

A Regulação da Tributação Publicitária no Âmbito da Realidade Aumentada: uma Análise à Luz da Jurisdição do Estado de São Paulo

The Regulation of Advertising Taxation in the Context of Increased Reality: an Analysis in the Light of Jurisdiction of the State of São Paulo

JONATHAN BARROS VITA

Advogado, Consultor Jurídico e Contador, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET-SP), Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi (Milão/Itália), Coordenador e Professor Titular do Mestrado e Doutorado em Direito da Unimar, Professor de diversos cursos de Pós-Graduação no Brasil e no exterior, Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

SINARA LACERDA ANDRADE

Doutoranda em Empreendimentos Econômicos, Processualidade e Relações Jurídicas pela Universidade de Marília/SP (Unimar), Mestre em Empreendimentos Econômicos, Processualidade e Relações Jurídicas pela Universidade de Marília/SP (Unimar), Associada ao Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (Conpedi), Professora Assistente do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília/SP (Unimar), Assessora, Consultora e Advogada, Especialista em Direito Processual Penal (com ênfase em Docência do Ensino Superior pela Universidade Gama Filho — UGF, Rio de Janeiro/RJ), Bacharel em Direito pela Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG). Autora do livro: *Publicidade lesiva e responsabilidade civil objetiva: a proteção do consumidor na era da modernidade líquida* (São Paulo, 2017).

Decisão Editorial: 27.11.2017

RESUMO: O presente trabalho analisou a regulação da tributação publicitária no âmbito da realidade aumentada, utilizando-se como referencial teórico a teoria dos sistemas e o construtivismo lógico. A pesquisa foi dividida em quatro tópicos e abordou-se, no tópico preliminar, os aspectos da *interface* computacional, apontando suas origens e evolução. O segundo tópico dedicou-se à análise da propaganda e publicidade, suas definições e transformações no âmbito da realidade aumentada nos jogos *on-line*. O terceiro tópico estruturou a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos serviços de publicidade e propaganda, desenvolvendo-se uma análise sobre o conceito de “serviços” para efeitos tributários, elucidando a distinção na atividade de empresa tomadora, intermediadora e/ou veículo de comunicação e como se dará a incidência do referido imposto desses aspectos. O tópico final examinou a incidência do ICMS nas atividades publicitárias,

estabelecendo as disparidades existentes entre os conceitos de “mensagem”, “comunicação” e “prestação de serviços” e as peculiaridades existentes entre a figura do prestador, provedor, receptor e emissor da mensagem publicitária, elencando-se as hipóteses de incidência do referido imposto. O desenvolvimento do tema deu-se por meio de pesquisa bibliográfica na doutrina nacional, legislação codificada, extravagante e análise jurisprudencial. Utilizou-se o método dedutivo e sistêmico com o fito de demonstrar que o operador do Direito, a Administração Pública e o contribuinte deverão analisar todos os aspectos da atividade publicitária para averiguar se e de que forma incidirão ISS e ICMS, dispensando a cada situação o tratamento legal adequado, promovendo uma tributação mais segura, racional e transparente.

PALAVRAS-CHAVE: Publicidade; regulação; incidência; ISS; ICMS.

ABSTRACT: The present work analyzed the regulation of advertising taxation in the scope of augmented reality using as theoretical reference, Systems Theory and Logical Constructivism. The research was divided into four topics, addressed in the preliminary topic, aspects of the computational interface, pointing out its origins and evolution. The second topic was devoted to the analysis of advertising and publicity, its definitions and transformations in the realm of augmented reality in online games. The third topic structured the tax on services of any kind (ISS) in advertising and advertising services, developing an analysis of the concept of “services” for tax purposes, elucidating the distinction in the activity of the borrower, intermediary and / or vehicle of communication and how the incidence of said tax of these aspects will be given. The final topic examined the incidence of ICMS in advertising activities, establishing the disparities between the concepts of “message”, “communication” and “service provision” and the peculiarities that exist between the figure of the provider, provider, receiver and message transmitter publicity, listing the hypotheses of incidence of said tax. The development of the theme took place through bibliographical research in national doctrine, codified legislation, extravagant and jurisprudential analysis. The deductive and systemic method was used in order to demonstrate that the operator of the Law, Public Administration and taxpayer should analyze all aspects of the advertising activity to investigate and in what form — ISS and ICMS will be charged, dispensing to each situation appropriate legal treatment, promoting safer, more rational and transparent taxation.

KEYWORDS: Advertising; regulation; incidence; ISS; ICMS.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Aspectos da *interface* computacional na interação entre o usuário e a realidade aumentada; 2 A propaganda e a publicidade no âmbito da realidade aumentada; 3 Da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos serviços de publicidade e propaganda; 4 Da incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) nas atividades publicitárias; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

A pesquisa irá abordar a regulação da tributação publicitária no âmbito da realidade aumentada, que se dará especialmente mediante a jurisdição do Estado de São Paulo. Para a abordagem utilizar-se-á como referencial teórico a teoria dos sistemas e o construtivismo lógico-semântico, empregan-

do como sistema de referência Luhmann e Paulo de Barros Carvalho, com a finalidade de se fundamentar e estruturar o estudo da regulação publicitária.

Para tanto, a pesquisa será dividida em quatro tópicos que analisarão os elementos envolvidos no contexto da Internet e delimitarão suas definições. Dessa feita, no primeiro tópico, abordar-se-á aspectos imprescindíveis no que concerne ao desenvolvimento da tecnologia, bem como da *interface* e de que modo se dará essa interação entre o usuário e a realidade aumentada, apontando-se as origens e a evolução das aplicações de realidade virtual e aumentada, objetivando estabelecer parâmetros entre evolução e desenvolvimento.

O segundo tópico dedicará a análise da propaganda e publicidade no âmbito da realidade aumentada, abordando a definição do conceito de publicidade, suas transformações com a inserção das novas tecnologias e seu desenvolvimento conjuntamente com a sociedade da informação, principalmente no que concerne aos jogos *on-line*, contexto em que se insere a realidade aumentada e, dessa feita, a presente pesquisa.

A proposta do terceiro tópico será estruturar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos serviços de publicidade e propaganda, desenvolvendo-se uma análise pormenorizada sobre a definição do conceito de “serviços” para efeitos tributários, bem com elucidando as peculiaridades que envolvem essa temática, especificamente no que concerne à atividade desenvolvida pela empresa publicitária enquanto tomadora e intermediadora na contratação de outras empresas e/ou veículo de comunicação e como se dará a incidência do referido imposto diante desses aspectos.

