

A PUBLICIDADE E PROPAGANDA E AS FRONTEIRAS ENTRE ISSQN E ICMS

THE DISPUTE BETWEEN STATES AND COUNTIES ABOUT TAXING ADVERTISEMENT COMPANIES' INCOME

André Mendes Moreira

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Mestre em Direito Tributário pela UFMG

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG

Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT

Advogado

Alice Gontijo Santos Teixeira

Mestranda em Direito Tributário pela UFMG

Integrante do Comitê Tributário do CESA/MG

Advogada

RESUMO

Os Estados e Municípios travam acirrada disputa no intuito de tributar as receitas das empresas de veiculação de publicidade e propaganda. Conforme demonstraremos, a veiculação de publicidade e propaganda tem materialidade distinta do serviço de comunicação, por esta razão, é potencialmente tributada pelo ISS. Contudo, em razão do veto presidencial ao projeto de lei que culminou na LC nº 116/2003, que retirou o item da “veiculação de publicidade” da lista do ISS, atualmente estas receitas estão fora do alcance dos Fiscos Municipais. Apenas os Estados a alcançam, quando este conteúdo é transmitido por meio das empresas de telecomunicação, compondo, assim, a base de cálculo do ICMS.

PALAVRAS-CHAVE: tributação; publicidade; propaganda; comunicação.

ABSTRACT

There is a judicial dispute in administrative and judicial courts between states and counties about taxing advertisement companies' income. The dispute lays on a legal definition of “advertisement”, whether it consists in communication service or not. If it does so, it should be taxed by a state tax on communication. If it does not, it could be taxed by a county tax on services in general. However the Law n. 116 of 2003 annulled a rule that prescribed the taxation on advertisement by the counties. So, nowadays, advertisement companies cannot be

taxed by the counties. Only when the advertisement is promoted through telecommunication companies, it is taxed by the state tax on communication. When the promotion is made through outdoors, banners, newspaper, etc. it is free of any levy imposed on services.

KEY-WORDS: tax; advertisement; communication; services.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade global contemporânea tem observado, nas últimas décadas, com a modernização dos sistemas de telecomunicação, um crescimento vertiginoso da difusão de ideias e da interação das pessoas. Com a criação de plataformas interativas (a exemplo, hoje, os “smartphones”) a forma de se comunicar e de se informar potencializou-se, pois estas plataformas propiciaram às pessoas uma interação simultânea (“real time”) e múltipla (por meio de som, imagem e texto). No Brasil, a estabilidade e o crescimento econômico, alcançados desde a criação do Plano Real, permitiram a participação cada vez mais considerável da população nesta sociedade global conectada por meio dos sistemas de telecomunicação.

Sobre a relevância do setor de serviços no PIB nacional, no qual se inserem os serviços de comunicação, vejamos a notícia de Abram Szajman (2012) veiculada na Folha de São Paulo, em 18 de janeiro de 2012:

As transformações recentes da sociedade brasileira atestam essa realidade e apontam para uma tendência irreversível. O aumento da renda do consumidor, acompanhado por uma distribuição que fez da classe média o segmento majoritário da população, provocou inicialmente um forte consumo de bens, que agora se converte em demanda por serviços.

Em outras palavras, a emergente classe C, depois de comprar casa, carro, computador e outros bens duráveis, quer agora melhorar sua qualidade de vida gastando com viagens, academias de ginástica, cursos de idiomas, especializações e demais serviços vinculados às áreas de saúde, educação, lazer e cultura.

[...]

O Brasil é uma economia a caminho da modernidade e, em valores absolutos, isso implica numa expansão de todos os setores. O setor de serviços, porém, tende a ser cada vez mais expressivo, relativamente às atividades primária e secundária. Da mesma forma, ignorar que a inserção global faz parte desse jogo é apostar numa improvável volta ao passado.

O crescimento dos serviços de comunicação no Brasil pode ser verificado pela evolução do número de assinantes de telefonia, internet e TV por assinatura, conforme dados colhidos da TELECO-Inteligência em Telecomunicações do ano de 2006 a 2012 (TELECO, 2013):

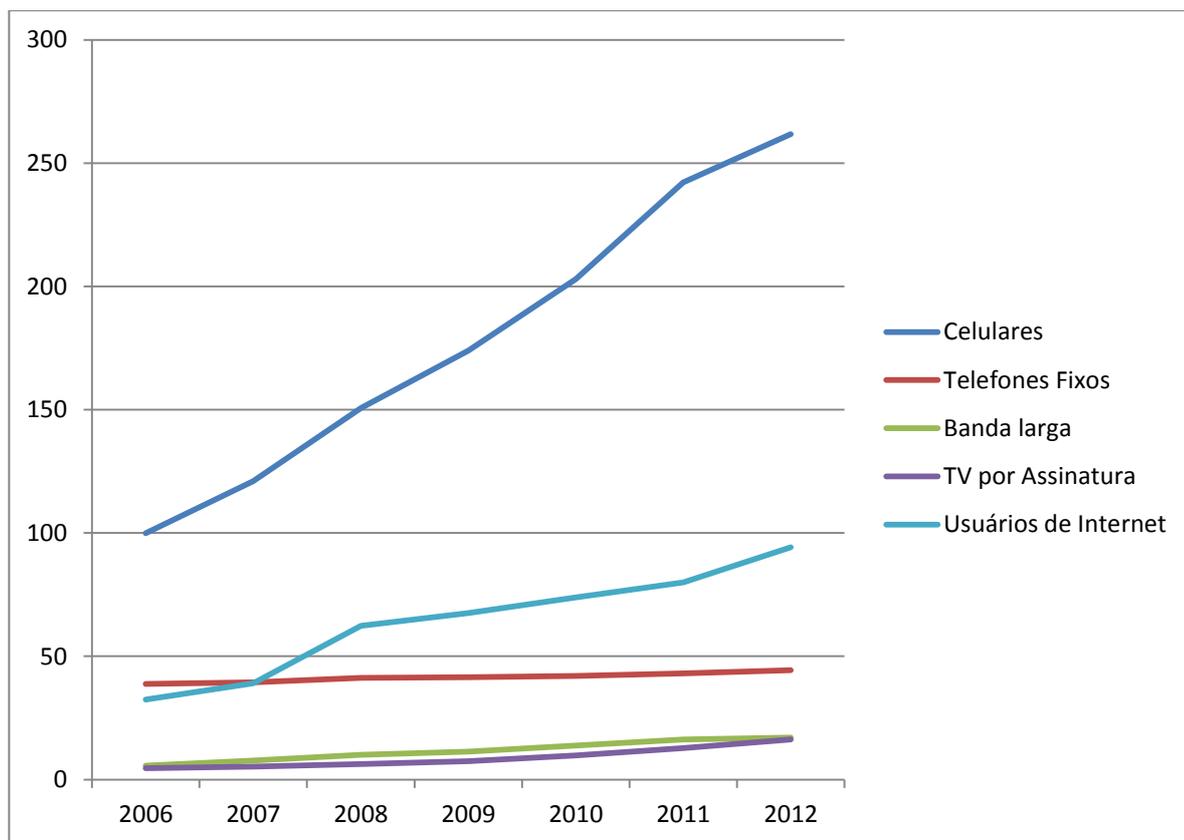


Gráfico 1 – Evolução dos assinantes de telefonia, internet e TV por assinatura no Brasil

Nesse contexto, as empresas de telecomunicação vêm apresentando grande incremento de receita, o que tem instigado o conflito entre os Estados e Municípios em busca de suas respectivas parcelas tributárias. O conflito decorre, conforme se demonstrará, da divergência interpretativa do que constitua serviço de comunicação e da definição da base de cálculo tributável. Os Municípios travam acirrada disputa judicial para tentar tributar as atividades preparatórias dos serviços de comunicação (como é exemplo a habilitação, a assinatura, etc.), os Estados tentam inserir na base de cálculo tributária do ICMS, além das receitas auferidas com o serviço de comunicação em si, aquelas receitas decorrentes da locação de equipamentos (como é exemplo o modem, o decodificador, etc.) e ambos, Estados e Municípios, disputam as receitas das empresas de veiculação de publicidade e propaganda. Sobre este último conflito, reside o escopo deste artigo.

