

313-00000  
DE J - 000/594  
2015  
n. 240  
Ev. 4

ISSN 1413-7097

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

240

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

240

(SETEMBRO - 2015)

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)  
*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de facês dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Impressão  
*Edições Loyola*

*Indexação em base de dados nacionais:*  
RVBI (Periódicos) - Senado Federal  
(www.senado.gov.br/sicon)

*Rede de bibliotecas depositárias:*  
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal  
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,  
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª  
Regiões



*Francisco Lobello*  
é o autor da fotografia reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.  
A Editora mantém em estoque  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*.  
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**

Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
e-mail: atendimento@dialectica.com.br  
Fone/fax (11) 5084-4544  
[www.dialectica.com.br](http://www.dialectica.com.br)

## SUMÁRIO

### Doutrina

**Alessandro Mendes Cardoso e Raphael Silva Rodrigues** - Pressupostos de validade da aferição indireta previdenciária

1. Introdução. 2. Pressupostos de validade da aferição indireta - especificidades para a construção civil. 3. Aferição indireta - análise jurisprudencial. 4. Considerações finais.

7

**André Mendes Moreira e Alice Gonijo Santos Teixeira** - Veiculação de publicidade e propaganda na internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-comunicação

1. Introdução. 2. O (equivocado) assédio dos Fiscos estaduais sobre os serviços de veiculação de publicidade e propaganda. 3. A distinção entre o serviço de comunicação e a atividade dos provedores de informação na internet. 4. A jurisprudência do STJ: os provedores de acesso à internet prestam serviço de valor adicionado - mesma lógica aplicável aos provedores de informação. 5. Conclusão.

24

**Carlos Alexandre Tortato** - A cláusula de não concorrência (*non-competee clause*) e o imposto de renda sobre a pessoa física: crítica à jurisprudência do STJ

1. Introdução. 2. Conceito de cláusula de não concorrência. 3. Conceito de renda: "renda-produto" e "renda-acrécimo". 4. Conclusões.

36

**Claudia Regina Henri** - A não cumulatividade da Cofins a partir da perspectiva de sua "cumulação" e possíveis reflexos sobre insumos

1. A Cofins não cumulativa. 2. Algumas lizes acerca de espécies de (não) cumulatividade. 3. A Cofins como tributo cumulativo. 4. Indícios sobre o regime adotado como técnica de não cumulatividade pelo legislador ordinário e normas infralegais. Reflexos sobre os insumos. 5. Conclusões.

55

**Flávio Machado Vilhena Dias** - O princípio da personalidade da pena e sua aplicação na imputação de responsabilidade no que tange à multa qualificada, prevista no parágrafo 1º, artigo 44, da Lei Federal nº 9.430/1996

I - Introdução. II - Os princípios no Estado Democrático de Direito. III - O sistema do Direito e a permeabilidade de princípios. Os limites às permeabilidades. IV - Dos princípios gerats da repressão. Da necessidade de permeabilidade destes princípios nos ramos do direito em que existam manifestações repressivas do Estado. V - Do princípio da personalidade da pena ou da culpabilidade. VI - Da regra-matriz da multa qualificada. VII - Da impossibilidade de transferência a terceiros da multa qualificada. Da aplicação do princípio da personalidade da pena. VIII - Da conclusão.

72

**Leonardo Freitas de Moraes e Castro e Thiago Jorge Kuhl** - Importantes considerações sobre a não incidência do IOF sobre adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC)

1. Introdução. 2. Finalidade e legislação do AFAC. 3. Discussão sobre a natureza jurídica do AFAC. 4. AFAC realizado por não residente (AFAC internacional). 5. AFAC realizado por residente (AFAC doméstico). 6. Aspectos contábeis do AFAC. 7. Entendimento da CVM e da RFB sobre a natureza jurídica do AFAC. 8. Jurisprudência sobre a tributação do AFAC doméstico. 9. Nosso entendimento sobre a natureza jurídica do AFAC. 10. Conclusões.

87

**Lívio Augusto Hoffmann Pinto** - A ADI nº 2.588 e a tributação da renda das controladas e coligadas no exterior

1. Caso gerador. 2. Introdução. 3. As sociedades controladas e coligadas. 4. Breve histórico da evolução legislativa nacional. 5. As vertentes defendidas na ADI nº 2.588. 6. A decisão proclamada pelo STF. 7. Aquilo (tudo) que poderia ter sido e não foi decidido. 8. Conclusão.

105



**André Mendes**  
Moreira

é Professor Adjunto de  
Direito Tributário dos  
Cursos de Graduação,  
Mestrado e Doutorado  
da Faculdade de  
Direito da UFMG,  
Doutor pela USP e  
Mestre pela UFMG em  
Direito Tributário,  
Diretor da Abradi e  
Advogado.