O tópico final examinará a incidência do ICMS nas atividades publicitárias, fazendo-se uma análise e estabelecendo as peculiaridades existentes entre os conceitos de “mensagem”, “comunicação” e “prestação de serviços”, bem como abordará as disparidades das definições semânticas existentes entre os conceitos de “prestador”, “provedor”, “receptor” e “emissor” da mensagem publicitária, a fim de se averiguar as hipóteses de incidência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

A justificativa do presente estudo encontra-se na pouca abordagem dada à temática, que se desponta como umas das mais promissoras áreas tecnologias, despertando interesse de diversas áreas, como Ciências e Tecnologia da Informação, como também tem atraído o interesse dos pro-

fissionais do Direito no que tange à regulação da publicidade, visto que a realidade aumentada combina elementos virtuais com elementos reais, em tempo e processamento reais, de forma interativa.

O desenvolvimento do tema deu-se por meio de pesquisa bibliográfica, com amparo na doutrina nacional, nas legislações codificada e extravagante, bem como na análise jurisprudencial. Utilizou-se o método dedutivo-sistêmico, a fim de responder à problemática que se refere à possibilidade de tributação da atividade e/ou do serviço publicitário no âmbito da realidade aumentada e, em caso positivo, qual imposto sobre ele irá incidir.

Objetiva-se, com o presente artigo, demonstrar que o operador do Direito, a Administração Pública e o contribuinte deverão analisar todos os aspectos que são peculiares à contratação da atividade publicitária, e, a depender da necessidade e/ou interesse do tomador de serviço, analisar se e de que forma incidirão ISS e ICMS, a fim de dispensar a cada situação o tratamento legal adequado, promovendo uma tributação mais segura, racional e transparente não só ao contribuinte, mas a todos os, direta ou indiretamente, envolvidos.

1 ASPECTOS DA *INTERFACE* COMPUTACIONAL NA INTERAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E A REALIDADE AUMENTADA

O termo realidade aumentada refere-se à conexão de informações do mundo virtual com elementos do mundo real, criando um ambiente distinto e apartado, mas que se caracteriza exclusivamente por ser em instalações físicas e em tempo real. Trata-se de uma tecnologia e modalidade de entretenimentos que viabilizam maior interação com objetos que estão limitados à imaginação, abrindo-se uma nova dimensão no modo de execução mais especificamente de jogos *on-line*, cujo desenvolvimento dá-se em três dimensões¹.

Considerando-se relevante aspectos como a *interface* e a interação entre o usuário e a realidade aumentada, necessário que se abordem as origens e a evolução das aplicações de realidades virtual e aumentada, apresentando elementos históricos para que se estabeleça parâmetros entre a sua evolução e o seu desenvolvimento. Na década de 80, mais especificamente no ano de 1975, Myron Krueger criou um laboratório chamado *Vídeoplace*, que possibilitaria aos usuários a interação com o mundo virtual. Em virtude disso, em 1989 surge a expressão realidade virtual conceito forjado por

1 Realidade aumentada Brasil. Quem somos. Disponível em: <<http://www.realidadeaumentadabrasil.com.br/quem-somos/>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

Jaron Lanier, que cria o primeiro comercial abordando o mundo virtual. Em 1990 nasce o termo realidade ampliada, que foi desenvolvido com *Ton Caudell* na empresa *Boeing*, montando aeronaves. Logo depois, em 1997, surge a ideia da miscelânea entre mundo virtual e mundo real, condição em que os jogadores poderiam interagir com games. Essa ideia foi criada por *Mtecna*, que, a partir daí, começa-se a elaborar a ideia de videogames portáteis com câmeras².

Essa situação passou a ser caracterizada pela expressão, “participação x interação”. Dinkla define ambientes participatórios como instalações físicas desenvolvidas dentro de ambientes reativos, os quais são basicamente espaços delimitados que, por meio de sensores e de outras interfaces como câmeras de vídeo, são capazes de reagir às ações do usuário. Por outro lado, ambientes interativos começaram a ser desenvolvidos com o uso de capacetes de realidade virtual, criando uma situação que isolava o usuário em um espaço virtual, pelo qual ele poderia se mover e com o qual poderia interagir. Assim, o termo movimento passou a não significar mais o deslocamento do artista performático pelo espaço, como nos ambientes físico-reativos, mas o movimento da imagem devido à manipulação do *joystick* ou do *mouse*. Nesse sentido, o movimento do participante foi substituído pelo movimento da imagem³.

A realidade aumentada combina recursos de multimídia e realidade virtual, a fim de apresentar os elementos de forma composta e com boa qualidade, provendo interações em tempo real. Como a realidade aumentada mantém o senso de presença do usuário no mundo real, há uma forte tendência em se usar recursos tecnológicos invisíveis ao usuário para deixá-lo disponível em seu ambiente. Recursos como rastreamento ótico, projeções e interações multimodais estão sendo usados cada vez mais em aplicações de realidade aumentada⁴.

Essa tecnologia, em virtude de sua comprovada possibilidade de atrair mais consumidores, vem sendo estudada e explorada por comércios e

-
- 2 KIRNER, Claudio; KIRNER, Tereza Gonçalves. Realidade virtual e aumentada: aplicações e tendências. *XIII Symposium on Virtual and Augmented Reality*, Org. Marcos Wagner S. Ribeiro e Ezequiel Roberto Zorzal, Universidade Federal de Uberlândia/MG (UFU), Editora SBC – Sociedade Brasileira de Computação, p. 11, 2011.
 - 3 SILVA, Adriana de Souza e. Arte, interfaces gráficas e espaços virtuais. *ARS*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 79-97, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1678-53202004000400006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 23 maio 2017.
 - 4 KIRNER, Claudio; KIRNER, Tereza Gonçalves. Realidade virtual e aumentada: aplicações e tendências. *XIII Symposium on Virtual and Augmented Reality*, Org. Marcos Wagner S. Ribeiro e Ezequiel Roberto Zorzal, Universidade Federal de Uberlândia/MG (UFU), Editora SBC – Sociedade Brasileira de Computação, p. 16, 2011.

empresas de grande porte desde o início dos anos 2000, período em que a tecnologia alcançou mercados consumidores ainda inexplorados. Os meios publicitários utilizando-se de comerciais transmitidos ao vivo, onde são criados personagens em computadores que são aptos a vender determinado produto, grandes empresas do setor alimentício ou operadoras de telefone existentes no Brasil, se apoiam nessa ferramenta tecnológica para anunciar, vender e tornar conhecidos seus produtos, atingindo, assim, o consumidor.

A realidade aumentada ficou mais conhecida quando passou a ser utilizada em anúncios publicitários. A empresa Mini foi a pioneira nesse seguimento utilizando *webcam* projetando o modelo de um Mini-Coper em 3D. A empresa Chevrolet também lançou um anúncio com o mesmo método da empresa Mini.

