

PUBLICIDADE NA INTERNET E A INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Internet advertising and the incidence of ICMS communication

Carolina Yumi Higuchi dos Santos¹

Fabiane de Souza Araújo Botechia²

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Histórico. 3. ICMS-comunicação. 3.1. Base legal para a tributação. 3.2. Competência tributária na Constituição Federal de 1988. 4. Conceitos. 4.1. Comunicação. 4.2. Prestação de serviços de comunicação. 4.3. Internet. 4.4. Publicidade e propaganda comportamental. 5. Veiculação de publicidade na internet e a incidência do ICMS comunicação. 5.1. Limites ao poder de tributar. 5.2. Decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo de São Paulo. 5.3. As alterações na Lei Complementar nº 116/2003. 6. Considerações finais. Referências bibliográficas.

RESUMO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o imposto estadual economicamente mais significativo e corresponde à principal fonte de receita tributária dos Estados. A parcela correspondente às Prestações de Serviços de Comunicação é montante relevante dessa arrecadação. Considerando que a tributação de receitas advindas dos serviços prestados de veiculação de publicidade na internet tem sido alvo de disputas judiciais e que no Estado de São Paulo existem muitos Autos de Infração e Imposição de Multa sendo discutidos no contencioso administrativo, o presente artigo tem como objetivo analisar a publicidade na internet e a incidência do ICMS-comunicação na referida atividade. Para tanto, delimitamos o campo de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação e traçamos um paralelo histórico entre política, economia e tributação, para demonstrar a necessidade de adequação da tributação ao contexto sócioeconômico vivido nos dias atuais. Em virtude das novas modalidades de serviços criados com o avanço tecnológico e da ausência de consenso entre os entes tributantes sobre a tributação das receitas advindas dessas novas atividades, procuramos, por meio da interpretação sistemática da legislação tributária, demonstrar que a publicidade na internet está sujeita à incidência de ICMS, tendo em vista que a atividade se caracteriza como prestação onerosa de serviço de comunicação, com objetivo de tornar algo comum a um público-alvo, e intenção de influenciar o receptor, tendo, portanto, a materialidade do imposto estadual.

Palavras-chave: ICMS; ICMS-comunicação; Internet; Publicidade Comportamental; Veiculação de Publicidade.

ABSTRACT

ICMS, the state tax on goods circulation, interstate and intercity transportation and communication services, is the most economically significant state tax, amounting to

¹ Graduada em Administração Pública pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – EAESP/FGV e especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – PGE-SP, ocupa o cargo de Agente Fiscal de Rendas da Secretaria da Fazenda de São Paulo, órgão em que exerce a função de Assistente Fiscal da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT.

² Graduada em Ciências Contábeis e Direito pela FMU, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, ocupante do cargo de Agente Fiscal de Rendas da Secretaria da Fazenda de São Paulo, órgão em que exerce as funções de Assistente Fiscal da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT e Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT/SP.

the main source of tax revenue for the states. The fraction comprising communication services is a relevant share of this revenue. Since the taxation on the internet advertising revenues has been subject of legal disputes, and considering that many notices of infraction and fine imposition are being brought to administrative litigation in the state of São Paulo, the present article aims to analyze internet advertising and the incidence of ICMS upon said activity. In order to do so, we present the ICMS incidence field over communications and draw a historical parallel between politics, economy and taxation, as to demonstrate the need of adapting taxation to today's socio-economic context. Due to the new forms of services originated from technological advances and the lack of consensus among tax authorities regarding taxation of revenues from such activities, we seek, through the systematic interpretation of tax legislation, to indicate that internet advertising should be subjected to the incidence of ICMS, on account of being an onerous communication service, whose purpose is raising acknowledgement in a targeted audience with the intention of influencing the receiver, having, therefore, the materiality of the state tax.

Keywords: ICMS, ICMS-communication, Internet, Behavioral advertising, Advertising placement.

1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o imposto estadual mais significativo, correspondendo à principal fonte de receita tributária, podendo chegar a mais de 90% do total arrecadado pelos Estados³. Roque Carrazza, em suas lições sobre Direito Tributário, afirma que o ICMS é o imposto que mais controvérsias suscita justamente por ser o economicamente mais importante:

[...] as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais, e assim avante.⁴

O professor defende que sob a sigla “ICMS” existem pelo menos cinco impostos diferentes, dentre os quais destacamos o Imposto sobre Prestações de Serviços de Comunicação, o qual chamaremos simplificada e de “ICMS-comunicação” para fins de exploração do tema de pesquisa aqui proposto:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (...); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de

³ CADERNO 3. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Brasília -DF, 2014, p.38. Disponível em: <www.educacaofiscal.sp.gov.br/contents/caderno%203.pdf>.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 40.

comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁵

O ICMS-comunicação participa de maneira importantíssima na arrecadação do ICMS.

No Estado de São Paulo, somente em 2016, a receita tributária nesse setor superou os 11 bilhões de reais⁶.

Em termos nacionais, de acordo com dados sobre o setor de Telecomunicações no Brasil fornecidos pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal⁷, R\$ 60 bilhões foram recolhidos em tributos em geral pelo setor em 2014. Naquele ano, o Brasil já possuía 45 milhões de telefones fixos, 281 milhões de celulares, 10 milhões em assinaturas de TV por assinatura, além de 220 milhões de acessos à internet em banda larga.

Se por um lado, já está pacificado que o ICMS-comunicação incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação; por outro há muita controvérsia sobre a incidência desse tributo em diversos serviços prestados no mercado atual, que foram surgindo de acordo com a evolução tecnológica e, para os quais, não há acordo acerca de sua natureza, se estariam ou não englobados como serviços de comunicação.

As novas tecnologias da informação, advindas especialmente após a massificação da internet⁸, rede mundial que atualmente interliga milhões de computadores em todo o mundo, revolucionaram a forma como o mundo se comunica.

Ao passo que a tecnologia evoluiu, alcançando patamares dantes inimagináveis, a legislação tributária, por sua vez, não evoluiu em velocidade nem sequer semelhante, tornando-se defasada e deixando lacunas que necessitam de interpretação pelos aplicadores da lei.

Cada ente político, diante dessas inovações tecnológicas e do surgimento de novas formas de prestações de serviços, interpreta a legislação vigente à sua maneira, visando a atrair as eventuais receitas tributárias decorrentes de tais atividades.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16.ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 40.

⁶ Informação extraída em 18/05/2017 do Painel de Arrecadação da Secretaria da Fazenda – *Composição de Receitas de ICMS por Setorial para o ano de 2016*.

⁷ LEVY, Eduardo. *Telecomunicações no Brasil*, Apresentação realizada em Audiência Pública da Comissão De Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados. Brasília, 17 set. 2015, p. 2. Disponível em: <http://www.telebrasil.org.br/component/docman/doc_download/1506-17-09-2015-tributacao-no-setor-de-telecomunicacoes?Itemid=>>. Acesso em: 26 dez. 2017.

⁸ *Rede remota internacional de ampla área geográfica que proporciona transferência de arquivos e dados, juntamente com funções de correio eletrônico para milhões de usuários ao redor do mundo*. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/internet/>>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

Ocorre que essas interpretações têm sido divergentes e, consequentemente, o contencioso tem-se avolumado de processos para a discussão das sanções impostas pelos entes tributantes.

Para se ter uma ideia da problemática, companhias consideradas como gigantes da tecnologia, como Google®, por exemplo, enfrentam controvérsias jurídico-tributárias de volumes vultosos, não só no Brasil, como no mundo afora. Segundo reportagem veiculada pelo Jornal *El País*, em junho de 2017, a Comissão Europeia condenou⁹, pela primeira vez, um comportamento abusivo relacionado às buscas pela internet, mercado que adquiriu grande relevância na última década.

Em consulta pública ao sítio do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo, percebe-se que existem diversos Autos de Infração e Imposição de Multas (AIIM), de valores expressivos, sendo discutidos administrativamente, e que foram lavrados por conta do não pagamento de ICMS-comunicação sobre a veiculação de publicidade na internet¹⁰.