**Alice Gontijo Santos**  
Teixeira  
é Mestre em Direito  
Tributário pela UFMG  
e Advogada.

## Veiculação de Publicidade e Propaganda na *Internet*. Portais de Notícias e Assemelhados. Serviço de Valor Adicionado. Não Incidência de ICMS-Comunicação

André Mendes Moreira  
Alice Gontijo Santos Teixeira

### 1. Introdução

A tributação dos serviços de *veiculação* de publicidade e propaganda tem gerado candentes debates desde 2003, quando a atual lei de normas gerais do ISSQN veio a lume com um veto ao item 17.07<sup>1</sup> da lista de serviços tributáveis. O dispositivo vetado previa a incidência do imposto municipal sobre a *veiculação* de anúncios publicitários (na mesma linha de todas as listas anteriores de serviços passíveis de tributação pelo ISSQN). Assim é que, a partir da hodierna Lei Complementar nº 116/2003, os Municípios restaram impedidos de cobrar imposto sobre a *veiculação* de publicidade e propaganda, cessando uma prática que vigorava desde o Decreto-lei nº 406/1968. Lado outro, os Estados imediatamente atentaram para a possibilidade de exigir ICMS-comunicação sobre a referida atividade. Para a fiscalização estadual, a *veiculação* de anúncios se tornara típico serviço de comunicação, alcançável pelo ICMS, uma vez que a incidência do imposto municipal fora proibida.

Esse cenário levou, em um primeiro momento, a uma guerra arrecadatória no campo da veiculação de publicidade em *outdoors* físicos. As empresas do ramo passaram a ser consideradas *prestadoras de serviços de comunicação* pelos Fiscos estaduais. Visando a reduzir a resistência ao pagamento do ICMS-comunicação, o Confaz editou convênio que autorizou a redução da base de cálculo do imposto, de modo que sua alíquota efetiva chegasse a 5% e as empresas, portanto, se sentissem estimuladas a recolher o ICMS ao invés de litigar<sup>2</sup>. Apesar de reputarmos ilegítima a exigência

do ICMS-comunicação sobre *outdoors*<sup>3</sup>, o presente estudo buscará analisar uma nova fronteira - análoga - buscada pelos Estados para ampliar sua arrecadação nessa seara: a tributação da publicidade e propaganda inserida na *internet* pelos portais de informação (tais como UOL, IG e outros), que postam anúncios virtuais de terceiros em suas páginas, mediante remuneração.

Como se demonstrará no presente trabalho, a exigência do ICMS-comunicação sobre os serviços de inserção<sup>4</sup> de publicidade e propaganda em páginas virtuais é descabida. Os portais de informação (UOL, IG e outros) possuem servidores que somente podem ser acessados se o usuário (internetista) tiver uma conexão própria para navegar na *internet*. É dizer: em momento algum os portais transportam dados pela rede virtual. Eles apenas inserem os anúncios em suas próprias páginas. Seus servidores são conectados à *internet* por meio de um terceiro, prestador do serviço de comunicação - necessariamente autorizado pela Anatel a exercer tal atividade. É de conexão de banda larga que permite, assim, o acesso aos portais - que, portanto, não prestam serviço de comunicação.

De fato, há grande diferença entre a empresa que presta o serviço de comunicação e a que simplesmente oferta uma funcionalidade que será acessada *por meio* do referido serviço. A Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações - LGT) possuiu essa distinção, criando a figura dos serviços de valor adicionado - SVAs. Consoante a LGT, o SVA "não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição" (art. 61, parágrafo 1º). Assim, não se pode sustentar a incidência do ICMS-comunicação sobre atividades que tão somente agregam novas utilidades à rede de telecomunicações, como, por exemplo, o armazenamento de informações em páginas virtuais, acessíveis por meio de conexão à *internet* provida por terceiros. Afinal, se para acesso à informação hospedada (o anúncio virtual) é necessário contratar uma empresa prestadora do serviço de comunicação - cujas receitas sofrerão a incidência do ICMS - seria incongruente exigir novamente o imposto de quem simplesmente insere conteúdo publicitário no espaço virtual da *internet*. O ICMS-comunicação tributa a "transmissão de mensagens entre dois pontos" - e não o conteúdo veiculado pelos partícipes da relação comunicacional, que são apenas usuários dos serviços prestados.

Assim é que, diferentemente da discussão acerca da incidência de ICMS-comunicação sobre os *outdoors* físicos (que, repise-se, entendemos descabida<sup>5</sup>), existe no caso da publicidade inserida nos portais de *internet* um dado adicional que coloca, a nosso sentir, uma pá de cal sobre a pretensão dos Fiscos estaduais. Trata-se do fato de que somente é possível trafegar na *internet* por meio de um prestador de serviço

1 "17.07. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio."  
2 O Convênio Confaz nº 45/2014 autoriza os estados signatários (AC, MT, RJ, SP e SE) a conceder redução de base de cálculo e dispensar multa sobre "serviços de comunicação na modalidade de veiculação de mensagens de publicidade e propaganda em mídia exterior". A intenção, como dito, é que a carga tributária corres-

ponde ao percentual de 5% sobre a receita auferida, o que equipara a alíquota efetiva de ICMS à alíquota máxima do ISSQN.