A realidade aumentada pode ser utilizada como direcionadora visual para um local determinado, dar informações sobre os equipamentos e as munições, marcar distância e promover jogos com tiroteios, armas e até mesmo perseguições. Um jogo criado em 2003 de simulação *on-line*, chamado *Second Life*, reproduziu relações sociais na plataforma virtual interagindo com o mundo real, por meio dos ambientes virtual e tridimensional. No processo, as pessoas criaram seus avatares familiarizando-se em um novo contexto de vida.

O *Second Life* foi vanguarda nos jogos de simulação virtual, mas, em 2007, com o surgimento de novos jogos, que tinham uma imagem avançada de realidade aumentada, acabou perdendo mercado. Em seu auge, várias marcas criaram suas próprias lojas e exploraram a oportunidade de usar o contato público, interagindo dentro daquela nova concepção de tecnologia, e várias empresas passaram a se relacionar com seu público em plataformas de mídias virtuais, possibilitando a venda de produtos e serviços, bem como a solução de problemas em tempo real.

Neste contexto, o *Pokémon Go* foi criado em junho de 2016 pela Nintendo. O jogo usa a realidade aumentada em conjunto com o aplicativo de GPS do *smartphone* do usuário. A empresa alegou que o intuito da criação do jogo nessa plataforma seria estimular indiretamente crianças e adolescentes a se movimentarem em seu campo real seguindo instruções virtuais do aplicativo, praticando atividades físicas, apresentando alternativas aos inúmeros problemas saúde pública relacionados ao sedentarismo e à obesidade infantil.

Em uma sobreposição de figuras virtuais com imagens reais captadas pela câmera, a chamada realidade aumentada, o *game* mostra os *pokémons*

em parques, nas ruas e nas casas. Contudo, a tecnologia do jogo *Pokémon Go* vai muito além da caça aos *pokémons* e já é utilizada em escolas, lojas, *shoppings* e indústrias para facilitar estudos, compras e, até mesmo, inspeções petroquímicas.

A realidade aumentada vai além dos jogos e tem encantado outras áreas da nossa sociedade. No universo da educação, a realidade aumentada promove um ambiente mais dinâmico de aprendizado, elevando o interesse e a participação dos estudantes na aula. Já, no mundo corporativo, a realidade aumentada tem sido utilizada frequentemente para treinamentos e até mesmo para controlar e efetuar a manutenção de equipamentos de forma segura e eficaz.

São inúmeros os benefícios que a tecnologia da realidade aumentada poderá promover em vários setores da sociedade ainda impensados e inexplorados, exatamente por isso essa tecnologia vem influenciando empresas para inovarem sua forma de trabalho e, assim, captarem cada vez mais mercado consumidor. Ocorre que, da mesma forma que há inúmeros benefícios, há também incontáveis questões jurídicas que envolvem a temática da realidade aumentada e que deverão ser analisadas de maneira pormenorizada em diante.

2 A PROPAGANDA E A PUBLICIDADE NO ÂMBITO DA REALIDADE AUMENTADA

Com a chegada do século XXI, a popularização da Internet e o desenvolvimento das novas tecnologias, o consumidor é submetido, cotidiana e paulatinamente, à informação e aos anúncios publicitários em todos os lugares que frequente. Ocorre que, para fins de tributação, algumas distinções sobre as definições dos conceitos de serviços de publicidade e propaganda são muito importantes, especialmente no que diz respeito à incidência ou não do ISS, visto que o imposto trata de diversas atividades relacionadas ao segmento de formas diferentes.

Assim, inicialmente elucidam-se as diferenças substanciais existentes entre a informação e a publicidade, a fim de não se incorrer, posteriormente, em equívoco ou definição rasa sobre o tema. Nesse sentido, explicita-se que a informação é um direito fundamental estabelecido no art. 5º, inciso XIV, da Constituição da República, atribuído como gênero da espécie prevista no art. 6º, inciso III, do Código de Defesa do Consumidor. A informação é inerente à publicidade, mesmo que se manifeste nas modalidades *merchandising*, oculta ou subliminar. A informação é mensagem, é conteúdo cognitivo, que, por vezes, depende de linguagem oral e, quando

prestada em desconformidade com o dever de lealdade e transparência, incorrerá em publicidade enganosa e abusiva.

Já a publicidade, nas palavras de Ferreira, é tratada como sinônimo de propaganda, desde que realizada de maneira gratuita:

[De *público* + *-(i)dade*; fr. *Publicité*.] S. f. 1. Propaganda (4). 2. *Rel. Públ.* Publicação de matéria jornalística, ger. de interesse de uma empresa, pessoa, organização, etc., por veículo de comunicação. [Nesta acepç., a publicidade não é paga.] 3. *Rel. Públ.* Arte e técnica de obter publicidade (2). 4. Qualidade do que é público: a *publicidade dum escândalo*. 5. Caráter do que é feito em público: a *publicidade dos debates judiciais* [...].⁵

Estabelecendo esse axioma que informação é continente e publicidade é conteúdo, parte-se para a análise da relação instituída entre publicidade e consumo. Elucida-se que o ponto de partida para o ciclo do consumismo é, por certo, a publicidade destacada aqui, como técnica de propagação de ideias que propicia que o consumidor tenha contato diário com o produto ou serviço ofertado, passando a desejá-lo e, posteriormente, a consumi-lo. Assim, nasce a publicidade como instrumentos de vendas, oferta em massa⁶.

A inserção das novas tecnologias possibilitou a propagação rápida e em massa da informação. Tem-se acesso à publicidade cotidianamente o tempo todo e em todos os lugares. Consome-se material publicitário lendo um livro, vendo um filme, em momentos de lazer por meio de jogos *on-line*, consome-se material publicitário até de forma inconsciente.

Defende Martínéz que a publicidade é considerada uma das principais incentivadoras dos negócios jurídicos, explicitando que

a publicidade de consumo é um fenômeno cultural e econômico de grande repercussão na sociedade, pois é ela a principal incentivadora externa de consecução dos negócios jurídicos de consumo. Se por um lado (positivo), ela informa, educa, incentiva a concorrência e favorece a produção e circulação de riquezas, por outro lado (patológico), ela pode agir de forma a prejudicar a concorrência, abusar ou engrupir indetermináveis indivíduos a consumir algo prometido pelo anúncio publicitário, mas não cumprido, quando da realização do contrato de consumo, requerendo, desta forma, o seu controle pelo Estado ou por órgãos privados.

5 FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004. p. 1656.

6 ANDRADE, Sinara Lacerda. *Publicidade lesiva e responsabilidade civil objetiva: a proteção do consumidor na era da modernidade líquida*. 1. ed. São Paulo/SP: LUALRI Editora, v. 1, 2017. p. 35.

Na esfera tributária, diante das incontáveis discussões que circundam o tema da incidência do ISS sobre produção publicitária, e, somada à ausência de regulação da temática na esfera dos jogos de realidade aumentada, poderá ocorrer interpretação extensiva de normas já positivadas que, com o ativismo judicial e a possibilidade de entendimentos diversos em âmbito de jurisdição nacional, ter-se-á como consequência a insegurança jurídica.

