal, tendo como finalidade a divulgação de um determinado bem ou serviço a um público-alvo específico, consoante apurado pelo anunciante.

Diante do quadro de incertezas ainda vigente sobre a matéria, impõe-se que os Tribunais Superiores, notadamente o STF, seja chamado a se manifestar, em definitivo, sobre a questão.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Paulo Roberto. *ISS sobre veiculação de publicidade é retrocesso no Município de São Paulo*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-abr-30/paulo-andrade-iss-propaganda-retrocesso-sao-paulo>> Acesso em: 19 jun.2016.
- _____. Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 234. São Paulo: Dialética, p. 84-95, 2015.
- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 143. São Paulo: Dialética, p. 116-134, 2007.
- BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BERGAMINI, Adolpho. ICMS – Não incidência sobre os serviços de veiculação de publicidade em outdoors e via Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 201. São Paulo: Dialética, p. 7-18, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. ICMS-Comunicação: sua não incidência sobre a denominada tarifa de assinatura básica mensal – questões conexas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 155. São Paulo: Dialética, p. 84-109, 2008.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015
- GOMES, Marcus Lívio. *A Interpretação da Legislação Tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. O fato gerador do ICMS-Comunicação e o serviço de veiculação de imagem por outdoor. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 164. São Paulo: Dialética, p. 14-31, 2009.
- MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII*, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, p. 85-108.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª Ed. São Paulo: Dialética, 2012.

- MENDRONI, Fernando Batlouni. O ICMS sobre serviços de comunicação – Enfoque lógico-jurídico. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 11, n° 50. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 9-39, 2003.
- MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- MOREIRA, André Mendes e TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.
- OLIVEIRA, André Luiz Pettina de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2014.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.
- OLIVEIRA, Maurine Morgan Pimentel de. O conflito de competência entre o ISS e o ICMS à luz do RE 688223/PR. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Orgs.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Volume III – Transparência e Economia Digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 243-284.
- OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 196. São Paulo: Dialética, p. 117-134, 2012.
- PADOVESE, Ricardo Campos. O ICMS, a comunicação e a publicidade e propaganda. *Revista Direito Atual*, n° 27. São Paulo: Dialética, p. 542-560, 2012.
- PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. GOMES, Marcus Livio (Orgs.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora, p. 1-55, 2014.
- _____. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, p. 379-399, 2014.
- _____. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013.
- SANT'ANNA, Débora de Souza. *Incidência tributária na atividade de veiculação de publicidade e propaganda: ISSQN ou ICMS?* Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2009_2/debora_santanna.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2016.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.