O presente artigo, assim, apresentará os conceitos de comunicação, objetivando a compreensão de como ela se deu ao longo da história e dos motivos pelos quais a tributação foi estabelecida, para que se possa verificar, por meio de uma percepção evolutiva-histórica, qual seria de fato a melhor interpretação sobre a incidência do ICMS-comunicação, ou não, sobre a prestação de serviços onerosa de publicidade por meio da internet.

2. HISTÓRICO

Não há consenso sobre o momento histórico do nascimento do ICMS. Acredita-se que o conceito de se criar um imposto não cumulativo que incidisse sobre a circulação de bens, como é o ICMS, tenha surgido na Europa (Alemanha ou na França). Atribui-se a Von Siemens, um grande industrial e assessor do governo alemão, a sugestão de criação de um imposto sobre o valor acrescido de vendas em 1918. Ideia que foi refutada à época. Dois anos depois, na França, surgiu o *Taxe sur le chiffre d'affaires*, tributo criado com o intuito de custear despesas com compra de armamento de guerra e que incidiria sobre a circulação de algumas mercadorias. Naquele contexto, toda vez que as mercadorias específicas circulavam, o tributo era devido.

Com o fim da Primeira Guerra Mundial, vários países da Europa buscaram mudanças em seus sistemas tributários, criando impostos incidentes sobre venda e

⁹ ABELLÁN, Lucía. *União Europeia multa Google por monopólio em quase 9 bilhões de reais*. El País. Economia. Bruxelas, 27 jun. 2017. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/06/27/economia/1498554639_549183.html > Acesso em: 22 dez. 2017.

¹⁰ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. *Lista de Autos de Infração*. Tribunal de Impostos e Taxas. Disponível em: < https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/ListarExtrato.aspx?nom_autuado=google >. Acesso em: 19 set. 2017.

consumo. O conflito mundial teve impacto na maioria das economias e na forma como elas se relacionavam. Com o Brasil não foi diferente, o país também foi influenciado, pois até então, tinha como principal receita tributária o Imposto de Importação. Nesse contexto, por meio da publicação da Lei Federal nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, instituiu-se o Imposto Sobre Vendas Mercantis (IVM), cuja competência foi outorgada à União.

Para entender melhor tal momento, emprestamos aqui o histórico traçado por Ricardo Varsano entre a evolução da política e história da economia nacional, em paralelo com a evolução do sistema tributário brasileiro, na qual o autor demonstra que a estrutura tributária vigente até a década de 30 no Brasil teria sido herdada do Império, em que a principal fonte de receitas públicas fora o comércio exterior, época em que a economia era eminentemente agrícola e extremamente aberta. Segundo o autor, até o início da Primeira Guerra Mundial, a tributação sobre comércio exterior foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma¹¹.

No âmbito estadual, o imposto de exportação¹² também era a principal fonte de receita, representando mais que 40% dos seus recursos. Ele afirma, ainda, que o conflito mundial teria ocasionado a redução dos fluxos de comércio exterior, o que obrigou o governo brasileiro a buscar receitas por meio da tributação de bases domésticas, fazendo crescer a importância relativa do imposto de consumo.

Foi sob a égide da Constituição Federal de 1934, que foram implementadas alterações significativas na estrutura tributária do país, fazendo-o ingressar em um sistema tributário em que passaram a predominar os impostos internos sobre produtos. Foi justamente com o advento dessa Constituição, que foi instituído no Brasil o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), um tributo considerado por muitos como o imposto antecessor do ICMS. Apesar de o IVC trazer a cumulatividade como característica inerente, era um imposto de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, e que tinha como fato gerador a circulação de mercadorias industriais.

Essa nova ordem constitucional, bem como diversas leis daquela época foram responsáveis por alterações significativas na estrutura tributária do país, principalmente nas esferas estadual, distrital e municipal. Ao mesmo tempo em que se permitiu aos Estados e DF instituir o imposto de vendas e consignações, se proibiu a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e se instituiu limitação de alíquota para o novo imposto a um máximo de 10%.

¹¹ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas* [online]. Texto para discussão nº 405, Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p.2. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 21 out. 2017.

¹² Este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais.

Nos anos 60, no entanto, já se vislumbrava a necessidade de uma reforma tributária para prover recursos, em face da crise econômica e política que o país enfrentava, pois naquela época o *déficit* do Tesouro Nacional ultrapassava a marca dos 4% do PIB, ilustrando a incapacidade do sistema tributário em prover recursos suficientes para cobrir as despesas estatais. Como consequência, entre 1964 e 1966, um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado. O fim dessa reforma tributária, conforme aponta Ricardo Varsano, foi marcado pela Emenda Constitucional nº 18/65 e pela criação do CTN (Código Tributário Nacional):

A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma.¹³

A Reforma Tributária de 1965 pretendeu introduzir no Brasil um típico conceito europeu de serviços, pautado na agregação de valor à realidade econômica descrita. O autor do texto transcrito acima afirma, ainda, que essa reforma *teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado*.¹⁴

Por conseguinte, o IVC permaneceu como tributo ativo por três décadas até a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, quando, então, surgiu o ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias). O interessante era que esse novo tributo era de competência municipal e estadual. O ICM municipal não poderia ter alíquota superior a 30% da alíquota do ICM estadual.

Interessante, neste contexto, trazer a visão do professor José Roberto Rosa sobre a história da tributação no Brasil:

Tanto o ICM como o IVC eram impostos sobre o consumo que tinham como hipótese principal de incidência a transmissão de propriedade da mercadoria – a venda, até que a mesma chegasse às mãos do consumidor final. O IVC, utilizado desde a década de 40, incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa, “em cascata”, o que gerava distorção no ciclo econômico e muitas críticas dos doutrinadores.

Assim, no bojo de uma reforma tributária, vigente a partir de 1967, conforme a Emenda Constitucional 18/65, partiu-se para a adoção de um novo imposto, o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias baseado no modelo do imposto sobre valor adicionado francês TVA – *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, que, moldado nos tempos do pós-guerra, trazia um elemento interessante: a não cumulatividade, a possibilidade de compensação do imposto anteriormente

¹³ VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas* [online]. Texto para discussão nº 405, p. 9.

¹⁴ *Ibidem*.

pago sobre a mercadoria, gerando maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte efetivamente recolhesse apenas o tributo sobre o seu valor agregado ou, digamos, sobre o seu “lucro bruto”.¹⁵

Quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, o campo de incidência do antigo ICM foi ampliado e a competência para instituir tributos sobre a prestação de serviços de comunicações e transportes interestaduais e intermunicipais foi transferida dos estados e Distrito Federal. O grau de autonomia fiscal desses entes também foi ampliado, na medida em que Estados e Distrito Federal passaram a ter a competência para fixar autonomamente as alíquotas do seu novo principal imposto, o ICMS, imposto de incidência bem mais ampla do que o imposto que o antecedeu e que inova ao contemplar os princípios constitucionais da não cumulatividade e da seletividade.

Entretanto, apesar das inovações trazidas pela nova Constituição Federal, a opção adotada pelo estado brasileiro tributa de maneira distinta mercadorias e serviços, ao passo que a grande maioria dos países europeus já adota o modelo de tributação chamado IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), que tributa o conjunto de transações praticadas de forma profissional de operações com bens e prestações de serviços.

No modelo europeu, não se questiona qual é a transação com bem e qual é a prestação de serviços, todas elas são tributadas e de maneira uniforme, com uma carga tributária equânime.

No modelo brasileiro, contudo, há necessidade de se conceituar o que é mercadoria e o que é prestação de serviço; que, no caso do serviço, deve-se conceituar, ainda, qual é o tipo de serviço. E se já era complexo conceituar esses dois itens no passado, com o advento das novas tecnologias, ficou ainda mais difícil.