Conforme desdobraremos a seguir, a veiculação de publicidade e propaganda tem materialidade distinta do serviço de comunicação, sendo, por esta razão, potencialmente tributada pelo ISS. Contudo, em razão do veto presidencial ao projeto de lei que culminou na LC nº 116/2003 (BRASIL, 2003a), que retirou o item “veiculação de publicidade” da lista do ISS, atualmente estas receitas estão fora do alcance dos Fiscos Municipais. Este vácuo

legislativo acabou por estimular as investidas dos Fiscos Estaduais sobre estas receitas. Contudo, conforme demonstraremos, apenas quando as empresas de publicidade e propaganda veiculam seus anúncios por meio dos serviços de telecomunicação é que estas receitas serão tributadas pelo ICMS, por comporem sua base de cálculo. Quando forem veiculadas por outros meios, tais como *outdoor*, *busdoor*, jornais, revistas, painel eletrônico, dentre outros, não poderão ser tributadas pelos Municípios, por inexistência de norma autorizativa.

2 O ESQUADRO CONSTITUCIONAL DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS

Tanto os Estados quanto os Municípios têm competência para tributar o fato “**serviços**”. A repartição desta competência está prescrita na Constituição, que conferiu: (a) aos estados o poder de tributar os serviços de transporte não-municipal e de comunicação (art. 155 da CR/88¹); e aos Municípios o poder de tributar os demais serviços, desde que previstos em uma lista veiculada por lei complementar (art. 156 da CR/88²).

Estabelece, ainda, a Constituição, regra preventiva de conflitos que podem surgir nas **operações mistas**, aquelas em que há simultaneamente a prestação de um serviço e o fornecimento de uma mercadoria (art. 155, §2º, IX, b). Segundo a regra constitucional, estando o serviço previsto na lista anexa à Lei Complementar do ISS, incidirá este tributo, caso contrário, será tributado pelo ICMS. Assim, a Constituição conferiu aos Municípios primazia para tributar as operações mistas, relegando aos Estados competência subsidiária.

¹ Confira-se o teor do dispositivo:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX – incidirá também:

[...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.” (BRASIL, 1988)

² Confira-se o teor do dispositivo:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (BRASIL, 1988)

Esse potencial conflito de competência entre Estados e Municípios na tributação dos serviços – especialmente das operações mistas – era, até a CR/67³, solucionado pelo **critério da preponderância**. Segundo este, a tributação seria atribuída aos Estados (ICM⁴) ou aos Municípios (ISS) a depender da prevalência, na operação, da prestação de serviço ou do fornecimento da mercadoria. Assim, a parcela (serviço ou mercadoria) que correspondesse ao maior montante do preço da operação determinaria a incidência do ISS ou do ICM, conforme o caso. Decerto por seu elevado subjetivismo, tal princípio suscitou diversos conflitos em torno da tributação das operações mistas.

Assim, em 1968, dois anos após sua vigência, o art. 71 do Código Tributário Nacional (CTN)⁵ foi revogado pelo art. 8º do Decreto-Lei nº 406/68⁶, que instituiu o **critério da taxatividade** da lista de serviço, ainda vigente na atual Lei Complementar (LC) nº 116/03 em seu art. 1º, § 2º⁷ e replicado na LC nº 87/96 (Lei Kandir)⁸. Portanto, segundo a regra atual,

³ Confira-se os termos do dispositivo:

“Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

[...]

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.” (BRASIL, 1966a)

⁴ O ICMS somente adveio com a Constituição de 1988, que atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal competência para tributar não apenas as operações de circulação jurídica de mercadorias (então sujeitas ao ICM) mas também a prestação de serviços de comunicação e de transporte não-municipal.

⁵ Confira-se os termos do dispositivo:

“Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para efeitos deste artigo, considera-se serviço:

[...]

§ 2º As atividades a que se refere o parágrafo anterior, quando acompanhadas do fornecimento de mercadorias, serão consideradas de caráter misto para efeito de aplicação do disposto no § 3º do art. 53, salvo se a prestação do serviço constituir o seu objeto essencial e contribuir com mais de 75% (setenta e cinco por cento) da receita média mensal da atividade.” (BRASIL, 1967)

⁶ Confira-se os termos do dispositivo:

“Art. 8º O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa.

§ 1º Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 2º O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao Imposto sobre Circulação de Mercadoria.” (BRASIL, 1968)

⁷ Confira-se os termos do dispositivo:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.” (BRASIL, 2003a)

⁸ Confira-se os termos do dispositivo:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

os serviços constantes da lista anexa à LC n° 116/03 são tributados exclusivamente pelos Municípios, ainda que a prestação envolva também o fornecimento de mercadorias. Adotou-se, assim, o **critério da unicidade** para as operações mistas. Nestes casos, não se exige do intérprete a árdua tarefa de segregar as parcelas da operação em prestação de serviço e fornecimento de mercadoria, devendo um dos tributos (ISS ou ICMS) incidir sobre o valor integral da operação.

A CR/88 (BRASIL, 1988) constitucionalizou o comando complementar:

Art. 155. (omissis)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

IX – incidirá também:

[...]

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) corrobora a primazia dos Municípios para tributar as operações mistas:

A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. (BRASIL, 1996b)

O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS. (BRASIL, 1996c)

O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares. (BRASIL, 2003b)

Colhe-se, ainda, da jurisprudência do STJ, interessante precedente (BRASIL, 2011), no qual foi determinada a segregação do preço da operação mista. No caso, o STJ aplicou o item da lei complementar que determinava fosse o fornecimento de mercadoria tributado exclusivamente pelo ICMS, excepcionando, assim, sua própria norma de competência. Confira-se trecho do julgado:

Em regra, incidiria somente ISS. Porém, no caso dos autos, há uma peculiaridade que deve ser observada. A própria lei que lista os serviços que serão tributados pelo ISS traz expressamente uma exceção quanto a peças e partes empregadas. Como se

[...]

IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.” (BRASIL, 1996)

observa da leitura dos itens 69 do Decreto-Lei n. 406/68 e 14.1 da Lei Complementar n. 116/2003, sobre o fornecimento de peça incidirá ICMS.

[...]

Dessa foram, há incidência de ISS sobre os serviços de conserto e manutenção de refrigeradores, e ICMS quanto ao fornecimento de peças. Ressalta-se, porém, que a base de cálculo do ICMS deve recair somente sobre o valor da mercadoria evitando-se a bitributação, como bem determinou o Tribunal de origem (fl.205e)

Portanto, como ilustra o citado precedente, há a possibilidade de a lei complementar do ISS, ao atender o comando constitucional, não exercer em toda extensão sua competência tributária. Podendo tributar toda a operação mista, exime-se de fazê-lo, e prevê expressamente – tal como no julgado mencionado – que tributará exclusivamente a parcela da operação que se refere à prestação de serviço, deixando para os Estados a possibilidade de tributar a outra parcela referente ao fornecimento de mercadoria, o que se dará por consequência da competência subsidiária dos Estados.

Dessume-se, pois, da interpretação conjunta das normas constitucionais e complementares, que o ISS incidirá sobre as operações que envolvam (ainda que não exclusivamente, frise-se) serviços previstos na lista anexa à LC n° 116/03, ao passo que o ICMS, além dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e dos serviços de comunicação, terá por objeto operações que envolvam (ainda que não exclusivamente) a circulação de mercadorias. Em suma: tratando-se de operação mista (que envolva prestação de serviço e circulação de mercadoria) deve-se perquirir se o serviço está previsto da lista anexa à lei complementar, em sendo positiva a resposta, incide o ISS, caso contrário, o ICMS. A regra, portanto, é a da **unicidade da operação** (tributação do preço integral por um único tributo), excepcionada pontualmente pela LC n° 116/03.

Assim, *in abstracto*, não há que se falar em conflito de competência entre Estados Municípios, no que se refere à tributação sobre serviços, pois a outorga constitucional para a instituição do ISS e do ICMS sobre esses fatos não permite sobreposição de competência.