3 As empresas de *outdoors* apenas inserem anúncios em uma plataforma física de sua titularidade. Não transmitem mensagens entre dois pontos por meio de um canal de telecomunicação. Prepondera nessa atividade a locação de espaço físico, puro e simples, impedindo, a nosso sentir, a cobrança do ICMS-comunicação.

4 O termo "inserção" de publicidade e propaganda denota com maior clareza a atividade dos portais de *internet*, já que o vocábulo "veiculação" remete a movimento, o que não se coaduna com a atividade dos sites de *internet*.

5 Vide nota de rodapé nº 3.

de comunicação<sup>6</sup>. No Brasil, a telecomunicação é levada a cabo por empresas autorizadas a operar pela Agência Nacional de Telecomunicações. Os portais de *internet*, por sua vez, operam sem qualquer tipo de anuência da Anatel, exatamente porque são meros usuários da rede de telecomunicações - e não prestadores deste serviço. Fatos recentes divulgados pela mídia mundial atestam o que se está a dizer: o governo francês tem pressionado o Google a contribuir financeiramente para a estrutura de telecomunicações do país, da qual a empresa de buscas virtuais se tornou a maior usuária - sem nada pagar por isso, exatamente por não ser prestadora do serviço de comunicação que permite a navegação na rede. O mesmo caminho tem sido estudado por outros países contra *sites* altamente geradores de tráfego de dados, como, por exemplo, o Facebook. Tanto um (Google) como outro (Facebook) também postam anúncios virtuais, mas não prestam serviço de comunicação. Logo, por uma questão lógica, não podem ser instados a pagar ICMS-comunicação. Se a publicidade é feita na *internet* e se o acesso a esse conteúdo somente se faz possível por meio de um prestador de serviço de comunicação, o mero veiculador do anúncio não pode ser obrigado a pagar um tributo que, pela Constituição brasileira, é exclusivo daqueles que se dedicam empresarialmente à transmissão de dados entre dois pontos, por meio de um canal disponibilizado ao usuário. Ademais, repise-se: para viabilizar a comunicação na *internet* é necessária prévia autorização da Anatel - desnecessária para a atividade desenvolvida pelos portais de *internet*. Assim, considerá-los contribuintes do ICMS equivale a dizer que estão prestando ilegalmente o serviço de comunicação - o que, obviamente, não procede.

O raciocínio aqui antecipado será desenvolvido com mais vagar nos pontos a seguir.

## 2. O (Equivocado) Assédio dos Fiscos Estaduais sobre os Serviços de Veiculação de Publicidade e Propaganda

### 2.1. A lista de serviços do ISSQN e a veiculação de publicidade e propaganda

Na redação original do Decreto-lei nº 406/1968<sup>7</sup>, as atividades de veiculação de publicidade e propaganda e de criação do material publicitário eram tratadas no mesmo item da lista, como espécies do mesmo gênero (serviços de publicidade). O sucessâneo Decreto-lei nº 834/1969 reafirmou a tributação dessas atividades, mantendo-as reunidas<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Além do prestador do serviço de comunicação é necessário que um provedor de acesso atribua ao usuário um endereço IP, necessário para a navegação. Contudo, apesar de o provedor de acesso não ser considerado prestador do serviço de comunicação (o que será detalhado mais adiante neste artigo), fato é que *sem prestação de serviço de comunicação não é possível navegar na internet*.

<sup>7</sup> Eis a redação o item XV do Decreto-lei nº 406/1968:

“XV - Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas regulares de publicidade, a elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação) e a divulgação de tais desenhos, textos ou outros materiais publicitários por qualquer meio apto a torná-los acessíveis ao público, inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros.”

<sup>8</sup> Eis a redação do item 35 do Decreto-lei nº 834/1969:

“35. Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade; elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários; divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio.”

Foi com a edição da LC nº 56/1987<sup>9</sup> que os serviços em questão foram divididos em dois itens apartados: o 85, que reunia as atividades relacionadas com a criação do anúncio; e o 86, que tratava da sua veiculação - excepcionando a incidência no caso dos “jornais, periódicos, rádio e televisão”.

A seu turno, o projeto da LC nº 116/2003 manteve as atividades separadas (itens 17.06 e 17.07<sup>10</sup>). Contudo, somente o 17.06 veio a lume, haja vista o veto ao item 17.07, assim justificado:

“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 nº 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 vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, *ter-se-ia, in casu*, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.”

Como se infere da leitura, a mensagem de veto se fundamenta em dois pilares distintos:

- a) violação à imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, d, da CR/1988);
- b) competência da União - e não dos municípios - para tributar serviços de comunicação que vão além das fronteiras de uma única municipalidade (RE nº 90.749/BA).