Há alguns anos, quando se pensava em circulação de mercadorias, o que valia era o bem corpóreo, era a circulação física, por isso o ICM ficou marcado por tributar o tráfego físico de mercadorias. Todavia, a realidade que enfrentamos hoje é bem diferente: inclusive, muitos entendem o momento como uma nova quebra de paradigmas e o chamam de a quarta revolução industrial, que seria marcada pela convergência de tecnologias digitais, físicas e biológicas. Pode-se dizer que essa nova “revolução” acontece após três processos históricos transformadores. A primeira marcou o ritmo da produção manual à mecanizada, entre 1760 e 1830. A segunda, por volta de 1850, trouxe a eletricidade e permitiu a manufatura em massa. E a terceira aconteceu em meados do século 20, com a chegada da eletrônica, da tecnologia da informação e das telecomunicações¹⁶.

¹⁵ ROSA, José Rosa. *Curso básico de ICMS – com o Professor José Rosa*. 4. ed. Edição do autor. Sorocaba: OTTONI Editora, 2017, p. 11.

¹⁶ PERASSO, Valeria. *O que é a 4ª revolução industrial – e como ela deve afetar nossas vidas*, p. 1. BBC-Brasil. 22 out. 2016. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

Não é à toa que tanto se discute acerca da necessidade de uma reforma tributária. A economia mudou, o mundo mudou, a legislação está defasada, e, por isso, o contencioso se avoluma, gerando insegurança jurídica para os participantes do mercado e para o governo. Inequívoco o fato de que a reforma tributária tem outros motivos tão ou mais relevantes do que o apontado no presente estudo, mas aqui iremos nos ater ao escopo da pesquisa proposta.

Nesses recentes debates sobre reforma tributária, percebe-se também o questionamento sobre a eficácia e qualidade dos tributos incidentes sobre as vendas no mercado interno de bens e serviços. Entendemos, todavia, que a discussão acerca da qualidade não deve se resumir ao tipo tributação, mas é imprescindível que se atente para a nova realidade que se apresenta, dado que, se já é nítida a defasagem da legislação tributária em setores considerados essenciais, como o setor de comunicações, e as graves consequências decorrentes, o que se dirá em um futuro próximo, sem as devidas correções de rumo.

3. ICMS-COMUNICAÇÃO

Segundo André Moreira, no período anterior à CF/88, a União detinha a competência para instituir tributos sobre serviços de comunicação e “os municípios possuíam autorização para tributar os serviços de comunicação estritamente municipais”. Cenário que, segundo o autor, “foi profundamente modificado com a nova ordem instaurada pela Constituição da República de 1988”.¹⁷

Sacha Calmon afirma que os juristas nacionais, à época da Assembleia Constituinte de 1987, pretendiam implantar no Brasil um imposto sobre valor agregado semelhante ao IVA europeu, no qual o antigo ICM englobaria o ISSQN. O que não aconteceu, principalmente, por força da vontade dos Estados.¹⁸

Conforme afirma Misabel Derzi, *a forma federal de estado e a unidade político-econômica do território nacional foram os principais obstáculos à instituição de um IVA, no Brasil, à moda europeia*.¹⁹ Sobre o tema, André Campello afirma que os anseios dos estados de independência e autonomia financeiras foram plantados “com extraordinário vigor” na Assembleia Nacional Constituinte de 87, *nas esteiras da descentralização do poder central*.²⁰

André Moreira entende que tanto os municípios quanto os estados membros eram contrários à instituição de um IVA. Os municípios não pretendiam abrir mão

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 69.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 387.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 22.

²⁰ CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC nº 233/2008. *Revista da AGU*, v. 16, p. 27-61, 2008. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/reforma-tributaria-uma-breve-analise-da-pec-n-233-2008>>. Acesso em: 18 dez. 2017. p. 27-61.

do ISSQN. Ao passo que, aos estados-membros interessava *ampliar ao máximo o espectro do ICM, abarcando a competência para tributar a energia elétrica, os combustíveis, os lubrificantes líquidos e gasosos e os minerais(...)* os estados almejavam, também, tributar a prestação de serviços de transporte e de comunicações²¹. Prevaleceu, por fim, o lobby dos estados.

O ICMS foi criado abarcando diferentes impostos em um único tributo, reunindo de diferentes fatos geradores, a saber:

- (a) do ICM, de competência dos próprios estados-membros, que tributava operações de circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais ou produtores;
- (b) dos impostos únicos federais, de competência da União, que incidiam sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais;
- (c) dos impostos federais sobre prestações de serviços de transporte (ISTR) e de comunicações (ISSC);
- (d) do ISSQN, de competência dos municípios, na parte relativa à tributação dos serviços locais de comunicação.²²

Assim, o imposto sobre prestações de serviços de comunicações foi incorporado ao antigo ICM²³, conforme disciplinado no art. 155, II do texto constitucional de 1988. Para André Moreira, *ao passo que com relação ao ICMS-circulação de mercadorias, tem-se jurisprudência e doutrina há muito consolidadas(...), o mesmo não ocorre com o ICMS-comunicação*. Nesse sentido, o autor vê na Constituição de 1988 o ponto de partida para a compreensão do ICMS-comunicação²⁴, considerando-a como o caminho para delimitar a hipótese de incidência do imposto e, assim, solucionar eventuais controvérsias jurídicas sobre o tema em questão.

3.1. Base legal para a tributação

Conforme apresentado anteriormente, a base legal para a tributação da prestação de serviços de comunicação tem suas raízes na Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 155, inciso II.

²¹ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*, p. 72.

²² *Ibidem*, p. 73.

²³ WALD, Arnaldo; NISHIOKA, Alexandre N. Da definição de serviços de comunicação para efeitos de incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. N 102. São Paulo, v. 102, p. 22-32, março, 2004, p. 31.

²⁴ MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*, p. 74.

Em termos de fonte formal do Direito Tributário, a lei complementar seria, a seguir da norma constitucional, a segunda “mais importante” a ser consultada. A própria Constituição define o que deve ser legislado por meio de lei complementar. Nos artigos 146 e 146-A da CF/88 temos que a lei complementar deve ser utilizada para dispor sobre conflitos e competência impositiva entre os entes federados; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (imunidades); estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária; e estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência (sem prejuízo da competência de a União, por lei, criar normas com o mesmo objetivo).

Em relação ao ICMS, observa-se também no art. 155, XII, d, da Constituição Federal de 1988, que cabe à lei complementar *fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços*.

Hugo de Brito Machado explica que a lei complementar apenas define os fatos sobre os quais o legislador estadual poderá adotar ao descrever as hipóteses de incidência do ICMS, em suas palavras, *a lei complementar não institui, não cria o ICMS. Não estabelece as hipóteses que, se e quando concretizadas, fazem nascer o dever jurídico de pagar esse imposto*. Sustenta, ainda, que não seria correto falar em *fato gerador do ICMS na Lei Complementar nº 87/96, porque somente na lei estadual poderá ser definido o fato gerador desse imposto*²⁵.

A Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, estabelece (art. 2º) que incide o ICMS 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*, círculo que, em nosso ponto de vista, abrange os serviços prestados por empresas que promovem a veiculação de publicidade por meio da internet.

No âmbito da legislação tributária do Estado de São Paulo, encontramos disposição idêntica no artigo 1º, III, da Lei nº 6.374/89 (com a redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 10.619, de 19-7-00, publicado no DOE de 20 de julho de 2000).

A materialidade é a prestação do serviço de comunicação. A base de cálculo é o preço pelo serviço prestado, ou seja, o valor pago pelo tomador em razão da prestação de serviço de comunicação (artigo 37, VIII, do RICMS/2000²⁶) e, nas prestações internas, a alíquota aplicável é 25% (artigo 55, I, do mesmo regulamento). O prestador desse serviço é o sujeito passivo da obrigação tributária; ele será remunerado por tal prestação, pois viabiliza a instauração de uma relação comunicativa.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 25.

²⁶ Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000.

3.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A repartição de competências tributárias dada pela Constituição Federal de 1988 permite tanto aos estados, ao Distrito Federal, quanto aos municípios tributar as prestações de serviços. No entanto, cada ente deve observar os limites estabelecidos no Texto Magno.