Dessa feita, é imprescindível que se (re)analise a questão da tributação da publicidade e propaganda e, inclusive, se viabilize a possibilidade de regulação da publicidade em jogos de realidade aumentada, a fim de, inicialmente, fornecer uma proteção jurídica ao tema. E, em uma segunda análise, é cogente uma uniformização da tributação, tendo-se em vista que a ausência de regulação poderá eventualmente promover concorrência desleal e, em última instância, falhas no mercado.

3 DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS) NOS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Inicialmente, antes de se adentrar propriamente no cerne da questão, importante explicitar que a atividade de divulgação de anúncios publicitários na Internet constitui um serviço propriamente dito, visto que são inerentes a essa contratação determinadas obrigações de fazer, tais como: programação do *website*, hospedagem das informações relativas ao anúncio e processamento de dados. Inegável, dessa feita, a existência de prestação de serviços no exercício das atividades de divulgação de publicidade na Internet⁷.

Elucidada a questão no que concerne à atividade da agência publicitária caracterizar-se como um serviço típico para fins tributários, importante explicitar que, a depender da necessidade e/ou do interesse do tomador de serviço, a empresa publicitária poderá atuar de diversas formas, a fim de definir os objetivos e contornos básicos da publicidade desde a elaboração do *briefing*⁸, até a veiculação do material publicitário.

Todas essas atividades podem realizar-se mediante formas diversas de contratação da agência, visto que o tomador poderá contratar direta-

7 BRIGAGÃO, Gustavo. Divulgação de publicidade e propaganda na Internet não sofre incidência do ISS. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 20 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/divulgacao-de-publicidade-e-propaganda-na-internet-nao-sofre-incidencia-do-iss/>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

8 Refere-se a um conjunto de informações ou coleta de dados para o desenvolvimento de determinado trabalho. No contexto publicitário e das relações públicas, caracteriza-se como um dossiê contendo a descrição da situação de uma marca ou empresa, seus problemas, oportunidades, objetivos e recursos. O *briefing* é a base de todo processo de planejamento de uma campanha publicitária (VIEIRA, Stalimir. *Raciocínio criativo na publicidade*: uma proposta. São Paulo: Loyola, 1999. p. 44).

mente o veículo de comunicação somente para publicação de conteúdos publicitários. A agência poderá operar também como intermediadora entre o tomador da contratação de veículo de comunicação. Poder-se-á contratá-la somente para a criação e elaboração da publicidade e, por fim, a agência poderá ser contratada para realizar toda a campanha publicitária, tornando-se responsável pela contratação dos serviços de produção de áudio e vídeo, bem como dos veículos de comunicação, com o objetivo de assegurar a qualidade e o desempenho da campanha por ela proposta.

Evidente, portanto, a existência de prestação de serviços no exercício das atividades de divulgação de publicidade na Internet. Ocorre que não basta a existência de prestação de serviços para que haja incidência do ISS, visto que, por força de determinação constitucional, é necessário, ainda, que o serviço objeto dessa prestação esteja elencado no anexo da lista de serviços da lei complementar⁹.

O art. 1º¹⁰ da Lei Complementar nº 116/2003 estabelece como fato gerador do ISS a prestação de serviços, extraindo-se da tabela de serviços sujeitos à incidência do imposto dois importantes itens relacionados à área de publicidade e propaganda, quais sejam:

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

[...]

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

Referida tabela exerce papel determinante quanto à definição dos elementos que constituem pressupostos de incidência do imposto, cuja competência é constitucionalmente atribuída aos Municípios, visto que serão tributadas pelo ISS somente as atividades que tenham a natureza de serviços e que estejam na tabela discriminadas. Fato é que os serviços que nela não constem são assimilados como verdadeiras hipóteses de não incidência do imposto, conforme restou claro na discussão que se deu no âmbi-

9 BRIGAGÃO, Gustavo. Divulgação de publicidade e propaganda na Internet não sofre incidência do ISS. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 20 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/divulgacao-de-publicidade-e-propaganda-na-internet-nao-sofre-incidencia-do-iss/>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

10 Eis o teor do 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”.

to do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 433.352- AgRg, 2ª Turma, de 20 de abril de 2010.

O recurso extraordinário tratava-se, inicialmente, de ação de mandado de segurança coletivo, objetivando o não pagamento do ISS, tendo em vista a regra de isenção para instituições financeiras, prevista na Lei Complementar nº 56/1987. O pedido foi julgado improcedente pelo juízo *a quo*, sob o fundamento de que a referida isenção não teria sido recepcionada pela Constituição de 1988. Em apelação, manteve-se a decisão do juízo de 1º grau, sendo interposto recurso extraordinário. O Relator proveu o recurso extraordinário, tendo em vista jurisprudência pacificada da Corte, que prega a ilegitimidade da cobrança do ISS sobre serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central.

O Município do Rio de Janeiro, inconformado com a decisão, propôs a ação rescisória contra o Sindicato dos Bancos do Estado do Rio de Janeiro, o Sindicato das Sociedades e Corretores de Fundos Públicos e Câmbio do Rio de Janeiro e a Associação Nacional dos Bancos de Investimentos, com fulcro no art. 485, V, do Código de Processo Civil, sustentando que o acórdão, ao estabelecer a não incidência tributária do ISS, teria violado o art. 97 da Constituição Federal, bem como a Súmula Vinculante nº 10 do STF e arts. 2º, 128, 293 e 460 do Código de Processo Civil, requerendo a rescisão do acórdão em sede de recurso extraordinário, a fim de que outra decisão fosse proferida.

O Supremo Tribunal Federal examinou a questão decidindo que as exceções contidas na lista de serviço não têm a natureza de isenção. Essas exceções, na verdade, definem o exato campo dentro do qual a incidência do ISS pode se dar. Não há ali qualquer exclusão de crédito tributário (do qual é espécie a isenção, nos termos do art. 175, I, do CTN), mas a definição dos elementos que constituem pressupostos de incidência do imposto¹¹.

11 “CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS – ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL – LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO – DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA – CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA – 1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil – Bacen. 2. A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’. 3. Diferença entre isenção heterônoma, vedada pela Constituição, e normas gerais em matéria tributária. Estabelecer a diferenciação entre serviços financeiros e demais tipos de serviço faz parte do papel da União como representante da Nação. Ademais, os entes federados e a população municipal participam da vida política da Federação, representados pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, de modo a descaracterizar quebra de autonomia ou falta de mandato de representação. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 433.352-AgRg, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, J. 28.02.2012,

Exemplo de imunidade foi o que aconteceu com o subitem que receberia a numeração 17.07, que foi vetado pelo Presidente da República e dispunha da seguinte redação: “17.07 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”. Constata-se, assim, que as razões do veto referem-se às imunidades dos veículos de comunicação. O art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição da República estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão¹².