3 O CONCEITO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PARA FINS TRIBUTÁRIOS

3.1 O conceito constitucional de comunicação

O art. 155, II da CR/88, ao estabelecer a competência dos Estados para tributar as “prestações de serviços de (...) comunicação”, não define o sentido da expressão, deixando ao intérprete a incumbência de conceituá-la. É preciso, então, antes de apreender o vocábulo no seu sentido constitucional, compreendê-lo semanticamente.

Em estudo aprofundado do tema (MOREIRA, 2006), concluiu-se que

o conceito de comunicação está relacionado à transmissão de uma mensagem, de um ponto a outro, com a preservação do sentido da mesma. É dizer: a comunicação é uma atividade por meio da qual o emissor faz chegar ao receptor, por meio de um código (fala, escrita, sinais, et cetera), uma proposição (que se convencionou denominar “mensagem”).

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.

A emissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal pela qual é transmitida, constitui, assim, o **núcleo do processo comunicativo**.

Para fins tributários, todavia, interessa não a ocorrência pura e simples da comunicação, mas a existência de **efetiva⁹ prestação do serviço de comunicação**. Esta prestação se dá quando um terceiro intermedeia a comunicação, entre emissor e receptor, os quais, distantes um do outro, necessitam do terceiro para, através da **disponibilização do canal**, ultimar a comunicação. Assim, não interessa, para fins de definição da prestação de serviço de comunicação tributável, o conteúdo da mensagem, o código utilizado, tampouco a identificação do emissor ou do receptor; a nota caracterizadora está no domínio e exploração do canal pelo prestador.

Mas, não basta para dizermos que há prestação de serviço de comunicação que o prestador disponibiliza o canal. A mera disponibilização de meio constitui locação (obrigação de dar), sendo que a prestação de serviço tem como núcleo uma obrigação de fazer¹⁰. Se a

⁹ A efetividade, ou concretude, da comunicação como requisito para tributação pelo ICMS, é reforçada pela doutrina, como já anotou Misabel Derzi:

“Assim, o fato gerador (dentro do campo de incidência do ICMS) não são os contratos de prestação de serviços de transporte e de comunicação propriamente ditos, mas os atos de execução daqueles contratos, ou seja, a efetiva prestação do serviço.” (BALEEIRO, 2001, P. 479)

¹⁰ Colhemos da lição de Misabel Derzi nos comentários à obra de Baleeiro (2001, p. 491, grifo nosso) que o “que é fundamental é que o **fazer** haverá de prevalecer sobre o **dar**” para que tenhamos caracterizada a prestação de serviço.

mera locação do meio não configura serviço de transporte¹¹, tampouco pode representar serviço de comunicação (transporte de mensagem), logo trata apenas de cessão de uso pelo detentor do meio a outrem¹². A Primeira Seção do STJ já assentou, em acórdão prolatado à unanimidade (BRASIL, 2005), que a mera disponibilização de meios para possibilitar ao usuário a fruição do serviço de comunicação não se confunde com a sua efetiva prestação.

A atividade do terceiro deve consistir, portanto, em uma **obrigação de fazer** – e não simplesmente dar, como seria o caso da mera disponibilização do meio – traduzida na operacionalização de um sistema de transporte (canal) para **transmitir** a mensagem de um ponto A para um ponto B, distantes entre si. São sistemas de transporte, ou seja, canais de comunicação, as redes de telefonia, de televisão e de rádio, por exemplo.

Outrossim, o **receptor** da mensagem pode ser **indeterminado**. O que importa, para fins de prestação de serviço de comunicação, é que potencialmente exista um receptor da mensagem. Esta conclusão extrai-se de uma interpretação sistemática da Constituição, especialmente da conjugação do inciso II – que prescreve a tributação sobre os serviços de comunicação – com a alínea d do inciso X do art. 155 – que institui a imunidade tributária do serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão de recepção livre e gratuita. Assim, a imunidade sobre a radiodifusão só tem razão de ser porque, do contrário, estaria inserida no conceito constitucional de “prestações de serviços de comunicação”. Assim, sabendo que o serviço de radiodifusão tem destinatários indeterminados, pois qualquer um que adquira um aparelho de televisão ou de rádio estará apto a receber o sinal, e que é espécie de gênero prestação de serviço de comunicação, de se concluir que, em termos constitucionais, a comunicação presta-se a receptor indeterminado.

Valendo-nos desse mesmo exemplo, podemos também concluir que tampouco é necessário que haja bilateralidade na comunicação, ou seja, que o receptor possa, através do mesmo canal, transmitir sua mensagem ao emissor. Afinal, se o serviço de radiodifusão permite apenas que o emissor envie sua mensagem ao receptor, então, o serviço de comunicação, no qual se insere a radiodifusão, pode realizar-se de forma unilateral. Em que

¹¹ “Não há locação de coisa no transporte, porque o transportador é que utiliza o veículo. Se A telefonou ao ponto de táxi para que o apanhasse à porta de casa e o levasse à cidade, ou a algum bairro, o contrato é de transporte, que se enquadra, indiscutivelmente, na figura da empreitada. Mas, se chega ao chofer, e A diz que prefere guiar o automóvel, mesmo que pague pelo relógio, não há contrato de transporte, mas de locação. É o que acontece quando se vai a alguma garagem alugar carros. (...) De regra, o transportador é o possuidor imediato.” (MIRANDA, 1999, p. 34-5)

¹² “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.” (BRASIL, 2009)

pese opiniões contrárias¹³, entendemos que esta é a melhor interpretação da Constituição, pois alinhada com a Teoria da Comunicação, conforme explica Ricardo Padovese (2012, p. 552):

Assim, para a Teoria da Comunicação, considera-se estabelecido um processo comunicacional, quando o destinatário pode responder à mensagem recebida. Para esse efeito, ‘resposta’ deve ser entendida em termos amplos, não se considerando ‘resposta’ ou *feedback* somente aquele dado pelo mesmo canal, mas qualquer possibilidade de influência no comportamento do destinatário.

Por essa razão, mesmo quando o canal for unidirecional, como ocorre frequentemente nos meios de comunicação de massa, o processo comunicativo se instaura, porque existe a possibilidade de a mensagem transmitida influenciar o comportamento do destinatário da mensagem, conforme salientado anteriormente.

Outra característica da prestação de serviço de comunicação é não consistir meramente na exposição de conteúdo, mas em seu transporte do ponto onde se encontra o emissor até o receptor. Sem que se pressuponha a distância entre estes dois sujeitos, não se pode compreender a noção de prestação de serviço. Afinal, a função do terceiro no processo comunicacional é justamente fornecer o canal que conecta os pontos distantes entre si para, por meio deste, transportar a mensagem até o seu destino.

Além da imunidade prevista para os serviços de radiodifusão livre e gratuita, pelo o art. 155, X, d da CR/88 e já mencionada acima, há também a imunidade sobre livros, jornais e periódicos prevista no art. 150, VI, d da CR/88. Assim, apesar de conceitualmente estes fatos se inserirem na “prestação de serviço de comunicação”, foram retirados da hipótese de incidência dos tributos estaduais e Municipais, portanto, do ICMS e do ISS.

Com essas premissas postas, já é possível alcançar importante conclusão para o presente estudo. Trata-se da diferença entre serviço de veiculação e serviço de comunicação. Veicular, em bom português, não é comunicar. É expor, exibir. O termo não guarda relação com a entrega da mensagem, com seu transporte do emissor para o receptor, mas com sua exposição para que o receptor potencialmente possa captá-la. Já a prestação de serviço de comunicação, como visto, tem em seu núcleo o dever de transmitir a mensagem do emissor para o receptor. Tal como no serviço de transporte, o prestador se obriga com o resultado da entrega; no caso do transporte, de um bem ou mercadoria, no caso da comunicação, de uma mensagem. Seguindo este mesmo paralelo, veicular seria, para o transportador, o mesmo que expor o bem ou a mercadoria aguardando que o receptor venha buscá-la. Não haveria aí, por

¹³ Para Hugo de Brito Machado (In: MARTINS, 2001, p. 87) “comunicação acontece apenas quando há retorno. Ela é necessariamente bilateral. Embora em certos casos possa não haver retorno, há de haver sempre, pelo menos, a possibilidade de retorno. Em outras palavras, os usuários de um serviço de comunicação têm a seu dispor um instrumento que lhes permite transmitir e receber mensagens.”