Salientando desde logo que o fundamento “b” invoca regra de tributação dos serviços de comunicação em vigor antes da Constituição de 1988, buscamos demonstrar a seguir as razões pelas quais nenhum dos dois argumentos constantes do veto se sustenta.

O primeiro ponto da mensagem de veto foi o de que o dispositivo violaria a imunidade tributária da mídia impressa, porquanto se previa a tributação da propaganda veiculada “por qualquer meio” - ao contrário da lista da LC nº 56/1987, que excepcionava da incidência a veiculação de publicidade por meio de jornais e periódicos.

<sup>9</sup> Eis os termos dos itens 85 e 86 da LC nº 56/1987:

“85. Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação);

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

<sup>10</sup> Eis os termos dos itens 17.06 e 17.07:

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

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

dicos (além de rádio e televisão). O equívoco reside no fato de que a norma, se viesse a ser publicada tal como aprovada pelo Congresso Nacional, poderia ser tranquilamente interpretada conforme a Constituição, autorizando a cobrança do ISSQN sobre veiculação de propaganda em qualquer meio *que não fosse imune* - resguardando, assim, tanto os jornais e periódicos (art. 150, VI, *d*, da CR/1988 - invocado no veto) como o rádio e a TV abertos, igualmente imunes (art. 155, parágrafo 2º, X, *d*, da Lei Maior, nesta inseridos pela EC nº 42/2003).

O segundo (e último) fundamento do veto é o de que a veiculação de publicidade e propaganda não poderia ser tributada pelo ISSQN haja vista que sobre ela incidiria o imposto federal sobre serviços de comunicação, impedindo o exercício da competência municipal nessa seara. De fato, antes da CR/1988 os serviços de comunicação intramunicipais eram sujeitos ao ISSQN, ao passo que a comunicação que transpusesse os limites da municipalidade se sujeitava ao imposto federal sobre serviços de comunicação<sup>11</sup>. Fato é, contudo, que desde a promulgação da atual Constituição as antigas competências federal e municipal sobre serviços de comunicação foram transferidas para os Estados e o Distrito Federal, por meio do ICMS-comunicação. De todo modo, buscando interpretar o conteúdo da mensagem de veto, podemos dizer que o seu segundo fundamento é o de que a *veiculação* de publicidade e propaganda é serviço de comunicação, conforme precedente do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, prolatado ainda sob a égide da Constituição pretérita<sup>12</sup>. Ocorre que o precedente do STF mencionado trata de hipótese na qual a veiculação de anúncios *por emissoras de rádio e TV* foi considerada serviço de comunicação - o que não se disputa. Afinal, nesses casos o veiculador do anúncio é também transmissor da mensagem, via radiodifusão, classificando-se como prestador do serviço de comunicação. Contudo, sendo a publicidade veiculada por outros meios (físicos ou virtuais), cada um merecerá análise própria. O próprio STF, ao analisar o caso da veiculação de publicidade em jornais impressos, concluiu que estes não prestam serviço de comunicação. Os periódicos impressos, de fato, fazem a simples inserção de anúncios em suas páginas, hipótese que passa ao largo da prestação de serviço de comunicação segundo a Suprema Corte<sup>13</sup>.

Assim é que não se pode afirmar que o veto foi corretamente aplicado, já que o dispositivo em questão, existente em todas as listas anteriores de serviços passíveis de tributação pelo ISSQN, nunca fora declarado inconstitucional. Desse modo, o que ocorreu foi simplesmente a retirada do âmbito de competência municipal do poder de tributar a *veiculação* de publicidade e propaganda. Não houve, a nosso sentir, reconhecimento da competência estadual para fazer incidir o ICMS-comunicação em tal atividade - apesar da atecnia que pautou a redação da mensagem de veto.

<sup>11</sup> Nos termos da CRFB/1967:

"Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal."

<sup>12</sup> Confira-se a ementa do acórdão:

"ISS, Serviços de Propaganda e Publicidade através de Canal de Televisão cujas Imagens ultrapassam os limites de um Município. Não Incidência. Dada a Competência Tributária da União. Recurso Extraordinário não Conhecido." (STF, Pleno, RE nº 90.749/BA, Relator Min. Cunha Peixoto, DJ de 3.7.1979, p. 5.154)

<sup>13</sup> STF, Pleno, RE nº 87.049/SP, Relator pl. acórdão Min. Cunha Peixoto, j. em 13.4.1978, RTZ 87/608-12.

Vale registrar, por fim, que alguns municípios tentam enquadrar a *veiculação* de publicidade no item 17.06 da lista da LC nº 116/2003, que trata, como visto, da *criação* de propaganda. Contudo, tal pretensão não se sustenta face à jurisprudência do STJ que estatui a taxatividade da lista de serviços tributáveis pelo ISSQN<sup>14</sup>.

## 2.2. A reação dos Estados ao veto presidencial e o PLS nº 386/2012:

### contra-ataque municipal

Em face do veto ao item 17.07 e das suas razões, os Estados passaram a cogitar a incidência do ICMS-comunicação sobre a veiculação de publicidade e propaganda *feita por qualquer meio*, como se a sua retirada do âmbito de competência dos Municípios automaticamente autorizasse a tributação pelo ICMS-comunicação - uma visão obviamente equivocada das normas de competência constitucional.