Luciano Garcia Miguel²⁷ explica que a CF/88, unificando a competência tributária para instituir imposto sobre prestação de serviços de comunicação (até então, era compartilhada pela União e municípios), a outorgou aos estados e Distrito Federal.

Clayton Prado²⁸ entende ser inequívoco o fato de que, no ordenamento jurídico brasileiro atual, a instituição de imposto sobre a prestação de serviços compete aos municípios, exceto nas hipóteses de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por força do disposto no inciso III do art. 156 da CF, que exclui do campo de incidência do imposto de competência municipal o que fora atribuído à competência estadual.

Seguindo essa linha de raciocínio, se alguma prestação de serviços de comunicação estiver sendo tributada por algum imposto que não o ICMS, estaria ocorrendo uma afronta ao Texto Magno.

Contudo, a disputa entre os entes federativos pela competência para instituir tributos sobre as receitas dos serviços prestados pelas empresas de veiculação de publicidade e propaganda subsiste acirrada, justamente por não haver entendimento pacificado entre os entes tributantes sobre se tais serviços seriam ou não serviços de comunicação.

De fato, não há como fugir da necessidade de aprofundamento da conceituação das prestações de serviços, especialmente, serviços de comunicação, para se definirem os serviços cuja competência de tributar já foi outorgada à esfera estadual.

4. CONCEITOS

4.1. Comunicação

Utilizando-se do conceito trazido pelo lexicógrafo Aurélio Buarque de Holanda, é inegável que a veiculação de mensagem publicitária seja uma forma de comunicação (transmissão de mensagem):

COMUNICAÇÃO (do latim *communicatione*). s.f. 1. Ato ou efeito de comunicar (-se). 2. Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens

²⁷ MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese de doutorado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP. São Paulo, 2015, p. 125.

²⁸ PRADO, Clayton Eduardo. *Exame da possibilidade de incidência do ICMS sobre a veiculação de mensagens publicitárias*. Monografia apresentada no Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2005, p. 8.

por meio de método e/ou processos convencionados, quer através de linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual (...) 11. Eng. Eletrôn. Transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas. 12. Teor. Inf. Transmissão de mensagem entre uma fonte e um destinatário.²⁹

Na obra Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa³⁰, o vocábulo comunicação está assim descrito:

comunicação. co-mu-ni-ca-ção. sf 1 Ato ou efeito de comunicar(-se). 2 LING Ato que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre o transmissor e o receptor, através da linguagem oral, escrita ou gestual, por meio de sistemas convencionados de signos e símbolos. 3 O conteúdo da mensagem transmitida. 4 Transmissão de uma mensagem a outrem. 5 Exposição oral ou escrita sobre determinado assunto, geralmente de cunho científico, político, econômico etc. 6 Ato de conversar ou de trocar informações verbais. 7 Nota, carta ou qualquer outro tipo de comunicado através da linguagem escrita. 8 Comunicado oral ou escrito sobre algo; aviso. 9 Aquilo que permite acesso entre dois lugares; passagem. 10 União ou ligação entre duas ou mais coisas. 11 ELETRÔN Transmissão de informações de um ponto para outro, usando-se sinais em fios ou ondas eletromagnéticas. 12 FÍS Transmissão de uma força de um local para outro, sem a ocorrência de transporte material. 13 ANAT Ligação entre dois vasos sanguíneos ou entre outras estruturas tubulares. 14 MIL Sistema de rotas de acesso (aéreas, fluviais, marítimas ou terrestres) para o deslocamento de veículos, tropas e suprimentos, incluindo-se também a transmissão de ordens e comunicados. 15 TELECOM Ligação por meio de diferentes meios (eletrônicos, telefônicos, telegráficos etc.). 16 RET Figura em que o orador (ou escritor) parece tomar o público como testemunha ou árbitro da causa em questão. 17 JUR Figura em que o advogado, objetivando provar a improcedência de uma imputação ao seu cliente, mostra que, de acordo com os argumentos do acusador, diversas pessoas e até ele próprio estariam incursos nela.

José Eduardo Soares de Melo advoga que o conceito de comunicação *constitui aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade tributária (pertinente e integrada pela prestação de serviços)*³¹.

²⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: dicionário da língua portuguesa*.

³⁰ Acesso on-line ao Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Versão 2.0. Melhoramentos: 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>> Acesso em: 18 set 2017.

³¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora, 2018, p. 118.

Helena de Araújo Lopes Xavier opina no sentido de que o conceito de comunicação é “elemento essencial definidor” da competência tributária dos estados e do Distrito Federal. A autora reconhece que:

No que concerne à previsão de tributabilidade da comunicação, a Constituição Federal de 1988 configurou a hipótese de incidência como sendo a prestação de serviços que resulta em comunicação, pura e simples, que é a comunicação intersubjetiva pessoal, direta e imediata, não havendo, por conseguinte, serviço de comunicação na comunicação impessoal, caracterizada pela mera transmissão, como é típico da simples divulgação de conteúdos ou da simples transferência de informações.³²

Hugo de Brito Machado³³ pondera que o conceito de comunicação é excessivamente amplo. E assim como outros doutrinadores, entre os quais Roque Carraza, considera que não é a comunicação por si só o objeto da tributação do ICMS; porém, *a prestação onerosa do serviço de comunicação é que estaria abrangida dentro das hipóteses de incidência do ICMS.*

Quando um anúncio publicitário é veiculado para um público em massa, essa prestação deve ser remunerada conforme contrato firmado entre contratante e contratado (prestador do serviço), no âmbito do direito privado, independentemente de se conseguir identificar individualmente os receptores. Ou seja, a prestação do serviço de comunicação ocorre e é remunerada, e, portanto, à luz do texto constitucional, faz incidir o ICMS.

4.2. Prestação de serviços de comunicação

Sobre a definição constitucional de prestação de serviços, Ayres Barreto afirma que *serviço é (...) um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros (...) é o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem*³⁴. O professor traz ainda um interessante conceito de serviço tributável como sendo:

(...) o desempenho de atividade econômica apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo³⁵.

³² XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS; In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, setembro, 2001. p. 86.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*, p. 37.

³⁴ BARRETO, Ayres F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 29.

³⁵ Trecho extraído de aula ministrada sobre ISS na Constituição e na Lei, 3ª Edição, 2009, p. 35. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1809937/mod_resource/content/0/Aula%2002%20-20DEF0516%20-%20ISS.pdf> Acesso em: 23 dez 2017.

Segundo Luciano Garcia Miguel, nem a Emenda Constitucional nº 18/65, nem a Constituição Federal de 1967 trouxeram elementos suficientes para conceituar serviço de comunicação. Segundo ele, *essa tarefa foi cumprida com a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, cujo art. 68, II, define essa espécie de serviço*³⁶.

O autor relata ainda, que entre a Emenda Constitucional nº 18/65 e a Constituição Federal de 1988, *a tributação do serviço de comunicação ficou restrita, praticamente, ao serviço de telefonia e, mesmo assim, com pouca relevância em termos de arrecadação*³⁷.

A partir de 1988, ano em que foi iniciada a privatização do setor de telecomunicações, houve rápida expansão do acesso aos serviços já existentes e criação de novos serviços. Por esse motivo, houve incremento³⁸ significativo nas receitas tributárias do setor, o que mudou o panorama existente até então.

O interesse dos entes políticos pela tributação desses serviços foi despertado. Desde então, com a evolução tecnológica, muitos outros novos serviços surgiram e a conceituação do que são as prestações de serviços a que o texto constitucional se refere, passou a ter ainda mais importância.

4.3. Internet

Quando dois ou mais computadores estão conectados de forma que possam se comunicar entre si, eles tornam-se parte de uma rede, e, de acordo com o que afirma Joe McNamee³⁹, a internet consiste em uma interconexão mundial dessas redes, que pertencem a empresas, governos e indivíduos, permitindo que os dispositivos conectados a essas redes se comuniquem entre si. Pode-se dizer que a internet é um sistema global de computadores interconectados.