óbvio, serviço de transporte. Como não há, na mera veiculação da mensagem, sem o seu efetivo transporte pelo prestador de serviço de comunicação.

Assim, uma empresa que presta serviços de anúncios em *outdoor* não realiza, a nosso entender, serviço de comunicação, pois em sua atividade não se insere o dever de transmitir/transportar a mensagem de um ponto a outro, mas apenas de expô-la. Fosse serviço de comunicação, também o seria aquele prestado por empresa que realiza exposições de arte e cultura (exposição de quadros, por exemplo). Tal qual a empresa que anuncia em *outdoors*, o expositor apenas expõe.

A prestação do serviço de comunicação, por tudo o que alcançamos até aqui, pode ser definida, à luz da CR/88, como a atividade por meio da qual o prestador de serviço faz chegar ao receptor determinado ou indeterminado, através de um canal unilateral ou bilateral, a mensagem emitida pelo emissor, cifrada por meio de um código (fala, escrita, sinais, et cetera). Não será, todavia, prestação de serviço de comunicação para fins tributários, a radiodifusão livre e gratuita e a mídia impressa, em razão das imunidades constitucionais.

3.2 A delimitação do conceito de comunicação pela legislação complementar

A Constituição, apesar de apresentar balizas (imunidades) que orientam para uma restrição do termo “prestação de serviço de comunicação”, não traz um conceito completo. É na LC n° 87/96 que apreendemos a exata semântica do termo:

Art. 2° 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; (BRASIL, 1996a, grifo nosso)

Vejamos o significado de cada um dos termos utilizados na norma supra transcrita (ARANHA, 2011):

- Geração: produção do sinal pelo qual se transmitirá a mensagem;
- Emissão: através de sinais, a mensagem tem potencial de ser transmitida;
- Recepção: recebimento da o mensagem codificada transmitida;
- Transmissão: fazer chegar de um lugar ao outro a mensagem por meio de sinais codificados;
- Retransmissão: fazer chegar a outro lugar mensagem codificada transmitida do ponto de origem ao ponto atual;

- Repetição: transmissão da mensagem codificada oriunda de sua fonte geradora para fontes repetidoras ou retransmissoras ou, ainda, para outra fonte geradora; e
- Ampliação: o aumento da amplitude do sinal a ser transmitido, para que ele possa se propagar no espaço.

Percebe-se que os termos selecionados pela LC n° 87/96 para definir o tipo tributário “prestação de serviço de comunicação” dizem todos com a ciência da eletromagnética. A norma descreve as várias etapas existentes no processo de *teletransmissão* de texto, som e imagem. Portanto, se no serviço de comunicação tributável o prestador deve ser capaz de emitir, receber, transmitir, retransmitir, repetir ou ampliar informação por meio de sinais convencionados (códigos), deduz-se que tudo se dá por um processo eletromagnético.

Por essa razão, a norma complementar não permite inferir de seus termos que o serviço de mídia impressa, por exemplo, seria serviço de comunicação, vez que não está apto a emitir, receber, transmitir, retransmitir, repetir ou ampliar informação por meio de sinais convencionados.

A Lei n. 9.472/97 (BRASIL, 1997), que estabelece o marco regulatório dos serviços de telecomunicações ilumina a interpretação que conferimos à LC n. 87/96, confirmando que os processos comunicativos lá previstos dizem respeito exclusivamente à ciência da *telecomunicação*:

Art. 60. (...).

§ 1º. Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

A existência de um “processo eletromagnético”, portanto, delimita o âmbito de abrangência do conceito de “prestação de serviço de comunicação” no Brasil. O canal através do qual a mensagem é transmitida consiste, necessariamente, em um **processo eletromagnético**.

Assim, estaremos diante de um prestador de serviço de comunicação, quando este explorar, através de um processo eletromagnético, um canal de comunicação, obrigando-se, por meio deste a entregar ao receptor a mensagem emitida pelo emissor. Veja que não basta apenas que o prestador de serviço utilize-se de processo eletromagnético, mas que ele efetivamente o explore para *teletransportar* a mensagem do emissor para o receptor. Sua atividade consistirá, assim, na manutenção e operacionalização deste sistema para que, por meio dele, possa oferecer o canal de comunicação.

São, por assim dizer, prestadoras de serviço de comunicação as empresas de telefonia, de TV por assinatura, as rádios não-gratuitas (por exemplo, aquelas disponíveis na *Internet*), etc. Não são, todavia, prestadoras de serviço de comunicação as empresas que oferecem *outdoor* eletrônico ou as empresas de anúncio de carro de som. Em ambos os casos, há mera veiculação da mensagem pelo prestador de serviço e não o seu efetivo transporte do emissor para o receptor. Seria por demais forçoso dizer que a empresa de *outdoor* eletrônico e a de carro de som detêm um sistema de *telecomunicação*, o qual exploram para prestar serviço. Em que pese a existência de um processo eletromagnético no *outdoor* eletrônico e no carro de som, a obrigação destes prestadores de serviço é claramente diferente daquela a que nos referimos. Neste caso, a obrigação de fazer consiste apenas na exposição da mensagem para que possa ser captada por quem quer que seja que esteja próximo do local de veiculação; já a obrigação, que entendemos genuinamente como prestação de serviço de comunicação, consiste em levar ao receptor a mensagem do emissor, ou seja, não é este quem irá de encontro com a mensagem; ela será transmitida até o seu destino pelo prestador.

3.3 Conclusões sobre o conceito tributário de “serviço de comunicação”

Considerando a delimitação constitucional e complementar da “prestação de serviço de comunicação” para fins tributários, podemos defini-la como a atividade por meio da qual o prestador de serviço faz chegar ao receptor determinado ou indeterminado, por meio de processo eletromagnético (de via unilateral ou bilateral), a mensagem emitida pelo emissor e cifrada por meio de um código (fala, escrita, sinais, et cetera). Não será, todavia, prestação de serviço de comunicação para fins tributários, a radiodifusão livre e gratuita e a mídia impressa, em razão das imunidades constitucionais. Tampouco amolda-se a este conceito as atividades de veiculação de publicidade e propaganda, por apenas exporem a mensagem e não efetivamente transportá-la do emissor ao receptor – salvo quando a veiculação se realizar pelas prestadoras de serviço de *telecomunicação*, hipótese em que irá compor a base de cálculo do ICMS-Comunicação.

Essa definição nos parece a mais adequada, não só pelas razões até aqui expostas, mas também pela evolução histórica da tributação sobre os serviços de comunicação. Este serviço era, até a Constituição de 1988 tributado pelos Municípios, quando cingiam-se à circunscrição local, e pela União, quando ultrapassavam as fronteiras do Município. A natural tendência à expansão geográfica do serviço mostrou clara a dificuldade que o sistema tributário apresentava, sendo inúmeros os conflitos entre União e Municípios. Por essa razão,

a então inaugurada Constituição conferiu aos estados a competência plena para tributar os serviços de comunicação.

Nesse contexto, os serviços de veiculação de mensagem em *outdoor*, *busdoor*, carro de som, *frontlights*, etc., por estarem naturalmente circunscritos à esfera municipal, apenas corroboram o entendimento que se tem esposado de que não podem ser considerados serviços de comunicação. Não há potencialmente a tendência destes serviços de ultrapassar as fronteiras dos Municípios – com exceção apenas do *busdoor* e do carro de som que podem alcançar Municípios vizinhos, mas que normalmente não têm esta abrangência. Assim, por mais esta razão parece-nos claro que estas empresas devem ficar sob a competência do Fisco Municipal, dada a localidade de sua prestação de serviço.

4 O CONCEITO DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

A Lei n. 4.680 (BRASIL, 1965), que dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda, define “publicitário” e “propaganda” da seguinte maneira, respectivamente:

Art 1º São **Publicitários** aqueles que, em caráter regular e permanente, exerçam funções de natureza técnica da especialidade, nas Agências de Propaganda, nos veículos de divulgação, ou em quaisquer emprêsas nas quais se produza propaganda.