Em reação a essa empreitada, os Municípios buscam atualmente aprovar o Projeto de Lei do Senado nº 386/2012, que promove alterações na LC nº 116/2003, dentre elas o retorno do serviço de veiculação de publicidade e propaganda à lista de serviços tributáveis pelo ISSQN. O texto em votação utiliza o vocábulo *inserção*<sup>15</sup> em substituição à tradicional expressão *veiculação*, com o claro propósito de distingui-lo do serviço de comunicação sujeito ao ICMS. Assim é que as empresas que simplesmente *inserem* anúncios em determinados locais (como ocorre com os *outdoors* e os portais de internet), não se sujeitariam ao ICMS-comunicação, mas sim ao ISSQN, como tradicionalmente sempre ocorreu. Porém, as empresas que efetivamente transmitem o anúncio do emissor ao receptor, por meio de um canal de comunicação por elas explorado (como as emissoras de rádio e TV, por exemplo) são potenciais contribuintes do ICMS-comunicação caso não se enquadrem em alguma regra de imunidade ou isenção.

De toda sorte, fato é que a inexistência de permissivo na LC nº 116/2003 para tributação do serviço de veiculação de publicidade e propaganda não implica que este possa ser tributado pelo ICMS-comunicação quando a veiculação for realizada por empresa não prestadora do serviço de comunicação. Vejamos esse raciocínio adiante, com mais vagar.

<sup>14</sup> Assim entendeu o STJ, em hipótese análoga à presente, na qual a municipalidade pretendia se valer de outro dispositivo da lista de serviços para tributar atividade vedada quando da edição da LC nº 116/2003:

"2. A partir da vigência da Lei Complementar 116/03, em face de veto presidencial em relação ao item 13.01, não mais existe previsão legal que ampare a incidência do ISS sobre a atividade de produção, gravação e distribuição de filmes, seja destinada ao comércio em geral ou ao atendimento de encomenda específica de terceiro, até mesmo porque o item vetado não fazia tal distinção.

3. Ademais, não é possível, para fins de tributação, enquadrar a atividade em questão em hipótese diversa, de cetero matográfica, pois: j) Existindo veto presidencial quanto à inclusão de serviço na Lista de Serviços Anexa ao Decreto-lei 406/68, com redação da Lei Complementar 56/87, é vedada a utilização da interpretação extensiva (REsp 1.027.267/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 29/04/2009)"; (STJ, REsp nº 1.308.628/RS, Relator Min. Benedito Gonçalves, DJe de 2.8.2012)

<sup>15</sup> Projeto de Lei do Senado nº 386/2012:

"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)."

Anotemos que a alteração é de boa técnica legislativa, pois o termo "inserção" é mais preciso para distinguir a mera *exposição do conteúdo publicitário* do efetivo *transporte* da mensagem do emissor para o receptor.

### 3. A Distinção entre o Serviço de Comunicação e a Atividade dos Provedores de Informação na Internet

#### 3.1. O fato gerador do ICMS-comunicação e sua primazia em relação ao ISSQN

À luz da Constituição de 1988, tanto os Estados como os Municípios podem instituir impostos sobre a "prestação de serviços". Reserva-se aos entes estaduais o poder de tributar a prestação de serviços de transporte não municipal e de comunicação, ao passo que os Municípios podem gravar os prestadores de serviços que (i) não sejam alcançados pelo ICMS e (ii) tenham suas atividades previstas na lista veiculada em lei complementar.

Logo, a tributação pelo ISSQN da veiculação de publicidade e propaganda somente poderia ocorrer se o serviço não fosse previamente qualificado como de comunicação. Assim, após a incidência por décadas do ISSQN sem qualquer tipo de questionamento, o início da exigência do ICMS-comunicação pelos Estados após o veto ao item 17.07 mais parece um oportunismo arrecadatório.

Inobstante, analisemos se a veiculação de anúncios pode ser qualificada como serviço de comunicação: elemento essencial para o deslinde da presente *questio juris*:

À luz da ciência das comunicações, o processo comunicacional é formado por cinco elementos:

- Emissor: fonte da mensagem;
- Canal: meio pelo qual os sinais são transmitidos;
- Mensagem: informação que é transmitida;
- Código: conjunto de signos e regras de combinação próprias a um sistema de sinais;
- Receptor: destinatário da informação.

Em síntese, o núcleo do fenômeno comunicativo é constituído pelo envio de uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal por onde é transmitida.