Diante das implicações que a referida regra poderia ensejar no tocante à incidência do ISS em veiculações de propaganda, editais e conteúdos publicitários, a Presidência da República manifestou-se pelo veto ao referido subitem, alegando que o dispositivo permitiria a incidência do ISS sobre mídia impressa, que goza de imunidade constitucional, permitindo, assim, hipótese de incidência tributária inconstitucional¹³.

DJ 01.03.2012, p. 184-186. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000157374&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 20 jun. 2017)

- 12 Segue o teor do art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*; IV – utilizar tributo com efeito de confisco; V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público; VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 4 jun. 2017)
- 13 O Ministério da Justiça propôs veto ao seguinte dispositivo: Item 17.07 da Lista de Serviços (‘17.07 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio’). Razões do veto: ‘O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional’ (cf. alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona – da incidência do ISS – a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 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 90.749-1/BA, 1ª Turma, Relator Ministro 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”. Em razão dos vetos lançados, determinei à equipe de Governo empreender estudos com vistas à elaboração de projeto de lei complementar cumprindo eventuais adequações. Em breve espaço de tempo, encaminharei proposição neste sentido ao elevado crivo dos Senhores Congressistas. Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar os dispositivos acima mencionados do projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros

Diferentemente ocorre nas atividades que envolvem o previsto nos subitens 10.08 e 17.06¹⁴. Na hipótese do subitem 10.08, há prestação de serviços de agenciamento, ou seja, há intermediação na contratação de outras atividades que não são desenvolvidas pela agência. Logo, a existência de serviço tributável refere-se à mera intermediação na contratação de serviços relacionados ao segmento, e não à produção da propaganda e publicidade ou qualquer atividade afim. Enquanto que, na hipótese do subitem 17.06, existe a prestação de serviços de propaganda e publicidade, que contempla atividade de planejamento e criação, auxiliando o cliente na concepção de materiais publicitários.

Plenamente possível que o prestador de serviços constante do subitem 17.06 execute, concomitantemente, serviços do subitem 10.08, especialmente no tocante a intermediar a contratação de veículo de comunicação para veicular conteúdo por ele mesmo produzido. Situação na qual incidirá o ISS sobre as comissões pagas pelo prestador de serviço à agência, já que essas comissões se referem unicamente à remuneração do prestador, não alcançado pela imunidade constitucional, ainda que a empresa veiculadora do anúncio não esteja sujeita ao ISS.

Portanto, os serviços de veiculação e de divulgação de propaganda e publicidade por quaisquer meios deixaram de ser tributados pelo ISS ao serem vetados pela Presidência da República quando da sanção do projeto de lei que originou a Lei Complementar nº 116/2003. Na lei anteriormente vigente, Lei Complementar nº 56/1987, quando o meio era a televisão, rádio, jornais e periódicos, excepcionava-se a cobrança do ISS.

Referido veto restringe-se apenas à veiculação e divulgação de propaganda e publicidade em geral, serviços esses comumente prestados por rádios, televisões, revistas, periódicos, *websites*, empresas proprietárias ou que explorem *outdoors* ou outros meios de difusão desse material, explicitando que essas atividades se referem a contratos de divulgação de publicidade que envolvem apenas a cessão do espaço, ou seja, mera obrigação de dar.

do Congresso Nacional (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003. Brasília: Distrito Federal, 31 jun. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017).

14 Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003: "[...] Item 10 – Serviços de intermediação e congêneres. Subitem 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios. Item 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres. Subitem – 17.07 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra".

O ISS incidente sobre serviços de comunicação alcança serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único Município, como dispõe o inciso II do art. 155 da Constituição de 1988. Assim, é inquestionável que a veiculação de conteúdos publicitários, por meio de quaisquer tipos de mídia, não está sujeita ao Imposto sobre Serviços, não se podendo cogitar, portanto, a responsabilidade do tomador do serviço pela retenção do tributo na fonte¹⁵.

Dessa forma, o contratante que adquirir serviços relacionados à atividade de publicidade e propaganda deverá analisar todos os aspectos que são peculiares à sua contratação, e, a depender da necessidade e/ou do interesse do tomador de serviço, analisar se e de que forma incidirá o ISS, a fim de dispensar a cada situação o tratamento legal adequado. Há que se levar em conta, ainda, que o exame da incidência do ISS nas atividades de propaganda e publicidade, por si só, não exclui a análise das regras de retenção na fonte do IR, questão que será abordada posteriormente e de maneira pormenorizada no tópico quatro¹⁶.

4 DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (ICMS) NAS ATIVIDADES PUBLICITÁRIAS

Abordados os aspectos relevantes sobre a não incidência do ISS no que concerne especificamente à atividade de divulgação e veiculação de material publicitário, torna-se imprescindível analisar essa mesma atividade sobre a ótica dos demais tributos que com essa atividade tenham relação. Dessa feita, passa-se a análise do ICMS e suas hipóteses de incidência.

Antes de se lançar o questionamento sobre a incidência do ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação e atividades de veiculação, importante abordar mesmo, em linhas gerais, aspectos relevantes do imposto que passa a ser nesse tópico, objeto de apreciação. O ICMS incide sobre a movimentação de mercadorias em geral, incluindo produtos de diversos segmentos, sobre serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é de competência estadual, possibilitando aos Estados estabelecer convênios para concessão/revogação de benefícios fiscais. Enfatiza-

15 “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] 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; [...]” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 jun. 2017)

16 LEMOS, Alexandre Marques Andrade. *Gestão tributária de contratos e convênios*. 4. ed., rev. e atual. Salvador: Open Treinamentos Editora, 2015. p. 391.

-se que, em determinados Estados, a receita com o ICMS é tão considerável que acaba por ser sua maior fonte de arrecadação.

Tendo-se em vista que a competência do ICMS é estadual, necessário, nesse momento, estabelecer um corte metodológico, a fim de individualizar o objeto da pesquisa para melhor analisá-lo. Dessa feita, tomar-se-á como parâmetro para pesquisa o Estado de São Paulo, enfatizando que o Estado será abordado como referência não por acaso, mas porque somente o Estado de São Paulo contribui com 36,74% do que é arrecadado em todo o território nacional, bem como porque São Paulo garante há anos o primeiro lugar entre os Estados com maior arrecadação, alcançando, somente em abril de 2017, a cifra de R\$ 10.945.716.766,00, levando-se em consideração unicamente a arrecadação com o ICMS¹⁷.

Neste contexto, analisar-se-á se as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros em *websites* ou jogos na Internet e serviços de comunicação, se quando prestados de forma onerosa, estariam sujeitas à incidência do ICMS, tendo-se em vista o disposto no já mencionado art. 155, inciso II, da Constituição da República, bem como no art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87, de 1996¹⁸.