[...]

Art 5º Compreende-se por **propaganda** qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado. (grifo nosso)

À luz dessa legislação, publicidade e propaganda são consideradas, portanto, sinônimos.

O serviço de publicidade e propaganda, pela descrição normativa, está relacionado com as várias atividades que vão desde a criação até a divulgação da ideia.

Como tipo tributário, o **serviço de publicidade e propaganda** foi inicialmente previsto na Lista de Serviço de ISS pelo Decreto-Lei n. 406/68 (BRASIL, 1968) que reuniu, em um único item, as atividades relacionadas com a criação e a veiculação do conteúdo publicitário – neste último caso, incluindo expressamente a veiculação por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, jornais, periódicos ou livros:

XV - Propaganda e publicidade, inclusive planejamento de campanhas ou sistemas regulares de publicidade, a elaboração de desenhos, textos e demais material publicitário (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação) e a divulgação de tais desenhos, textos ou outros materiais publicitários por qualquer meio apto a torná-los

acessíveis ao público, inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros;

Posteriormente, o Decreto-Lei n. 834/69 (BRASIL, 1969) previu a tributação do serviço também reunindo em um único item as atividades relacionadas com a criação e a veiculação do conteúdo publicitário – sem, desta vez, fazer qualquer adendo à expressão “por qualquer meio”:

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.

Posteriormente, foi editada nova Lista de ISS pela LC n° 56/87 (BRASIL, 1987), na qual foram divididos os serviços de publicidade e propaganda em dois itens: um que reunia as atividades relacionadas com sua criação e outro que reunia as atividades relacionadas com sua veiculação – desta vez, excepcionando a veiculação por “jornais, periódicos, rádio, e televisão”:

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);

Finalmente, a LC n° 116/03 (BRASIL, 2003a) fez constar em sua lista o serviço de publicidade e propaganda apenas no que se refere às atividades relacionadas com sua criação, tendo sido **vetado** o item que previa as atividades relacionadas com sua veiculação. Vejamos:

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. (**vetado**)

Observa-se que o item 17.06 trata das atividades relacionadas com a criação da publicidade e propaganda, ao passo que o item 17.07 trata da **veiculação** da publicidade e propaganda, onde, especificamente reside o conflito de normas que enfrentamos.

Podemos desdobrar o significado do serviço de veiculação de publicidade e propaganda nos seguintes elementos:

- **Emissor:** fonte da mensagem;
- **Canal:** meio pelo qual os sinais são veiculados;
- **Mensagem:** informação que é veiculada;
- **Receptor:** destinatário da informação.

A veiculação da mensagem do emissor para um potencial receptor, por meio de um canal, constitui, assim, o **núcleo da veiculação da publicidade e propaganda**. Diz-se potencial, pois ainda que a publicidade seja exposta em um meio que não venha a ser por nenhum receptor notado, ter-se-á ultimado o serviço de publicidade e propaganda, uma vez que a mensagem publicitária foi veiculada.

O prestador de serviço atua na disponibilização do meio, através do qual irá expor a mensagem publicitária ou propagandística. O serviço, portanto, tem duas notas caracterizadoras: o **canal** que é fornecido por terceiro e a **mensagem** que se qualifica pelo conteúdo, que deve ser de publicidade ou propaganda.

Tal como no serviço de comunicação, o terceiro, ao disponibilizar o canal, não se obriga a dar, mas a fazer algo. Assim, o serviço de publicidade e propaganda não se confunde com a mera cessão do meio, ou seja, com a locação, pois efetivamente há uma obrigação de fazer consistente em expor a mensagem/imagem, ou seja, veiculá-la.

Assim, enquanto no serviço de comunicação o prestador de serviço, ao disponibilizar o meio, obriga-se a **transmitir/transportar** a mensagem de um ponto a outro, no serviço de veiculação de publicidade e propaganda o prestador de serviço obriga-se a **expor** a mensagem para que o receptor possa, potencialmente, captá-la. É, portanto, na **obrigação de fazer** do prestador de serviço que reside a diferença entre prestação de serviço de comunicação e veiculação de publicidade e propaganda.

Nesse sentido, o veto presidencial ao item da lista que previa a tributação sobre o serviço de veiculação de publicidade e propaganda está correto, apesar de suas justificativas fundamentarem-se em razões não de todo acertadas. Vejamos as razões do veto:

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 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. (BRASIL, 2003c)

A primeira parte do veto expõe a preocupação em alcançar as receitas das empresas de jornais, periódicos, rádio e televisão, as quais estão protegidas por imunidade constitucional. Contudo, esta preocupação não tem razão de ser, pois a norma complementar não teria o condão de tornar tributável fato constitucionalmente albergado por imunidade. Além disso, há outras receitas, que não as ali relacionadas, decorrente da veiculação de publicidade e propaganda – por exemplo, por meio de *outdoors*, *banners*, painéis luminosos, etc. – que poderiam ser tributadas. Já a segunda parte do veto contém um equívoco. É que a competência para tributar os serviços de comunicação, na atual Constituição, não é mais da União, como outrora, mas dos Estados. Assim, se invasão de competência houvesse, a se tentar tributar a veiculação de publicidade e propaganda por meio dos serviços de comunicação, seria dos Municípios sobre os Estados, e não sobre a União.

O veto presidencial instigou os Estados a buscarem as receitas auferidas com a veiculação de publicidade e propaganda, livres que estavam da tributação dos Municípios. Instaurou-se, assim, acirrado conflito tributário. É o que veremos em seguida.

5 O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS PARA TRIBUTAR A VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Sobre o conflito entre os Estados e Municípios para tributar as receitas de publicidade e propaganda, noticia Paulo Mainier (2012, p. 127-128):

[...] esse tem sido o entendimento adotado pelo Estado do Paraná, que, através da Consulta nº 66/1998, expôs o seu entendimento de que o “ISS incide apenas sobre o valor do trabalho intelectual, assim compreendida a parte relativa à criação do serviço. O ICMS incide sobre toda a parte da infra-estrutura mecânica e técnica necessária à comunicação.” O mesmo entendimento foi adotado por Estados e Municípios. É o caso do Estado de Sergipe, que entendeu pela incidência do ICMS sobre os serviços de veiculação de mensagens publicitárias por meio do sistema de televisão em canal fechado ou realizado através de painéis e mensagens visuais. O Estado de São Paulo também entende incidir o imposto estadual sobre os serviços de veiculação de publicidade por meio de televisão por assinatura, por radiodifusão de sons e imagens (televisão aberta), por internet ou por *outdoors*, painéis e cartazes. O Estado de Minas Gerais, por sua vez, estabeleceu a interpretação dos dispositivos legais relativos à incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação visual e fabricação de placas, *outdoors*, painéis luminosos ou não, faixas e congêneres. Tratamento idêntico é dado à questão pelo Estado do Rio de Janeiro e

pelos Municípios de São Paulo, Belo Horizonte e Rio de Janeiro, em relação à veiculação de publicidade por tais meios de comunicação.

Conforme relata Mainier, tem prevalecido no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (SÃO PAULO, 2010), o entendimento de que “a veiculação de propaganda por meio dos chamados "outdoor", painéis ou cartazes é modalidade da prestação de serviço de comunicação, portanto, sujeita apenas a ICMS”, ao fundamento de que “a atual Lei Complementar 116, de 2003, que regula o ISSQN, não estabelece a incidência do imposto municipal na veiculação de propaganda”. No mesmo sentido, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (MINAS GERAIS, 2011) quando registrou que “constitui fato gerador do ICMS, a prestação de serviço de COMUNICAÇÃO por qualquer meio (no sentido “gênero”), defluindo (como “espécies”) as formas de comunicação VISUAL (outdoor, placas, painéis, etc), POSTAL (correio), e a própria TELECOMUNICAÇÃO (processo eletromagnético)”.