Para fins tributários, o processo comunicacional somente tem relevo quando um terceiro o explora economicamente, por meio da *prestação do serviço de comunicação*. Esta prestação se dá quando o terceiro intermedeia a comunicação entre emissor e receptor, disponibilizando o canal para transmissão da mensagem, que a levará do emissor ao receptor. Assim, *a nota caracterizadora da prestação do serviço está no domínio e exploração do canal de comunicação pelo prestador*. Impende ainda notar que a Primeira Seção do STJ já assentou que a mera disponibilização de meios para possibilitar ao usuário a fruição do serviço de comunicação não se confunde com a sua efetiva prestação - necessária para que ocorra o fato tributável pelo ICMS<sup>16</sup>.

A atividade do prestador de serviço de comunicação sujeito ao ICMS deve consistir, portanto, em uma *obrigação de fazer*, traduzida na existência de um sistema

de transporte (canal) para *transmitir* a mensagem de um ponto A até um ponto B, distantes entre si.

Diante dessas premissas, pode-se afirmar desde já que o serviço do provedor de informações na *internet* - categoria na qual se enquadram os portais, contratados para veicular publicidade e propaganda virtual em suas páginas - não é equivalente ao do prestador de serviço de comunicação. Afinal, o provedor não transmite mensagem entre dois pontos, limitando-se a, de forma estática, inserir a publicidade do terceiro em sua página. O acesso à *home page* somente poderá ser feito por meio de um prestador de serviço de comunicação - uma outra empresa, detentora de licença da Anatel para realizar o tráfego de dados do usuário na *internet*.

A análise das normas regulatórias aplicáveis aos provedores de informação na *internet* confirma essa conclusão prévia. Vejamos.

#### 3.2. Os provedores de informação na internet: aspectos regulatórios e fáticos

Os serviços oferecidos pelos provedores de *internet*, conforme Norma nº 004/1995 da Anatel<sup>17</sup>, são de duas espécies:

- a) o provimento de *acesso*, que cuida do fornecimento do protocolo (*Internet Protocol - IP*) para autenticação do usuário na rede<sup>18</sup>. O IP é necessário para que os dados possam ser, a partir de então, virtualmente transportados pelo prestador do serviço de comunicação; e
- b) o provimento de *informação*, que consiste na oferta de conteúdos (notícias, propaganda, filmes, músicas etc.) e utilidades (hospedagem de *web site*, conta de *e-mail* etc.) aos usuários.

Nenhuma dessas atividades se confunde com o serviço de comunicação prestado pelas concessionárias e autorizadas da Anatel. Estas são as responsáveis pelo tráfego de dados, voz e imagem, nas diversas modalidades de navegação na *internet* existentes: por linha discada, radiofrequência, cabo, celular e outras. Assim, os provedores de acesso e de informação apenas acrescentam novas utilidades (relacionadas ao acesso, ao armazenamento, à apresentação, à movimentação ou à recuperação de informações) ao serviço de telecomunicações que lhes dá suporte. Por isso, *tanto o provimento de acesso como o provimento de informação são considerados*

<sup>16</sup> Norma nº 004/1995 da Anatel.

<sup>17</sup> Definições.

Para fins desta Norma são adotadas as definições contidas no Regulamento Geral para execução da Lei nº 4.117, aprovado pelo Decreto nº 52.026, de 20 de maio de 1963, alterado pelo Decreto nº 97.057, de 10 de novembro de 1988, e ainda as seguintes:

(...) (c) Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;  
 (d) Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;  
 (e) Provedor de Serviço de Informações: entidade que possui informações de interesse e as dispõe na Internet, por intermédio do Serviço de Conexão à Internet.

<sup>18</sup> Sobre a atividade dos provedores de acesso à internet, já tivemos a oportunidade de escrever:

"O provedor de acesso não é titular do endereço IP (possuindo apenas direito de uso do mesmo) e tampouco da infraestrutura de telecomunicações que permite a comunicação pela internet. Seu trabalho consiste em disponibilizar um número de IP para o usuário e "rotear" as mensagens enviadas e recebidas pelo mesmo, de modo que a comunicação pelas diversas vias que compõem a internet seja otimizada." (MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 149)

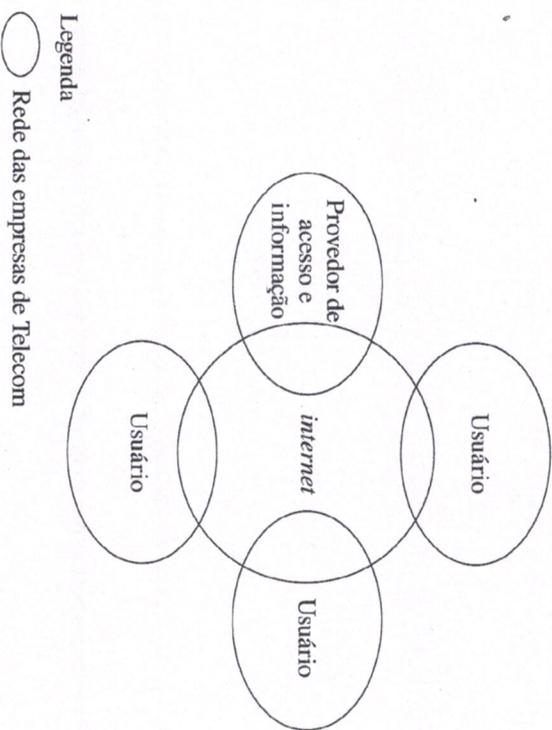
<sup>16</sup> Assim já decidiu o STJ:

"Os atos de locação de aparelhos, manutenção das Estações Rádio-Base, das torres de transmissão, dos softwares de gerenciamento e outros serviços similares, por si só, não representam efetiva comunicação, ostentando a natureza de meros atos preparatórios ou posteriores à atividade tributada." (STJ, Primeira Seção, REsp nº 760.230/MG, Relator Min. Luiz Fux, DJe de 1º/7/2009)

*serviços de valor adicionada*, conforme se deduz do parágrafo 1º do art. 61 da LGT19.

O provedor de acesso/informação, portanto, é um mero usuário do serviço de telecomunicação e não um prestador desse serviço<sup>19</sup>. Um portal de notícias apenas oferta conteúdo, sendo que o tráfego de dados, voz e imagem é realizado pela empresa detentora da outorga do serviço de telecomunicação, sujeito passivo do ICMS-comunicação.

A falta de autonomia do serviço oferecido pelo provedor de informações é evidente: o acesso à publicidade virtual somente pode ser feito pelo usuário que trata previamente um serviço de comunicação. É este que viabilizará a navegação na rede. Da mesma forma, o prestador do serviço de publicidade na *internet* é também usuário do serviço de telecomunicação, pois simplesmente insere em seu servidor um determinado material publicitário, que somente será acessível por quem efetivamente contratar um serviço de comunicação. O desenho abaixo retrata a situação:



<sup>19</sup> Lei nº 9.472/1997:

"Art. 61 Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescena, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

<sup>20</sup> § 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição."

Registre-se que as empresas de telecomunicação, ao prestarem o serviço de banda larga ou "TV a cabo podem ofertar o provimento de acesso à *internet*, desde que o façam gratuitamente, conforme Resolução nº 614/2013, que aprova o Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia. Paralelamente, continuam existindo os provedores de acesso que ofertam o serviço onerosamente, aos usuários dos serviços de telecomunicação na modalidade - praticamente extinta - de *internet* discada.

O gráfico demonstra, em pequena escala, a *internet*. Pode-se visualizar alguns sujeitos que se conectam através dessa rede: os usuários e os provedores de acesso e informações, todos conectados à *internet* por meio da rede de telecomunicação. Essa conexão é propiciada pelas empresas de telecomunicação, responsáveis por toda a infraestrutura, por meio da qual fluem os dados. É preciso, então, contratar os serviços de uma dessas empresas para conectar-se à *internet*. E isso vale para todos, seja um simples usuário ou um provedor de acesso e informações.

Uma vez conectados, todos os sujeitos podem acessar uma infinidade de dados e conteúdos situados em qualquer computador do mundo que esteja conectado à *internet*. Nessa perspectiva, os provedores de acesso e de informações, tal como todos os usuários são tomadores dos serviços das empresas de telecomunicações. O provedor de acesso disponibiliza o endereço IP para quem, possuindo uma conexão de banda larga, deseja se conectar à rede mundial. Os usuários enviam e-mails, postam informações em *sites* e *blogs*, etc. O provedor de informações, por sua vez, disponibiliza conteúdos de notícias, entretenimento e publicitário (por intermédio de agentes, como o indicado no desenho). Seja qual for o conteúdo, este somente é transmitido se houver uma empresa de telecomunicações interligando emissor e receptor.

Assim, fica claro que os únicos prestadores de serviço de comunicação são as empresas que detêm a infraestrutura de rede. Estas recolhem o ICMS e repassam aos usuários (seja o internauta, seja o provedor de acesso ou o provedor de informação), que suportam o tributo.

#### 4. A Jurisprudência do STJ: os Provedores de Acesso à *Internet* prestam Serviço de Valor Adicionado - Mesma Lógica Aplicável aos Provedores de Informação

Em 2006, com fundamento no art. 2º, III, da LC nº 87/1996<sup>21</sup> conjugado com o parágrafo 1º do art. 61 da LGT, o Superior Tribunal de Justiça, editou a Súmula nº 334 para consolidar o entendimento de que "o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à *Internet*", porquanto estes seriam prestadores de serviço de valor adicionado - logo, usuários (e não prestadores) do serviço de telecomunicações.

As premissas fixadas nos julgados sobre o provimento de *acesso* se aplicam integralmente aos provedores de *informação* na *internet*, afastando igualmente nestes casos a incidência do ICMS.