Utilizando-se do corte metodológico e levando-se em conta o Estado de São Paulo como o *standard* adotado, há duas respostas a serem examinadas, tendo-se como referência consultas tributárias divulgadas pela Secretaria da Fazenda do Governo do Estado, quais sejam: Resposta nº 186, de 10 de novembro de 2005¹⁹, e Reposta nº 389, de 17 de fevereiro do ano poste-

17 Segue o mapa da arrecadação do Estado de São Paulo no mês de abril de 2017: "ARRECADAÇÃO DO ICMS: 1. SETORES. 1.1 Primário R\$ 45.997.844,00; 1.2 Secundário R\$ 3.647.729.035,00; 1.3 Terciário R\$ 4.293.359.080,00; 1.3.1 Comércio atacadista R\$ 2.162.425.109,00; 1.3.2 Comércio varejista R\$ 782.127.397,00; 1.3.3 Serviços de transportes R\$ 231.368.264,00; 1.3.4 Serviços de comunicação R\$ 948.010.181,00; 1.3.5 Outros R\$ 169.428.127,00. 2. ARRECADAÇÃO ESPECÍFICA. 2.1 Energia elétrica R\$ 926.440.380,00; 2.1.1 Setor secundário R\$ 1.117.505,00; 2.1.2 Setor terciário R\$ 925.322.874,00; 2.2 Petróleo, combustíveis e lubrificantes R\$ 1.385.939.464,00; 2.2.1 Setor secundário R\$ 1.183.922.401,00; 2.2.2 Setor terciário R\$ 202.017.062,00; 2.3 Dívida ativa R\$ 34.948.737,00; 2.4 Outras fontes de receitas R\$ 611.302.223,00; TOTAL DA ARRECADAÇÃO DO ICMS: R\$ 10.945.716.766,00. ARRECADAÇÃO DE OUTROS TRIBUTOS: IPVA R\$ 553.343.656,00; ITCD R\$ 155.721.407,00; TAXAS R\$ 423.173.677,00; OUTROS R\$ 16.762.521,00; TOTAL DA ARRECADAÇÃO DE OUTROS TRIBUTOS; R\$ 1.149.001.262,00; TOTAL GERAL DA RECEITA TRIBUTÁRIA: R\$ 12.094.718.028,00" (BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Ministério da Fazenda. *Boletim de Arrecadação*, São Paulo, Arrecadação de 04/2017. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/SP/201704>>. Acesso em: 22 jun. 2017).

18 BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 jun. 2017.

19 Resposta à Consulta nº 186/2005, eis o teor: "A Consulente pretende se dedicar à exploração de serviços de publicidade e comunicação via Internet e informa que em seu estabelecimento não ocorrerão 'entradas ou saídas de mercadorias próprias ou de terceiros para o exercício da atividade, exceto aquelas destinadas ao consumo pelo estabelecimento ou entrada de equipamentos para integração ao seu ativo fixo'. Questiona se

rior²⁰. Importante elucidar que as respostas às consultas têm como principal

está sujeita à inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS e, em caso positivo, se 'incide algum imposto estadual sobre sua atividade'. De acordo com o disposto no art. 155, II, da Constituição Federal: compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 'operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação'. O art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1996, por sua vez, explicita que o ICMS incide sobre 'prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza'. A atividade publicitária visa tornar públicas informações que pretendem influenciar mercados consumidores, através dos diversos veículos de comunicação, sendo, portanto, uma atividade comunicativa. E, se for veiculada publicidade na forma de serviço, mediante contraprestação de terceiros, ocorre prestação de serviço de comunicação. Dessa forma, as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na Internet, desde que realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e sujeitam-se à incidência do ICMS, como disposto nos arts. 155, II, da CF e 2º, III, da LC 87/1996. [...] Em síntese, a veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributação pelo ICMS, competindo aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo o que, relativo à propaganda e à publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação. A Consulente, portanto, é contribuinte do ICMS, e deve obrigatoriamente efetuar a sua inscrição no Cadastro de Contribuintes desse imposto antes do início de suas atividades, conforme dispõe o art. 19 do RICMS/2000. José Leônidas Barbosa Pereira – Consultor Tributário. Cristiane Redis Carvalho – Consultora Tributária Chefe – 2ª ACT. De acordo. Guilherme Alvarenga Pacheco – Diretor Adjunto da Consultoria Tributária” (BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta nº 186/2005. Veiculação onerosa de publicidade por meio da Internet – Prestação de serviço de comunicação – Incidência do imposto – Obrigatoriedade de inscrição no Cadastro de Contribuintes. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/1862005.htm?vid=sefaz_respect:vrespct>. Acesso em: 24 jun. 2017).

- 20 Eis o teor da consulta: “ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio de *site* na Internet – Serviço de comunicação sujeito à incidência do imposto – Base de cálculo – Alíquota. A Consulente informa que presta serviços de provimento de acesso à rede mundial de computadores e de veiculação de publicidade de produtos e serviços de seus clientes, por meio de suas páginas na Internet, ‘que os serviços de veiculação de publicidade prestados por ela a seus clientes em *websites* não se sujeitam à incidência do ICMS, a despeito de não se sujeitarem, também, à incidência do ISS a partir da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003’, pelos seguintes motivos: a) ‘até 31 de dezembro de 2003, antes do início da vigência da LC 116/2003, tributava-se o serviço de veiculação de publicidade por *websites* indiscutivelmente pelo ISS’ (item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/1968); b) ‘os serviços de veiculação de publicidade por meio de *websites* não podem ser considerados como ‘prestação onerosa de serviços de comunicação’ porque, o que se quer tributar é a prestação onerosa de serviços de comunicação, e não a difusão de informações’; c) ‘a prestação onerosa de serviços de comunicação pressupõe um emissor determinado [...] um intermediário que leve a mensagem do emissor [...] e, por fim, para que se complete a comunicação, um ou mais destinatários determinados’, sendo que, ‘no caso da presente consulta, não há destinatários determinados’; d) não há, no âmbito do ICMS paulista, ‘previsão legislativa de tributação de serviços de veiculação de publicidade’, pois ‘somente pode haver a tributação se houver a previsão, em lei, de todos os critérios da regra-matriz de incidência’. Questiona se há ou não incidência de ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade por meio de *websites* e, se houver, qual a base legal em que se fundamenta a tributação, bem como a base de cálculo e a alíquota. A solução da dúvida posta pela Consulente deve ser encontrada, necessariamente, na análise do que realmente significa prestação de serviço de comunicação, serviço sobre o qual incide o ICMS, a teor do disposto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. [...] Contudo, em rigorosa análise, demonstra ser insustentável essa proposição. [...] Com a interpretação da norma constitucional segundo o direito privado, conforme os ditames do Código Tributário Nacional, verificamos que há sujeição ao ICMS na prestação de serviços cujo interesse predominante seja a ocorrência de comunicação. Para que se possa identificar ‘fornecer meios para que terceiros se comuniquem’ com ‘prestação de serviço de comunicação’, deve-se submeter essa proposição ao que já foi encontrado. Isto é, verificar se o interesse contratual desse serviço é sempre e somente o fornecimento desses meios. Contudo, nenhuma relação de dependência se vislumbra entre o interesse contratual na comunicação e as considerações a respeito de meios e mensagens, ou do número de pessoas envolvidas. A interpretação é imperfeita, mas o raciocínio, viciado, torna-se intuitivo. [...] Conclui que a incidência tributária sobre a prestação de serviço de comunicação se concretiza sobre o adimplemento de obrigações concernentes a essa prestação contratual de serviço: ‘Então, contratos de prestação de serviços de comunicação são contratos onde há alguém que se obriga a fazer a comunicação em troca de alguma contraprestação. Sempre se caracteriza, e somente se caracteriza, o contrato de prestação de serviço de comunicação, quando o interesse principal, predominante, do acordo das vontades, for a execução