Cada dispositivo conectado à internet tem um endereço digital, chamado IP, que é um endereço numérico. Em muitos casos, os endereços de IP podem ser utilizados para identificar uma organização ou um indivíduo que adquiriu serviços em um provedor, a fim de conectar um ou mais dispositivos à internet. Entretanto,

³⁶ MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*, p. 123.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Luciano Garcia Miguel afirma que, de acordo com dados fornecidos pela ANATEL, é possível verificar o expressivo aumento do número de acessos aos principais serviços de telecomunicações nos últimos anos. Ele fornece dados relativos aos serviços de telefonia fixa e móvel de 1988 até 2014 que extraiu do site da agência reguladora: "O incremento do número de acessos da telefonia fixa foi de 20 milhões (1988) para 45 milhões (2014); telefonia móvel de 7,4 milhões (1998) para 280,7 milhões (2014)...banda larga, de 4,39 milhões (2005) para 23,97 milhões (2014)". Conforme nota de rodapé extraída de MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese de doutorado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP. São Paulo, 2015, p. 124.

³⁹ MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights, How the Internet Works. European Digital Rights*. Edition 03. Last modified on: 23 January 2012 13:39. Brussels, 2012, p. 3. Disponível em: <https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

particularmente em redes corporativas, públicas ou redes sem fio desprotegidas e conexões móveis, o endereço IP nem sempre identifica a pessoa que está por trás de algum ato digitalmente rastreável, pois, como os roteadores domésticos e comerciais comuns geralmente exibem apenas um endereço IP para todas as pessoas conectadas a ele, o endereço IP identificará um grupo de pessoas em vez de apenas um indivíduo⁴⁰.

Apesar de muitos dos usuários pensarem ser anônimos na internet, na maioria das vezes, não o são. Mesmo quando são utilizados sistemas de criptografia, como ilustrado na figura acima, estão sujeitos a rastreamento e monitoramento por meio de *cookies*. Os *cookies* são arquivos que armazenam temporariamente o que o internauta está visitando na rede⁴¹.

Por outro lado, um endereço eletrônico na internet (*site*) pode consistir de conteúdo de várias fontes: do próprio *site* que o usuário pretendia visitar por meio do endereço que digitou em seu navegador de internet, e de outros *sites*, que o usuário não faz nem ideia de que foram acionados. Do primeiro, normalmente surgem o texto e as imagens; o conteúdo adicional, no entanto, como anúncios publicitários, costuma ser baixado dessas outras fontes (externas ao *site* intencionalmente visitado).⁴²

Adicionalmente, toda vez que o usuário insere em seu computador um endereço eletrônico de um *site* e busca visitá-lo, o conteúdo é carregado, e, paralelamente com a solicitação inicial, também podem ser enviados dados de *cookies* de volta do computador do usuário para uma fonte externa, nem sempre conhecida. Não há limite para quais e quantas informações os *cookies* podem armazenar. Eles são capazes de registrar endereços de *e-mails*, as preferências de pesquisa em navegadores da internet, a localização geográfica da conexão do usuário e muito mais⁴³.

Segundo dados do *European Data Protection Supervisor*⁴⁴, muitos usuários da internet também não sabem o que são *cookies* nem para o que servem, e nunca mudam suas configurações sobre aceitação de *cookies*. Além disso, o regime de exclusão de *cookies* dos navegadores de internet não inclui todos os anunciantes. Contraditoriamente, o próprio sistema de “exclusão” em si usa *cookies*, portanto, excluir *cookies* também exclui a exclusão.

⁴⁰ MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights, How the Internet Works. European Digital Rights*. Edition 03. Last modified on: 23 January 2012 13:39. Brussels, 2012, p. 4. Disponível em: <https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

⁴¹ UOL. *Segurança Digital*. Postado em 26 jun. 2013. Disponível em: <<https://seguranca.uol.com.br/ativirus/dicas/curiosidades/o-que-sao-cookies-e-como-eles-podem-me-prejudicar.html#rmcl>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

⁴² MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights*, p. 10. Disponível em: <https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

⁴³ UOL. *Segurança Digital*. Postado em: 26 jun. 2013. Disponível em: <<https://seguranca.uol.com.br/ativirus/dicas/curiosidades/o-que-sao-cookies-e-como-eles-podem-me-prejudicar.html#rmcl>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

⁴⁴ Dados disponíveis em: <http://www.edps.europa.eu/EDPSWEB/webdav/site/mySite/shared/Documents/Consultation/Opinions/2009/09-01-09_ePricacy_2_EN.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

Além disso, navegadores modernos e extensões de navegador (os chamados *plug-ins*) oferecem muitas outras maneiras de armazenar e recuperar dados além dos *cookies* tradicionais. Para o usuário padrão, tais dados adicionais são de difícil gerenciamento, nem sempre são cobertos pelas preferências de *cookies* nos navegadores. Assim, os usuários permanecem, de fato, vulneráveis a um monitoramento quase imperceptível aos olhos humanos.

4.4. Publicidade e propaganda comportamental

Publicidade⁴⁵, segundo o Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Michaelis, é:

pu-bli-ci-da-de. sf 1 Estado ou qualidade do que é público (...) 2 PUBL Divulgação de fatos ou informações, matéria encomendada ou não, a respeito de pessoas, ideias, serviços, produtos ou instituições, utilizando-se os veículos normais de comunicação[...].

E o que seria propaganda, vocábulo usado muitas vezes como sinônimo de publicidade? Segundo descrição encontrada no mesmo dicionário, temos⁴⁶:

pro-pa-gan-da sf 1 Ato ou efeito de propagar. 2 Disseminação de ideias, informação ou rumores com o fim de auxiliar ou prejudicar uma instituição, causa ou pessoa (...) 3 Propagação de doutrinas, ideias, argumentos, informações etc., baseados em dados verdadeiros ou falsos, com o objetivo de persuadir ou influenciar o público em geral ou um grupo de pessoas (...) 4 PUBL Divulgação de mensagens por meio de anúncios escritos, falados ou musicados em veículos de comunicação (rádio, TV, jornal, prospectos etc.), por um patrocinador identificável, visando a influenciar o público consumidor; publicidade: A concorrência tem aumentado a quantidade de propaganda nos meios de comunicação.

Expressões⁴⁷ que utilizam o termo propaganda, servem para evidenciar ainda mais como o termo está intrinsecamente associado à atividade de comunicação:

Propaganda digital, PUBL: aquela veiculada pela internet, CD-ROM ou por qualquer outro meio digital. Propaganda direta, PUBL: a que chega ao consumidor por meio de cartas, panfletos, prospectos etc. Propaganda enganosa, PUBL: aquela que anuncia determinado produto ou serviço atribuindo-lhes qualidade superior à real ou características que eles não possuem. Propaganda institucional, PUBL: a que tem como objetivo promover

⁴⁵ MICHAELIS. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/publicidade/>> Acesso em: 22 dez. 2017.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ *Ibidem*.

a imagem de uma empresa. Propaganda subliminar, PUBL: aquela que visa a influenciar o público pela apresentação de estímulos que atingem um nível inferior ao da consciência.

A publicidade comportamental é reivindicada como um dos impulsionadores do sucesso econômico da indústria de propaganda *on-line* nos últimos anos. A técnica também é utilizada de forma experimental para o fornecimento de outros conteúdos, como notícias para usuários da internet. Também chamada de “segmentação comportamental”, é uma técnica baseada no rastreamento das atividades dos usuários na internet⁴⁸. É feita mediante o rastreamento e monitoramento do comportamento dos usuários na rede, muitas vezes, por meio de *cookies*. Pode ser usada para criar perfis para os usuários da internet. Esses perfis, quando fiéis aos perfis dos usuários reais, são muito eficazes para a exibição de publicidade dirigida.