Há também divergência de interpretação nos Tribunais de Justiça:

Agravo de Instrumento – Ação Anulatória de Auto de Infração – Decisão que indeferiu o pedido de antecipação de tutela quanto à suspensão da exigibilidade de crédito – Agravante que atua no ramo de publicidade, com a **veiculação e divulgação de materiais publicitários por meio de outdoors e painéis – Incidência apenas do ISS, e não do ICMS** – Presença dos pressupostos de relevância da argumentação e risco de dano de difícil reparação – Recurso provido.” (SÃO PAULO, 2011, grifo nosso)

APELAÇÃO - Divulgação de propaganda e publicidade – Outdoor - Não configuração do serviço de comunicação - **Não incidência de ICMS** - Recurso da autora provido. (SÃO PAULO, 2012, grifo nosso)

ISSQN. SERVIÇOS DE PROPAGANDA EM PAINÉIS LUMINOSOS. INCIDÊNCIA. - **Constitui fato gerador do ISSQN** a prestação de serviços de propaganda em painéis luminosos. (MINAS GERAIS, 2008, grifo nosso)

ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROPAGANDA. INCIDÊNCIA. 1 - A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE VEICULAÇÃO DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE, COM A UTILIZAÇÃO DE ENGENHOS PUBLICITÁRIOS, **CARACTERIZA-SE FATO GERADOR DO ISS** (ITEM 17.06 DA LISTA DA LC 116/03).2 - **SÓ NÃO INCIDE O TRIBUTOS SE A VEICULAÇÃO DA PROPAGANDA SE FIZER EM MÍDIA IMPRESSA, A EXEMPLO DE PUBLICIDADE EM JORNAIS.** 3 - AGRAVO PROVIDO. (DISTRITO FEDERAL, 2011, grifo nosso)

Apelação Cível. Tributário. **Locação de Painéis.** Serviços de Comunicação. Definição. ICMS. Não incidência. Os serviços de locação de painéis para publicidade **caracterizam comunicação em sentido amplo, enquanto se perfaz a divulgação de determinadas informações. Não há, contudo, e é o que define a incidência do tributo estadual, a transmissão de idéias a um receptor específico, ou mesmo a vários receptores, mas que possam interagir com o emissor.** É necessário o elemento volitivo entre os participantes da ação comunicativa, não bastando a exposição da informação para o público numa gama indefinida de receptores. A comunicação, propriamente dita, não se estabelece, pois não há troca de informações entre os interessados. A expressão 'serviço de comunicação', no

art.155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada de colocar à disposição de terceiro, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação (EREsp n.º 456650/PR, voto-vista do Min. Franciulli Netto, j. 11/05/2005). Positivamente, a simples divulgação de propaganda e publicidade (por out-doors, banners, painéis, alto-falantes, emissoras de rádio, emissoras de televisão, internet etc.) não tipifica prestação de serviço de comunicação, seja porque a empresa que a realiza não coloca à disposição de terceiros os meios e modos para que troquem mensagens, seja porque o destinatário não é identificado, seja, ainda, porque não interage com o emissor (Carraza, Roque Antônio. ICMS. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 156, 158 e 166). (SANTA CATARINA, 2009, grifo nosso)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ATIVIDADE COMERCIAL ORIGINADORA DA INCIDÊNCIA DE ISS. ICMS NÃO CABÍVEL NA ESPÉCIE. SEGURANÇACONCEDIDA. 1. Comprovou-se nos autos que a atividade comercial desempenhada pela autora restringe-se à locação de espaços para a efetivação de propaganda, modalidade que se amolda como fato gerador do ISS (Lei Complementar nº116/2003). 2. A incidência do ICMS (Lei Complementar nº 87/1996) somente alcançaria a produção do material a ser exposto. 3. **Diante de tal situação a lavratura do auto de infração pelo não recolhimento do ICMS tornou-se ato essencialmente nulo.** Apelação provida. Segurança concedida. (PARANÁ, 2005, grifo nosso)

O entendimento dos Tribunais administrativos e judiciais está equivocado, porque, conforme demonstramos ao longo deste artigo, o esquadro constitucional do serviço de comunicação para fins tributários afasta, por si só, a incidência do ICMS sobre o serviço de **veiculação** de publicidade e propaganda. O veto presidencial – em que pese os tropeços nas justificativas – apenas corroborou o que a interpretação sistemática da Constituição e da legislação complementar já permitia deduzir. Assim, não é por não constar na lista de serviços do ISS que a veiculação da publicidade e propaganda será, por consequência, tributada pelo ICMS. A legislação complementar não tem o condão de estender o tipo tributário além do que a Constituição delimitou.

Como visto, é grande a divergência sobre a tributação dos serviços de publicidade e propaganda, tanto nos tribunais administrativos quanto judiciais, o que gera insegurança jurídica às empresas de publicidade e aos prestadores de serviço de comunicação que se veem, muitas vezes, alvo de dupla tributação, pelos Fiscos Municipais e Estaduais.

6 CONCLUSÃO: A INTRIBUTABILIDADE DA PUBLICIDADE E PROPAGANDA SEJA PELO ICMS SEJA PELO ISS.

Afinal, qual a distinção entre o serviço de comunicação e o serviço de veiculação de publicidade e propaganda?

Respeitada Doutrina elege como nota distintiva o **destinatário**, aduzindo que, quando conhecido, configuraria serviço de comunicação tributado pelo ICMS e, quando desconhecido, configuraria serviço tributado pelo ISS. A distinção está em que, conhecido o destinatário, o dever do prestador de serviço é levar a mensagem a ele, quando então estará concretizada a prestação do serviço. Já no caso em que o destinatário é desconhecido, o dever da prestadora de serviço é apenas veicular a informação, sem o compromisso de se certificar que os destinatários indeterminados a receberam. Representa a anunciada Doutrina, Humberto Ávila (2007, p. 123):

o que interessa, pois, para ocorrência de difusão é a ação de propagação pelo emissor e não a interação entre emissor e um determinado receptor (...) sendo uma ação custeada por quem tem interesse em difundir idéias, a veiculação de propaganda se encaixa no conceito de esforço humano prestado em benefício de outrem, para o qual é irrelevante a interação entre a anunciante e o público-alvo.

Contudo, não nos parece que o “**destinatário**” seja a nota distintiva entre o serviço de comunicação e o serviço de veiculação da publicidade e propaganda. Vimos nos tópicos acima que o termo comunicação, tal qual apreendido pela Constituição, abrange tanto as situações em que o destinatário é determinado, quanto as situações em que o destinatário é indeterminado. Não por outra razão foi necessária norma constitucional para imunizar as empresas de radiodifusão livre e gratuita. Neste tipo de serviço, qualquer pessoa que adquirir um aparelho de televisão ou rádio estará apta a receber o sinal. Portanto, não é preciso que o destinatário seja conhecido para que se configure a comunicação para fins tributários.

Outro argumento geralmente sustentado para diferenciar o serviço de comunicação sujeito ao ICMS do serviço de veiculação de publicidade e propagando sujeito potencialmente ao ISS é a **bilateralidade** da comunicação. Esta a posição de Carlos Alberto Del Papa Rossi (2001, p. 17):

- c) numa relação comunicativa ocorre o intercâmbio de mensagens entre o emissor e o receptor, ou seja, o sujeito se faz presente em ambos os polos da relação comunicativa enviando e recebendo mensagens;
- d) os serviços de propaganda visual, por não viabilizarem relações comunicativas, não estão inseridos na competência dos Estados e do Distrito Federal, sujeitando-se tão-somente à tributação pelos Municípios;

Também pelas razões que justificam a necessidade de exclusão por imunidade dos serviços de radiodifusão, entendemos que a comunicação pode se dar por via unilateral. Portanto, a bilateralidade não é um aspecto distintivo do serviço de comunicação perante a veiculação de publicidade e propaganda.

Tampouco concordamos com a posição de Ricardo Padovese (2012, p. 560) para quem o serviço de comunicação se caracteriza pelo **conteúdo da obrigação**, que é de meio e não de resultado. No nosso entender, as obrigações são claramente distintas. Conforme expusemos, na prestação de serviço de comunicação, o prestador se obriga a entregar ao destinatário a mensagem, enquanto que no serviço de veiculação de publicidade e propaganda o prestador apenas expõe a mensagem para que o receptor possa captá-la. Há uma distinção na postura passiva no primeiro caso e ativa no segundo caso do receptor frente à mensagem. Veja:

Também entende-se que a prestação de serviço de veiculação de publicidade e propaganda configura obrigação de fazer, cujo conteúdo é o de meio, motivo pelo qual, independentemente da efetiva instauração da relação comunicacional, isto é, da recepção da mensagem publicitária por quem quer que seja, haverá prestação do serviço convencionado.