característica o efeito vinculatório, ou seja, o teor da resposta vincula tanto o contribuinte quanto para à Administração Pública.

De posse dessas informações, explicita-se que, com a emenda à Constituição Federal de 1969, os serviços de comunicação passaram a sofrer a incidência de tributos tanto de competência federal quanto de competência municipal. O inciso VII do art. 21 do referido diploma dispunha que competia à União Federal os Impostos sobre os Serviços de Comunicação (IC), exceto os que possuíam natureza estritamente municipal, que ficariam sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Assim, a União instituiu o Imposto sobre os Serviços de Comunicação, eludindo taxativamente sobre os serviços que poderiam ser tributados pelos Municípios²¹.

Não obstante, a distribuição das competências tributárias foi consideravelmente alterada após a promulgação da Constituição da República de 1988, tendo-se como exemplo a transferência da competência do Governo Federal e dos Municípios (quanto à instituição dos Impostos sobre os Serviços de Comunicação) para os Estados, que passaram a tributá-lo com o ICMS. Essa incidência está regulada pelo art. 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996, dispondo que o ICMS incidirá sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração,

de comunicação. Assim, prestar serviço de comunicação provoca a incidência do ICMS, pelo adimplemento de um contrato de serviços de comunicação, pela satisfação do interesse predominante da ocorrência da comunicação contratada. O objeto imediato de um contrato dessa natureza é a atividade, não-subordinada, a ser exercida mediante retribuição ou sua promessa, tendo em vista a concentração de esforços para a realização da comunicação – um contrato de prestação de serviços, que tem por finalidade a execução de comunicação, para satisfazer o interesse contratual'. Sublinhamos que a validade dessa conclusão tem como fundamento o mencionado art. 155, II, da Constituição Federal de 1988. Em harmonia com esse dispositivo, o art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/1986 dispõe que: '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'. No âmbito da legislação tributária do Estado de São Paulo, encontramos disposição idêntica no artigo. A base de cálculo é o 'respectivo preço', ou seja, o valor pago pelo tomador em razão da prestação de serviço de comunicação (art. 37, VIII, do RICMS/2000) e, nas prestações internas, a alíquota aplicável é 25% (art. 55, I, do mesmo regulamento). Com base no exposto, este órgão consultivo já se manifestou, em outras ocasiões, que desde a entrada em vigor da legislação supramencionada, a veiculação onerosa de publicidade por meio de *site* na Internet é serviço de comunicação sujeito à incidência do ICMS. José Leônidas Barbosa Pereira – Consultor Tributário. Cristiane Redis Carvalho – Consultora Tributária Chefe – 2ª ACT. De acordo. Guilherme Alvarenga Pacheco – Diretor Adjunto da Consultoria Tributária" (BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo. Resposta à Consulta Tributária nº 389/2006. ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio de *site* na Internet – Serviço de comunicação sujeito à incidência do imposto – Base de cálculo – Alíquota. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/3892004.htm?vid=sefaz_respect:vspect>. Acesso em: 24 jun. 2017).

- 21 Eis o teor da emenda ao texto constitucional de 1967: "Art. 21. Compete à União instituir impôsto [sic] sôbre: [sic] [...] VII – serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; [...]]" (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 25 jun. 2017).

emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza²².

Sob o prisma da Constituição da República de 1988, e incidência do IMCS no âmbito das atividades publicitárias, pressupõe a existência de serviços que tenham por objeto a comunicação. Logo, a atividade de divulgação de anúncios e propaganda em *websites* na Internet caracteriza-se por ser serviço, haja vista consubstanciarem-se em obrigações de programação do *website*, instalação, guarda e preservação das informações relativas ao anúncio e processamento de dados.

Evidenciado o caráter de serviços nas atividades publicitárias, a análise passa a ser sobre as atividades de divulgação de conteúdo publicitário na Internet, no que concerne especificamente à natureza comunicacional desse serviço. Segundo o art. 110²³ do Código Tributário Nacional, é imprescindível recorrer à Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997²⁴, a fim de se estabelecer uma definição ao conceito de serviços de telecomunicação, que se refere ao conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

Por telecomunicação entende-se a transmissão, emissão ou recepção por meio de (fios, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético) de sinais, escritos, imagens, sons ou informações de quaisquer naturezas. Dessa feita, para que haja a incidência do ICMS, torna-se cogente que o prestador disponha de todos os meios necessários, a fim de que o emissor possa transmitir e o receptor possa receber a mensagem, com o fito de que a comunicação aconteça.

Importante, dessa feita, estabelecer as diferenças peculiares existentes entre a comunicação e a mensagem transmitida, não se fazendo possível, para fins tributários, unificar tais definições, visto que não há incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação propriamente dito, mas, sim, sobre o caráter comunicacional.

22 BASTOS, Celso Ribeiro de. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 142.

23 “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” (BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 jun. 2017)

24 “Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 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 comunicação está presente em todos os fenômenos estruturais de uma sociedade. Aliás, a comunicação precede a escrita e a linguagem, pois, sempre que se relacionam animais ou pessoas, ocorre de alguma forma de comunicação. Afinal, é pela comunicação que as interações sociais, as trocas e os relacionamentos acontecem. Importante estabelecer esse paralelo entre a pós-modernidade e as sociedades mais primitivas, a fim de se atestar que é impossível a incidência de impostos sobre a comunicação.