Exemplificando simplificadaamente esse processo, quando um usuário visita um determinado *site* (pela primeira vez) na internet sobre maquiagem, um *cookie* será armazenado em seu navegador (como *Internet Explorer®*, *Firefox®* ou *Chrome®*). Para a publicidade comportamental, esses *cookies* geralmente incluem um número de identificação⁴⁹. Se esse mesmo usuário, posteriormente, lê um artigo de notícias sobre beleza, as empresas de publicidade comportamental poderão fazer suposições sobre ele, como sendo alguém que se interessa por esses assuntos, pois lê artigos sobre beleza e maquiagem, e veicular propagandas sobre esses assuntos ou matérias correlatas. Essas empresas podem fazer suposições além dos assuntos diretamente pesquisados, e novas hipóteses de interesse seriam formuladas com base nos dados armazenados. A reunião desses dados poderia resultar em informações importantes acerca dos usuários, como sua provável reação ao oferecimento de determinados produtos ou matérias.

Os mecanismos de busca na internet também são outra fonte muito importante de informação para as empresas que prestam serviços de publicidade comportamental. Bastante comum, hoje em dia, é que o usuário pesquise na internet sobre determinado bem de consumo ou serviço que deseja adquirir. Sem que haja uma determinação ou consentimento desse usuário, posteriormente a essa pesquisa, anúncios de vendedores do produto pesquisado ou dos serviços buscados, passam a aparecer a todo o instante em distintos endereços eletrônicos que o usuário passe a visitar. É como se ele fosse “seguido” por tudo de consumível que ele pesquisou.

Enfim, quanto mais o usuário visita sites que fazem parte de uma rede rastreada por serviços de publicidade comportamental mais dados são coletados em seu perfil. Dentro de um período de tempo relativamente curto de monitoramento

⁴⁸ MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights*, p. 3. Disponível em: <https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

⁴⁹ *Ibidem*, p. 16.

dos hábitos *on-line* desse usuário, um perfil muito detalhado sobre esse indivíduo pode ser desenvolvido. Muitas empresas que atuam no negócio de publicidade por segmentação comportamental, como Google® e Yahoo!®, oferecem outros serviços *on-line* também, incluindo pesquisas. A fusão de bancos de dados dessas grandes corporações pode fornecer perfis muito ricos em informações.

Em vista disso, tal espécie de rastreamento, monitoramento e *feedback*, também poderiam ser considerados prestação de serviço de comunicação. No entanto, dadas a amplitude que as novas tecnologias podem alcançar e a limitação do escopo do estudo aqui pretendido, iremos nos ater, nesse momento, tão somente à prestação de serviços de veiculação de publicidade na internet.

5. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET E A INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Delimitar o campo de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação não é tarefa simples. Pesquisando doutrina e jurisprudência relacionada ao tema, pudemos observar que alguns autores têm se valido mais de legislação infraconstitucional do que da própria norma constitucional para delimitar o alcance da incidência do ICMS nos serviços de comunicação. Utilizam a lei complementar que disciplina o ISS, normas específicas como a Lei Geral de Telecomunicações, ou ainda portarias da Anatel, no intento de definir o sentido da expressão “prestação de serviço de comunicação”.

5.1. Limites ao poder de tributar

A competência tributária outorgada aos estados, Distrito Federal e aos municípios permite a instituição e cobrança de tributos sobre prestações de serviços. Como já tratado anteriormente, aos municípios cabe o disciplinado no art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que expressamente exclui dessas prestações, as prestações de serviços cuja competência já foi outorgada aos estados e municípios no artigo anterior da Carta.

Hélio Barthem Neto⁵⁰ resume didaticamente que a incidência do ISS sobre uma determinada atividade está atrelada à observância cumulativa de três elementos: *a atividade deve corresponder efetivamente a um serviço; deve estar definida em lei complementar; e não pode estar compreendida no art. 155, inciso II, da Constituição de 1988.*

⁵⁰ BARTHEM NETO, Hélio. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. 154 f. Dissertação (mestrado) – Escola de Direito de São Paulo. FGV, 2016, pg. 33. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/17162>>. Acesso em: 2 nov. 2017.

Do exposto, ainda que uma atividade que, na essência seja uma prestação de serviços de comunicação, esteja listada em lei complementar como sendo pertencente ao rol de serviços tributáveis pelos municípios, não o poderá ser, pois lhe falta um elemento essencial, qual seja, o de não estar compreendido no art. 155, inciso II, da CF/88, que vem antes, pois advém de legislação que lhe é superior.

Outrossim, as competências tributárias foram discriminadas pela Constituição Federal de forma rígida. Não há oportunidades para que a lei, complementar ou ordinária, as possa modificar. De nada adiantaria a Constituição Federal discriminar competências tributárias se fosse dada ao próprio ente tributante (ou a outras entidades) a possibilidade de alterá-las, sob pena de, até mesmo, abalar a isonomia entre os entes federativos. À vista disso, evidentemente, os municípios não podem tributar nem os serviços de transporte interestadual e intermunicipal nem os serviços de comunicação.

5.2. Decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo de São Paulo

Em decisões proferidas no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), órgão paritário de julgamento de processos administrativos tributários decorrentes de lançamento de ofício, vinculado à Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, percebe-se que o entendimento majoritário das Câmaras Julgadoras é no sentido de que quem promove a veiculação da publicidade na internet incorre na hipótese legal caracterizadora do fato gerador do ICMS-comunicação.

Tais decisões adotaram o parecer de que o disposto no art. 155, II, da CF/88 fornece base ao art. 2º, III, da lei complementar nº 87/96, de modo que as atividades de veiculação de publicidade, por qualquer meio, o que abarca a internet, realizadas onerosamente, são prestações de serviço de comunicação sujeitas à incidência do ICMS.

Em consulta pública⁵¹ aos Autos de Infração e Imposição de Multa (AIIM) lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em discussão no Tribunal de Impostos e Taxas acerca da lavratura de AIIM em desfavor da Microsoft® Informática Ltda., na Câmara Superior do Tribunal, a relatora Rose Sobral, no processo DRTC III – 622158/ 2011 – 6ª Câmara Julgadora – em sessão de 17/04/2012⁵², considerou que, como no contrato social da referida empresa figura como objeto social, entre outros, a prestação de serviços de veiculação e divulgação de textos e anúncios pela internet, estaria evidenciado que a empresa faz prestação onerosa de serviço de comunicação para clientes no Brasil.

⁵¹ Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx>>. Acesso em: 20 out 2017

⁵² Disponível em: <http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/extrato/extrato1_epat.asp?tipo=1&cd_drt=1C&nr_proc=622158&aa_proc=2011>, p.10. Acesso em: 23 dez. 2017

Na sessão de 28/04/2017⁵³, da 13ª Câmara Julgadora, Cacilda Peixoto proferiu voto em julgamento sobre lavratura de AIIM contra empresa que veicula publicidade na internet, com o entendimento de que a definição do tratamento tributário a ser dado a tal atividade é condição sem a qual a lide não pode ser solucionada e conclui:

- a) que “telecomunicação é espécie de comunicação, assim à vista disso ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação, e não apenas sobre a prestação de serviço de telecomunicação”;
- b) que veiculação onerosa de publicidade via internet é uma modalidade de prestação onerosa de serviço de comunicação e que, portanto, tais operações estariam sujeitas à incidência do ICMS, conforme estabelece o artigo 2º, inciso XII, do RICMS/00;
- c) que ocorre, indubitavelmente, o fato gerador na prestação onerosa de veiculação de publicidade na internet, por força do disposto “prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio”, citando como fundamento de validade a Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º, a Lei Complementar 87/1996, art. 2º, que, por sua vez, encontram fundamento de validade no disposto no artigo 155, II, da Constituição Federal;
- d) que “o posicionamento da SEFAZ – SP, de forma geral, tem sido o de considerar a “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade” como serviço de comunicação tributado pelo ICMS. Em diversas respostas à consulta, a veiculação publicitária, a título oneroso, é considerada prestação de serviço de comunicação, como ocorre em: (i) placas do tipo “outdoors”, “backlights”, “frontlights”; (ii) sítios da internet; (iii) folhetos e encartes publicitários; (iv) comerciais em programação de TV por assinatura (Respostas à Consulta nº 897/1999; 226/2000; 39/2001; 41/2001; 445/2001; 389/2004; 186/2005; 572/2006; 573/2006; 630/2006; 51/2010)”
- e) e que “ademais, não há qualquer fundamento para estabelecer tratamento tributário diferente para a publicidade veiculada por meio da internet daquele que é estabelecido para a veiculação de propaganda e publicidade transmitida pela TV paga e a exposta por outdoors (...) Estes três casos de veiculação de material publicitário diferenciam-se apenas quanto ao meio de difusão utilizado, tratando-se todos, porém, de serviços onerosos de comunicação, e como tais submetidos à incidência do ICMS.