Por fim, muito embora o canal fornecido pelo prestador de serviço possa ser unidirecional, não deixa de haver relação comunicativa, posto que, como demonstrado, a resposta ou *feedback* do destinatário deve ser entendido em termos amplos.

Assim, entende-se que a Constituição de 1998 confere aos Estados e ao Distrito Federal competência para tributar a prestação do serviço de veiculação de publicidade e propaganda, exceto se o meio utilizado for a radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, já que estes canais comunicacionais estão albergados por imunidade.

O que é distintivo, a nosso ver, na linha da interpretação que conduzimos da Constituição e da legislação complementar, assim como da jurisprudência do STJ é o **objeto do serviço prestado**: no serviço de comunicação o prestador incumbe-se de **teletransmitir** efetivamente a mensagem do emissor ao destinatário, através de tecnologia eletromagnética; no serviço de veiculação de publicidade e propaganda, o prestador obriga-se a expor a mensagem para que potencialmente possa ser captada pelos destinatários.

Não se pode negar que a veiculação de publicidade e propaganda insere-se no conceito amplo (não jurídico, mas semântico) de comunicação, assim como ali se inserem a comunicação pela exposição de uma obra de arte, pela troca de olhares, dentre outras várias formas que temos de nos comunicar. Mas, segundo o esquadro traçado pela Constituição e pela Legislação Complementar, coube aos Estados a receita relativa aos serviços de comunicação que visam à **transmissão efetiva de mensagem** através de **processo eletromagnético**, ao passo que, aos Municípios, foram dedicadas as receitas decorrentes dos serviços de veiculação de propaganda e publicidade **por qualquer outro meio**.

Assim, seja qual for o conteúdo transmitido pelo prestador de serviço de comunicação, quando este, através da disponibilização de meio eletromagnético transmite

mensagem do emissor para o receptor, estará prestando serviço de comunicação. Não podemos dizer que não há comunicação quando a operadora de atendimento de um banco entra em contato com o cliente divulgando seus serviços. Ainda que a mensagem seja publicitária, se **tele**transmitida por meio telefônico, consistirá em hipótese do tributo estadual, tal como a ligação telefônica o é. Quando, então, a mensagem publicitária for simplesmente exposta, como no caso dos *outdoors*, *frontlights*, banners, *busdoor*, painel eletrônico, carros de som, etc. ter-se-á serviço de veiculação de publicidade e propaganda, tributado pelo ISS. E nestes casos, não se pode dizer que as empresas de carro de som ou do painel eletrônico disponibilizam um meio eletromagnético e, por isso, sujeitam-se ao ICMS. O meio eletromagnético nestes casos (o painel e o som) servem apenas para expor a mensagem a quem quer que seja e não transmiti-la de um ponto a outro, o que demandaria um aparato muito mais complexo de telecomunicação. Não por outra razão estas empresas não são regulamentadas pela ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações), como sói ocorrer com as prestadoras de serviço de telecomunicação (empresas de telefonia, TV por Assinatura, rádios, etc.).

Esse entendimento se coaduna com os julgados do STF sobre a questão.

Em 1978, o STF julgou o RE n° 87.049/SP (BRASIL, 1978) aviado pelo Município de Piracicaba contra O Diário Ltda. em que buscava reformar o acórdão do Tribunal de Alçada de São Paulo (TASP) que considerou imune as receitas auferidas pelo Recorrido com a prestação de serviço de publicidade e propaganda prestado a seus anunciantes, com fulcro no art. 19, III, *d* da CR/69. O STF confirmou o acórdão paulista dando ampla conotação à imunidade constitucional, por entender que a atividade que viabiliza a produção dos periódicos – no caso, a veiculação de propaganda é uma importante fonte de financiamento – também deve ser abarcada pela imunidade. No julgado, o STF faz breve alusão à natureza do serviço de propaganda ao registrar, em um dos votos que acompanhou o condutor, que “o jornal, por sua natureza, é um prestador de serviços (publica anúncios, notícias, reportagens, etc.). Assim, evidentemente, pratica atos que, em tese, incidiriam no Imposto Sobre Serviços (...)”.

No ano seguinte, o STF julgou o RE n° 90.749/BA (BRASIL, 1979) interposto pelo Município de Salvador contra a Televisão Aratu S/A, pleiteando a incidência do ISS sobre as receitas decorrentes das “atividades desempenhadas pela autora, mesmo ultrapassando suas imagens radiofônicas os limites do território municipal, no que concerne estritamente a serviços de propaganda e publicidade”. No caso, o STF concluiu que “não resta dúvida de que a propaganda, por intermédio da televisão, é uma forma de difusão e, portanto, está ela

implícita na comunicação intermunicipal, cuja competência tributária pertence à União” – registre-se que, à época, vigia a CR/69, a qual conferia à União a competência para tributar o serviço de comunicação intermunicipal e interestadual. E continuou: “pretender que a transmissão do texto de propaganda seja prestação de serviço e que o valor dessa difusão seja onerado com o ISS é, sem dúvida, tributar diretamente a comunicação por intermédio da telecomunicação.” A própria alteração instituída pelo item 35 da Lista de ISS do Decreto Lei nº 834/69, que suprimiu a expressão “inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada” antes constante no Decreto-Lei nº 406/68, foi fundamento para o STF concluir que era intento do legislador reservar a veiculação por estes mesmo à tributação do imposto sobre comunicação, ajustando o dispositivo ao texto constitucional.

No ano seguinte, ao julgar o RE nº 91.813/SC (BRASIL, 1980) o STF dirimiu a controvérsia entre a Rádio Cultura de Joinville S/A e o Município de Joinville, na qual a primeira buscava afastar da tributação do ISS as receitas advindas da veiculação de publicidade e propaganda por meio de radiodifusão. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina havia reformado a sentença para determinar a tributação dessas receitas pelo ISS, com fundamento no item 35 da Lista de ISS trazida pelo Decreto Lei nº 834/69, no qual, conforme vimos no item anterior, previa-se a tributação da publicidade e propaganda veiculada “por qualquer meio”, sem exceção. O STF reformou o acórdão do TJSC e deu provimento ao recurso extraordinário da Rádio Cultura de Joinville S/A, ao fundamento de que “a publicidade está implícita na comunicação”, remetendo-se aos fundamentos do julgamento do RE nº 90.749/BA. Registre-se que a Procuradoria Geral de Justiça deu parecer pelo provimento do recurso, o qual foi acolhido pelo Relator. Do parecer destacamos o seguinte trecho:

A veiculação de mensagens publicitárias, com efeito, não altera a natureza essencial da atividade das empresas de radiodifusão, que é, basicamente, a prestação de serviço de comunicação. Define-se o contribuinte pela prestação do serviço de comunicação e a receita auferida decorre do exercício dessa atividade. A propaganda e a publicidade constituem a matéria veiculada, ou seja, o objeto do serviço de comunicação, e a receita correspondente a esses itens são das agências estabelecidas para a prestação desses serviços específicos.

As agências de publicidade contratam o serviço de divulgação das mensagens, não o serviço de propaganda propriamente dito. Se o fato gerador do imposto é a prestação remunerada do serviço de comunicação, parece evidente que, em se tratando de emissora de âmbito intermunicipal, a veiculação de publicidade se inclui nessa atividade geral, sujeita unicamente á competência impositiva federal.

Esses são os julgados do STF que tratam da tributação sobre publicidade e propaganda, não havendo notícia de posteriores manifestações da Corte. Em que pese todos

esses julgados antecederem a CR/88 e tratarem de conflito de competência em parte hoje não existente – à época, a competência para tributar serviço de comunicação era partilhada entre a União e os Municípios – trazem valiosas contribuições para dirimir o conflito que enfrentamos. São elas:

- Quando a veiculação de publicidade e propaganda é feita através da radiodifusão, esta passa a constituir parcela do serviço de comunicação;
- Quanto a veiculação de publicidade e propaganda é feita em mídia impressa, apesar de potencialmente tributável pelo ISS, a receita é considerada albergada pela imunidade constitucional.