Tal como o serviço de *acesso*, o provimento de *informações* é necessariamente suportado por um serviço de telecomunicações. Na verdade, o serviço de *informação* depende não só do serviço de telecomunicação, como também do serviço de *acesso*, prestado pelos provedores. Assim, somente depois de estabelecida a conexão entre dois pontos (pela empresa de telecomunicações) e cumprido o protocolo

<sup>21</sup> LC nº 87/1996:

"Art. 2º O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza."

de acesso à rede (pelo provedor de acesso), é que os provedores de informação podem atuar. O serviço prestado adiciona valor - mais especificamente, conteúdo - à comunicação já estabelecida. Não há dúvidas, portanto, de que se trata de serviço de valor adicionado, nos termos do parágrafo 1º do art. 61 da LGT.

No REsp nº 456.650/PR<sup>22</sup>, o STJ concluiu que o serviço de comunicação, utilizado pelo usuário para ter acesso à *internet* (seja para alcançar o conteúdo oferecido pelos servidores, seja para acessar qualquer outro conteúdo compartilhado na rede), é aquele prestado pelas empresas de telecomunicação. Isso significa que “em verdade, são ambos, provedores e usuários, tomadores do serviço de comunicação, cujo suporte maior e imprescindível é o serviço de telecomunicação”. Assim, nos serviços prestados pelos provedores de acesso, “não há respaldo para que o Fisco faça nascer daí um liame jurídico, tributário, o que seria, em termos concretos, fazer incidir o ICMS sobre o tráfego telefônico, já tributado”.

Desse modo, a questão se encerrou no STJ, pois o STF não conheceu da matéria, que entende ser de seara exclusivamente infraconstitucional<sup>23</sup>.

Portanto, os serviços prestados pelos provedores (tanto de acesso, analisado pelo STJ, como de informação, que segue a mesma lógica) não se confundem com o serviço de comunicação, haja vista que:

- a) tecnicamente não são suficientes para promover a comunicação, pois dependem sempre de um prestador de serviço de telecomunicação; e
- b) legalmente não se confundem com o serviço de telecomunicação que lhes dá suporte e permite a sua própria existência (definição do art. 61, parágrafo 1º, da LGT, interpretada pelo STJ como válida à luz do Direito Tributário).

Assim, tanto o provimento de acesso como o de informação não se sujeitam ao ICMS. Por conseguinte, a *inserção de publicidade e propaganda*, assim como de qualquer outro conteúdo, nas páginas dos provedores de informação na *internet* não constitui serviço de comunicação, sendo indevida a cobrança de ICMS sobre receitas dessa natureza.

## 5. Conclusão

O fato de o serviço de publicidade e propaganda ter sido excluído do rol da lista de serviços do ISSQN<sup>24</sup> não tem o condão de torná-lo tributável pelo ICMS-comunicação. A Constituição da República é clara: somente incide ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação, cujas nuances vimos no item 3 deste trabalho. Portanto, a mera ausência de autorização legal para incidência do ISSQN não torna a atividade tributável pelo ICMS. O raciocínio é exatamente o inverso: somente seria

possível a cobrança do ISSQN - mesmo quando havia previsão na lista - se o serviço não fosse considerado de comunicação. Do contrário, haveria violação ao art. 156, III, da Lei Maior, segundo o qual o ISSQN somente incide sobre serviços de qualquer natureza “não compreendidos no art. 155, II”, ou seja, não tributáveis pelo ICMS.

Os serviços ofertados pelos provedores de informação na *internet* não se confundem com o de comunicação, tanto por razões técnicas (insuficiência para promover a comunicação com seu exclusivo aparato) como por expressa disposição legal (parágrafo 1º do art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações). Os aludidos provedores são prestadores de serviços de valor adicionado, que apenas agregam facilidades ao serviço de comunicação preexistente e prestado por terceiros.

Conclui-se, portanto, que as receitas obtidas pelos provedores de informação na *internet* para veicular publicidade e propaganda não sofrem a incidência do ICMS ou do ISSQN, uma vez que não são prestadores do serviço de comunicação e tampouco estão elencados na lista anexa à LC nº 116/2003. São ilegítimas, assim, as exigências fiscais contra os portais de *internet* que têm buscado exigir-lhes o ICMS-comunicação, eis que nunca foram e não são - inclusive por ausência de autorização da Anatel - prestadores de serviço de comunicação.

<sup>22</sup> STJ, Segunda Turma, REsp nº 456.650/PR, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ de 8.9.2003, p. 291.

<sup>23</sup> Assim constou no acórdão que rejeitou a apreciação, no âmbito da Corte Suprema, da natureza dos serviços prestados pelos provedores de acesso à *internet*:

“A questão relativa à incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de *internet* foi dirimida com fundamento na legislação infraconstitucional que disciplina a espécie: Lei nº 9.472/97, Lei Complementar nº 87/96 e norma nº 004/95, do Ministério das Comunicações. 2. A ausência de ofensa direta à norma constitucional torna incabível o recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STF, Agr. no RE nº 596.805/DF; Relator Min. Eros Grau, DJ de 27.10.2009)

<sup>24</sup> Por obra do veto presidencial ao item 17/07 da lista anexa à LC nº 116/2003.