⁵³ Disponível para consulta pública em: < http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/extrato/extrato1_epat.asp?tipo=1&cd_drt=2C&nr_proc=4064293&aa_proc=2013 > p.10. Acesso em: 23 dez. 2017.

A Câmara Superior do TIT, em sessão de 03/11/2013, havia decidido nesse mesmo sentido, entendendo, por maioria de votos, que a veiculação de propaganda na internet é prestação de serviço de comunicação e, por isso, sujeita à incidência do ICMS, conforme pode ser observado em consulta aberta ao público, nos autos do Processo DRTC III – 428633/2011, em voto vencedor de Fernando Moraes Sallaberry:

[...] Com relação ao argumento de que a veiculação de propaganda, ainda que por meio de uma empresa de comunicação, não constitui prestação de serviço de comunicação, não me convence.

A mensagem propagandística, pela sua própria natureza, tem por objetivo ser difundida para o maior número possível de destinatários e essa difusão de mensagem tem por elemento essencial a comunicação.

Mensagem propagandística e comunicação são elementos indissociáveis, pois não há propaganda sem comunicação.

A mensagem propagandística não é feita para ser engavetada, não é feita para ser guardada sigilosamente, nem é feita para ser escondida das pessoas a que se destina. A mensagem propagandística é feita para ser difundida, é feita para ter publicidade, é feita para alcançar o maior número possível de destinatários. Ainda que muitas vezes os anunciantes não saibam quem são esses destinatários.

É claro que, se essa mensagem for difundida pelo próprio anunciante, não haverá prestação de serviços de comunicação. Se, porém, o anunciante contratar alguém para promover a divulgação dessa mensagem junto ao público-alvo, justamente porque essa pessoa contratada é detentora de meios de comunicação que alcançam um grande público tenho como claro e óbvio que nisso haverá a prestação de serviço de comunicação.

E, para isso e por causa disso, a veiculação dessas mensagens são caríssimas.

A procura de uma empresa de comunicação para veicular a mensagem publicitária tem por escopo único e exclusivo a utilização dos meios de comunicação para atingir o público-alvo da mensagem. Se o autor da mensagem publicitária não tivesse por objetivo buscar comunicar-se com o seu público-alvo, por um determinado meio de comunicação, para que ele haveria de procurar uma empresa de comunicação?

Se a veiculação da mensagem publicitária não alcançasse o alvo pretendido com a mensagem publicitária, por que razão tantos anunciantes gastariam tanto, contratando os serviços da autuada para a divulgação da mensagem?

[...] Diante dessas considerações, entendo que não há como deixar de considerar que a veiculação de propaganda, por meio da internet, constitui prestação de serviço de comunicação [...]

5.3. As alterações na Lei Complementar nº 116/2003

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Os fatos geradores desse imposto estão descritos na lista anexa à referida lei, conforme disciplinado em seu art. 1º.

Desde sua promulgação, diversos itens foram sendo acrescentados à lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nesse sentido, há interessante observação do Ministro Luiz Fux⁵⁴ sobre as alterações que visam a acrescentar serviços ao campo de incidência do tributo municipal, em decisão proferida no Supremo Tribunal Federal – STF, em 29/09/2016, em sede de Recurso Extraordinário (RE 651703 / PR), quando do julgado que dirimia outro conflito de competência entre o ISS e o ICMS, conforme explicitado a seguir:

[...] 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

Ao analisar-se a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, nota-se que os serviços de propaganda, elencados no item 17.06 estão assim descritos: “17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”.

Entre as alterações propostas, destacamos uma que foi objeto de veto por parte da Presidência da República, conforme anteriormente já mencionado. E nos motivos do veto, evidenciamos o entendimento de que o item vetado trataria da incidência de ISS sobre serviços de comunicação, conforme explicitado a seguir:

17.07 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio. “

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

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário 651.703 PR. p. 2. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 dez. 2017.

vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, *ter-se-ia, in caso, hipótese de incidência tributária inconstitucional*. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 090.749-II/BA, Primeira Turma, Re1: Mill. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993. (grifo nosso).

Com a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, houve nova alteração da Lei Complementar nº 116/2003. Como consequência, foram ampliadas as hipóteses de incidência do tributo municipal, abrangendo atividades como disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet – i.e., *streaming*, inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, dentre outros, reacendendo a polêmica sobre a tributação na prestação de serviços de comunicação.

Após essas alterações, empresas que atuam prestando serviços de publicidade na internet e que se opõe à tributação estadual, argumentam que suas atividades estariam enquadradas no rol de serviços tributáveis pelos Municípios, por conta da inserção do item:

17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). Redação dada pela Lei Complementar nº 157/16.

Para Roberto Biava Júnior, *a modificação da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016 foi uma tentativa constitucionalmente frustrada dos municípios passar para o campo da incidência do ISS (e tirar do campo de tributação do ICMS) tais serviços*. O autor comenta, ainda, que tal esforço não seria novidade, tendo em vista a frustrada adição do item 17.07 que, consoante exploração prévia, foi vetado por se entender que tal dispositivo invadiria a competência estadual de tributar prestação de serviços de comunicação:

Ainda que a nova redação do item 17.25 na lista de serviços do ISS procure respeitar a imunidade constitucional dos livros, jornais, periódicos e a imunidade das modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, tal alteração legislativa não poderia invadir a competência constitucional do ICMS e não poderia vir a tributar a realidade econômica da prestação de serviço de comunicação, que está adstrita exclusivamente ao campo constitucional do ICMS.⁵⁵

⁵⁵ BIAVA JÚNIOR, Roberto. Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade ‘comunicação’ e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet in

O que se observa, no entanto, é que após a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, compete ao município tributar os serviços relativos à propaganda e à publicidade que não coincidam com a veiculação de publicidade, mas sim que a antecedam – inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radio-difusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) –, conforme previsto no item 17.25, acima transcrito, em que a veiculação de publicidade, por qualquer meio, inclusive pela internet, é prestação de serviço de comunicação e, como tal, está reservada à tributação do ICMS.

Nesse sentido, os materiais referidos no referido item 17.25 – textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade – são, em um primeiro momento, passíveis de inserção em determinado meio, ensejando a cobrança do ISS, possibilitando, então, a veiculação da publicidade derivada da inclusão desses materiais no meio, por exemplo, na internet, suscitando a cobrança do ICMS.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A exigência do ICMS-Comunicação encontra seu fundamento de validade primeiramente no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, posteriormente na Lei Complementar nº 87/96, que estabeleceu normas gerais sobre o ICMS e definiu em seu artigo 2º, inciso III, a seguinte hipótese de incidência do ICMS, e, por fim, no artigo 1º, inciso III, da Lei nº 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo.

Apreende-se da referida legislação que a materialidade da incidência tributária do ICMS-comunicação é a prestação onerosa de serviço de comunicação e, como demonstrou-se, delimitar o campo de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação, não é tarefa simples. Para exame do tema proposto, buscou-se examinar o aspecto semântico do vocábulo comunicação e o que seriam as prestações de serviços às quais a Constituição Federal se refere.

Traçando um paralelo histórico entre política, economia e tributação para demonstrar a necessidade de adequação da tributação ao contexto socioeconômico vivido nos dias atuais, em virtude das novas modalidades de serviços criadas com o avanço tecnológico, e da ausência de consenso entre os entes tributantes sobre a tributação das receitas advindas dessas novas atividades, procurou-se interpretar a legislação de forma sistemática.