Com isso, podemos concluir que a competência para tributar a receita das empresas de radiodifusão, ainda que relativa à veiculação de publicidade e propaganda, é dos Estados, pois, neste caso, haveria comunicação. Portanto, independentemente do conteúdo da mensagem, se esta é **tele**transmitida, tem-se serviço de comunicação, afeto à competência estadual. Já o serviço de publicidade e propaganda ocorre quando uma mensagem criada pelo emissor é simplesmente **veiculada** pelo prestador, com potencial para alcançar o receptor.

Por esta razão, os canais de publicidade televisiva (Shoptime e TV Balcão, por exemplo) devem oferecer suas receitas exclusivamente ao ICMS, já que efetivamente transmitem a mensagem propagandística do emissor ao receptor, o que constitui serviço de **tele**comunicação. As empresas de *outdoor*, *busdoor*, banners, painel eletrônico, *frontlight*, dentre outras similares devem oferecer sua receita aos Municípios.

Contudo, vimos que a LC n° 116/03 não mais elenca, dentre os itens tributáveis pelo ISS, o serviço de *veiculação* de publicidade e propaganda (item 17.07 – vetado), prevendo, apenas, em sua relação, o serviço de publicidade e propaganda (item 17.06), no qual inserem-se as atividades relacionadas com a *criação* da mensagem e não com sua *veiculação*. Dessa forma, não se admite qualquer tentativa de inserir, no escopo do item 17.06, o serviço de veiculação de publicidade e propaganda, expressamente vetado.

Ademais, o fato de a LC n° 116/03 não mais prever a tributação do serviço de *veiculação* de publicidade e propaganda não implica, por decorrência, que o serviço possa ser tributado pelo ICMS. A competência residual para tributar serviços é dos Municípios, não dos Estados. Estes somente podem tributar os serviços expressamente previstos na Constituição (como vimos, transporte e comunicação). Vejamos a lição de Humberto Ávila (2007, p. 125):

Ao atribuir para os Estados tributarem os serviços de comunicação, a CF/88 pré-exclui esse mesmo poder dos Municípios. Assim, não são os Estados que podem tributar todos os serviços não reservados à tributação dos Municípios, mas são os

Municípios que podem tributar todos os serviços não reservados à tributação dos Estados. (...). Isso significa precisamente, que a retirada dos serviços de veiculação e divulgação de matérias de publicidade da lista de serviços tributáveis pelos Municípios não tem repercussão alguma para a competência dos Estados.

Em conclusão: o serviço de veiculação de publicidade e propaganda é potencialmente tributado pelo ISS, salvo quando sua veiculação se der por ocasião de prestação de serviço de **telecomunicação**, hipótese em que será tributado pelo ICMS. Contudo, por expressa exclusão da atual lista de serviços sujeitos ao ISS, as receitas decorrentes destes serviços não podem ser tributadas pelos Municípios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARANHA, Márcio Iorio (org.) *et alli*. Coleção Brasileira de Direito das Telecomunicações, v. II: **Glossário de Direito das Telecomunicações**. Brasília: Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da UNB, 2011. 162 p. Disponível em: <http://www.anatel.gov.br/hotsites/Direito_Telecomunicacoes_/atual/glos.pdf>. Acesso em: 18.06.2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceitos de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de Multa. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.143, ago. 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BRASIL. Lei nº 4.680 de 18 de junho de 1965. Dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências. **Diário Oficial União**. Brasília, 21 jun. de 1965. Disponível em: Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4680.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Código Tributário Nacional 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 União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Retificado em 31 out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 24 de janeiro de 1967. **Diário Oficial União**. Brasília DF, 20 out. 1967. Disponível em: Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Decreto-Lei n. 406 de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 dez. 1968. Retificado em 9 jan. 1969 e 04. Fev. 1969. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Decreto-Lei n. 834 de 08 de setembro de 1969. Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do imposto sobre circulação de mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências. **Diário Oficial União**. Brasília, 08 de set. de 1969. Disponível em: Disponível em <<http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/110086/decreto-lei-834-69>>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Lei n. 9.472. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 jul. de 1997. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Lei Complementar n. 56 de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Diário Oficial União**. Brasília, 12 dez. de 1987. Disponível em: Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp56.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Lei Complementar n. 87. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996a. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003b. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 01 ago. 2003a. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Presidência da República. Mensagem n. 362, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 01 ago. 2003c. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/mensagem_veto/2003/mv362-03.htm>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 945.037/AM. Relator: Ministro Luiz Fux. 03 ago. 2009. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.239.018/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. 05 mai. 2011. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 11.368/MT. Relator: Ministro Francisco Falcão. 09 fev. 2005. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 156. A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 15 abr. 1996b. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/?vPortalArea=1184>>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 167. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto ate a obra em betoneiras acopladas a caminhões, e prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidencia do ISS. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 19 set. 1996c. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 274. O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares. **Diário de Justiça**. Brasília, DF, 20 fev. 2003b. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 2 set. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 87.049/SP. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. 13 abr. 1978. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 90.749/BA. Relator: Ministro Cunha Peixoto. 15 mi. 1979. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 91.813/SC. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. 16 set. 1980. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

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

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Agravo de instrumento n. 13671020118070000. Relator: Desembargador Jair Soares. 02 mar. 2011. Disponível em <<https://www.tjdf.jus.br>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na Internet. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.) **Tributação na Internet**. São Paulo: RT, 2001.

MAINIER, Paulo Enrique. A incidência do ICMS e as Imunidades sobre a Prestação de Serviços de Comunicação por Veiculação de Publicidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Rio de Janeiro, n. 196, p. 117-134, jan. 2012.

MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado De Minas Gerais. Impugnação n. 40.010128275-68. Relator: Conselheiro André Barros de Moura. 12 out. 2011. Disponível em <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/conselho_contribuintes/acordaos/index.html>. Acesso em: 30 ago. 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível n. 2218813-41.2006.8.13.0024. Relator: Desembargador José Domingues Ferreira Esteves. 26 fev. 2008. Disponível em <<https://www.tjmg.jus.br>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**, vol. 45, Campinas: Bookseller, 1999.
MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

PADOVESE, Ricardo Campos. O ICMS, a Comunicação e a Publicidade e Propaganda. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 27, p. 542-560. 2012

PARANÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação n. 1778532. Relatora: Desembargadora Rosene Arão de Cristo Pereira. 13 dez. 2005. Disponível em <<https://www.tjpc.jus.br>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

ROSSI, Carlos Alberto Del Papa. Serviços de Propaganda Visual (“Comunicação Visual”) – Tributação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 72, p. 7-17, set. 2001.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Apelação Cível n. 2008.025178-0. Relator: Desembargador Pedro Manoel Abreu. 28 abr. 2009. Disponível em <<https://www.tjsc.jus.br>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

SÃO PAULO. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Recurso Especial n. 833152/2006. Relator: Gianpaulo Camilo Dringoli. 07 out. 2010. Disponível em <<https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Agravo de Instrumento n. 0016704-11.2011.8.26.0000. Relator: Desembargador Aliende Ribeiro. 07 nov. 2011. Disponível em <<https://www.tjsp.jus.br>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação n. 0023402-05.2010.8.26.0053. Relator: Desembargador Angelo Malanga. 10 abr. 2012. Disponível em <<https://www.tjsp.jus.br>>. Acesso em: 30 ago. 2013.

SZAJMAN, Abram. A economia a caminho da modernidade. **Folha de São Paulo**, São Paulo, p. A3, 18 jan. 2012. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/fsp/opiniao/20607-a-economia-a-caminho-da-modernidade.shtml>>. Acesso em: 15 de junho de 2013.

TELECO – Inteligência em Telecomunicações. Seção: Estatísticas do Brasil. 04 abr. 2013.
Disponível em <<http://www.teleco.com.br/estatis.asp>>. Acesso em: 2 set. 2013.