Em rápido apanhado, descreveu-se a internet como meio de comunicação, e buscou-se expor como a publicidade comportamental, técnica baseada no rastreamento

MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato & MAITTO, Ricardo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo: Saraiva Educação, p. 283-301, 2018, p. 295.

das atividades dos usuários na internet, tem sido relevante condutora do sucesso econômico da indústria de propaganda *on-line* nos últimos anos. A veiculação de publicidade ou propaganda na internet não se limita à publicidade comportamental, pois esta equivale a uma estratégia de *marketing*, mas que, sem dúvidas, tende a favorecer cada vez mais a utilização de tal meio de comunicação para veiculação de anúncios.

Sintetizadas as tentativas de alterações na Lei Complementar nº 116/03 que pretenderam incluir o serviço de veiculação de publicidade na internet no rol de serviços tributáveis pelos municípios, observou-se que, ainda que tenham sido inseridos serviços muito semelhantes à veiculação de publicidade na internet, se trata de institutos distintos. Os serviços listados no Item 17.25 na redação da Lei Complementar nº 157/2016 referem-se a serviços de propaganda e publicidade que antecedem a veiculação de publicidade. Reafirmamos o entendimento de que a veiculação de publicidade, por qualquer meio, inclusive pela internet, é prestação de serviço de comunicação e, como tal, está reservada à tributação do ICMS, ou seja, os textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade podem ser, no primeiro momento, passíveis de inserção em determinado meio, ensejando a cobrança do ISS, e, no segundo momento, quando da veiculação da publicidade derivada da inclusão desses materiais na internet, suscita a cobrança do ICMS. Por fim, foram compiladas decisões emblemáticas no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP acerca do assunto.

Sobre a incidência de ICMS na veiculação de publicidade na internet, nossa conclusão não poderia ser outra, senão a de que incide referido imposto na atividade em estudo, visto que é prestação onerosa de serviço que tem a comunicação como elemento essencial, direcionada ao objetivo de tornar algo comum ao público-alvo. Desse modo, observa-se a intenção de influenciar o receptor, tendo, portanto, a materialidade do imposto estadual. Considera-se, ainda, o disposto no normativo magno, que dita que a competência outorgada aos municípios para a tributação de serviços é residual, impedindo a incidência do imposto municipal sobre qualquer prestação de serviços de comunicação, mesmo que tal serviço esteja catalogado na lista anexa da Lei Complementar nº 116/30.

Tendo em vista que a lei complementar não tem o condão de substituir a Constituição Federal, e a competência tributária não poderia ser capturada por outro ente federativo dessa forma, evidentemente, os municípios não podem tributar os serviços de comunicação, sob pena, até mesmo, de abalar a isonomia entre os entes federativos.

A despeito de não restarem dúvidas sobre a incidência do ICMS na veiculação de publicidade na internet, pode ainda haver muita controvérsia sobre a incidência desse tributo em outros serviços prestados no mercado atual, que foram surgindo de acordo com a evolução tecnológica. Cada ente político, diante das inovações tecnológicas e dos novos serviços decorrentes, interpreta a legislação vigente à sua maneira, visando a atrair as eventuais receitas tributárias decorrentes de tais atividades,

o que gera extrema insegurança jurídica para os participantes do mercado e para os governos, fato nada positivo para o desenvolvimento de negócios no País.

Dada a relevância econômica do ICMS, que corresponde à principal fonte de receita tributária dos estados, sendo a parcela correspondente às Prestações de Serviços de Comunicação montante importantíssimo dessa arrecadação, compreendemos ser relevante uma revisão da legislação tributária brasileira. Vale lembrar que à época da elaboração das bases do sistema tributário hoje vigente, o que valia era o bem corpóreo, era a circulação física, e a realidade que enfrentamos hoje é bastante diferente. A massificação da internet e a evolução vertiginosa da tecnologia revolucionaram a forma como o mundo se comunica. O mundo mudou, a economia mudou e a legislação tributária está defasada. É imprescindível que se atente para a nova realidade que se apresenta, visto que se já é nítida a defasagem da legislação tributária e as graves consequências decorrentes, o que se dirá em um futuro não tão distante, sem as devidas correções de rumo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABELLÁN, LUCÍA. *União Europeia multa Google por monopólio em quase 9 bilhões de reais*. El País. Economia. Bruxelas, 27 jun. 2017. Disponível em: < https://brasil.elpais.com/brasil/2017/06/27/economia/1498554639_549183.html> Acesso em: 22 dez. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARTHEM NETO, Hélio. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. 2016. 154 f. Dissertação (mestrado) – Escola de Direito de São Paulo. FGV. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/17162>>. Acesso em: 2 nov. 2017.

BARRETO, Ayres F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade de ‘comunicação’ e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet in MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato & MAITTO, Ricardo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo: Saraiva Educação, p. 283-301, 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 mai. 2017. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em: 23 dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília,

DF, 11 de setembro de 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm> Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário 651.703 PR. Relator: FUX, Luiz. Publicado no DJ de 29/09/2016. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 dez. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula nº 334. Publicado no DJ de 14/02/2007. Brasília, 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL ECONÔMICO. São Paulo e Rio arrecadam quase metade dos impostos do País, diz estudo. In: *Economia – iG*. Publicado em: 05 jan. 2017. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/2017-01-05/impostos-brasil.html>>. Acesso em: 21 out. 2017.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC nº 233/2008. *Revista da AGU*, v. 16, p. 27-61, 2008. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/reforma-tributaria-uma-breve-analise-da-pec-n-233-2008>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS. Sua não incidência em serviços correlatos à comunicação”. In: *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*.

COSTA, Alcides Jorge [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2014. Disponível em: < [http://www.ibet.com.br/download/Artigo\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Artigo(2).pdf)> Acesso em: 22 out. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

LEVY, Eduardo. *Telecomunicações no Brasil*. Apresentação realizada em Audiência Pública da Comissão De Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados. Brasília, 17 set. 2015. Disponível em: <http://www.telebrasil.org.br/component/docman/doc_download/1506-17-09-2015-tributacao-no-setor-de-telecomunicacoes?Itemid=>>. Acesso em: 26 dez. 2017.

LOURENÇO, Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. *Revista Eletrônica Temas atuais de processo civil*. vol.1. nº 6. dez. 2011. Disponível em: <<http://www.temasatuaisprocessocivil.com.br/edicoes-antiores/53-v1-n-6-dezembro-de-2011-/166-precedente-judicial-como-fonte-do-direito-algumas-consideracoes-sob-a-otica-do-novo-cpc>>. Acesso em: 21 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights*. Edition 03. Last modified on: 23 January 2012 13:39. Brussels, 2012. Disponível em: <https://edri.org/files/2012E-DRiPapers/how_the_internet_works.pdf>. Acesso em: 22 dez. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. Versão 2.0. Melhoramentos: 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>> Acesso em: 18 set 2017.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese de doutorado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP. São Paulo, 2015.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

PERASSO, Valeria. *O que é a 4ª revolução industrial – e como ela deve afetar nossas vidas*. BBC-Brasil. 22 out. 2016. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

PRADO, Clayton Eduardo. *Exame da possibilidade de incidência do ICMS sobre a veiculação de mensagens publicitárias*. Monografia apresentada no Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2005.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. *A Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito e Limites para a Sua Tributação*. Dissertação de mestrado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC. São Paulo, 2009.

ROSA, José R. *Curso básico de ICMS – com o Professor José Rosa*. 4. ed. Sorocaba – SP. Edição do autor. 2017.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas [online]. Texto para discussão no 405*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 21 out. 2017.

WALD, Arnoldo; NISHIOKA, Alexandre N. Da definição de serviços de comunicação para efeitos de incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. N 102. São Paulo, v. 102, p.22-32, março, 2004.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS; In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, setembro, 2001.