Dessa forma, torna-se evidente que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sim sobre a relação comunicativa. Logo, há uma necessidade de se restringir o conceito de “prestação de serviço de comunicação” e não confundi-lo com “comunicação” em sentido *latu*, para que não resultem conclusões absurdas sobre a tributação. Necessário se faz confeccionar uma limitação à amplitude desse conceito, para fazer surgir aparente adequação aos fins tributários. Há uma confusão de “comunicação”, tomada em sua totalidade ou variedade de sentidos, com “prestação de serviço de comunicação”, sendo esse termo levado muito além dos seus possíveis limites econômicos e tributários. Exatamente o que não pode ser feito: confundir “comunicação” com “prestação de serviço de comunicação”²⁵.

Exemplo clássico adotado pela doutrina é o dos serviços de telefonia, que podem ser compreendidos como “colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens”, ou, o que é equivalente, “em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra”. Ora, fornecer meios para que terceiros se comuniquem não tem relação lógica com a prestação de serviço. Não se pode esperar muito de uma proposição que, embora abraçada pela doutrina, não é norma jurídica e não decorre de nenhuma norma jurídica, sendo aplicada tão somente pela facilidade com que é admitida em casos de menor complexidade.

Frequentemente, o fornecimento de meios para comunicação ocorre concomitante com a prestação dos serviços de comunicação. O fornecimento dos meios de comunicação geralmente ocorre diante de um interesse contratual, qual seja: ter duas pessoas se comunicando e um terceiro prestando serviço, sem trocar mensagens, importa geralmente que esse terceiro está sendo pago para satisfazer o interesse de comunicar daquele que está

25 BRASIL. Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo. Resposta à Consulta Tributária nº 389/2006. ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio de *site* na Internet – Serviço de comunicação sujeito à incidência do imposto – Base de cálculo – Alíquota. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/3892004.htm?vid=sefaz_respct:vrespct>. Acesso em: 25 jun. 2017.

pagando. Duas pessoas se comunicando, estando uma delas prestando serviço, adimplindo obrigação de fazer, geralmente configura uma situação jurídica mais complexa, em que o interesse contratual precisa ser examinado mais de perto, tornando-se imperiosa a análise do caso concreto.

Constata-se a incidência do ICMS na relação comunicativa em caráter negocial, a fim de fornecer a terceiros condições materiais (infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação) para que essa relação comunicativa (transmissão de mensagens entre interlocutores) se estabeleça²⁶. Dessa premissa, surge outra definição de extrema importância para que se prossiga a análise, é a relativa a serviço de valor adicionado, definição apontada no art. 61 e parágrafos²⁷ da Lei nº 9.472/1997, que, em linhas gerais, consubstancia-se em uma atividade que se acrescenta a um serviço e que com aquela não se confunde e/ou absorve.

De acordo com a legislação, o serviço de comunicação propriamente dito propicia os meios necessários a que mensagens alheias sejam transmitidas e recebidas pelos seus usuários e o serviço de valor adicionado, que acrescenta àquele outro serviço novas utilidades, sem que com ele se confunda. O serviço de valor adicionado paira, portanto, sobre o serviço de comunicação, tendo ambos natureza própria e absolutamente distinta.

O exemplo adotado por óbvio não é fortuito; pelo contrário, o que ocorre nas telecomunicações é exatamente o que se identifica nas atividades de divulgação de publicidade por meio da Internet. Trata-se de serviço de valor adicionado, que se aproveita dos serviços de comunicação disponibilizados ao público em geral, para que cumpra a função e produza os efeitos que lhe são próprios.

Ratifica-se que não é a empresa que presta esses serviços de divulgação a responsável por propiciar que os usuários da Internet tenham acesso aos *sites* de que é proprietária. Visto que a empresa prestadora de serviço

26 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed., rev. e ampl. até a Emenda Constitucional nº 67/2011 e de acordo com a Lei Complementar nº 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 163.

27 BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. 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: "Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, 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. § 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. § 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações" (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm>. Acesso em: 25 jun. 2017).

não dispõe de condições materiais ou meios necessários (veículos), para que as mensagens contidas naqueles *sites* sejam lidas pelo seu público-alvo. Essa função é exercida exclusivamente pelas empresas operadoras dos serviços de telecomunicação, atividade essa que é plenamente onerada pelo ICMS.

O *website* não transmite mensagens a ninguém. Trata-se de mera plataforma que contém informações que não podem ser lidas senão por aqueles que tenham contratado com terceiros um serviço de comunicação que lhe disponibilize acesso à Internet. Somente após essa contratação os usuários da Internet estarão aptos a ler as mensagens publicitárias inseridas em determinado *website*, havendo relevante distinção entre a prestação do serviço de comunicação propriamente dito e aquela que se consubstancia no oferecimento de uma funcionalidade autônoma, que somente será acessada por quem tenha contratado aquele primeiro serviço.

Portanto, o serviço de divulgação de publicidade e propaganda em *websites* não se caracteriza como “prestação de serviço de comunicação”, na medida em que apenas acrescenta novas utilidades relacionadas à apresentação, movimentação e/ou recuperação de informações (as mensagens publicitárias dos anunciantes) a um serviço de comunicação que lhe dá suporte (serviço de comunicação contratado para acesso à Internet), o que lhe atribui a natureza de mero serviço de valor adicionado, não sujeito à incidência do ICMS. Na verdade, o *website* é usuário do serviço de comunicação, e não seu prestador.

O serviço do provedor de informações na Internet, contratado 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 *homepage* somente será feito por meio de um prestador de serviço de comunicação, outra empresa, detentora de licença da Anatel para realizar o tráfego de dados do usuário na Internet. O provedor de acesso/informação, portanto, é um mero usuário do serviço de telecomunicação, e não um prestador desse serviço²⁸.

Um portal de notícias apenas oferta conteúdo, sendo que o tráfego de dados, voz e imagem é realizado pela empresa detentora da outorga do

28 MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. Veiculação de publicidade e propaganda na Internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo: Oliveira e Rocha, n. 240, p. 32, set. 2015. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2015-Veicula%C3%A7%C3%A3o-de-publicidade-e-propaganda-na-internet-RDDT-240.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

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 contrata 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 comunicação²⁹.

Neste contexto, o Superior Tribunal de Justiça, quando analisou a incidência do ICMS em situação semelhante, qual seja, a prestação de serviços de provimento de acesso à Internet. Invocando o art. 110 do Código Tributário Nacional, pacificou entendimento no sentido de que o ICMS não incide sobre os serviços de valor adicionado, definidos no § 1º do art. 61 da Lei nº 9.472/1997.

No julgamento, o Superior Tribunal de Justiça afirmou que não caberia aos Estados classificar como comunicação atividades que não fossem assim definidas pela lei, elucidando que o § 1º do art. 61 da Lei nº 9.472/1997 dispõe que o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações e que o *caput* do artigo define o serviço como “atividade que acrescenta, 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”. Assim, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, posteriormente, mediante convênios estaduais, tributá-la por meio do ICMS, prática vedada em face dos princípios da legalidade e tipicidade fechada, inerentes ao Direito Tributário, bem como pela inexistência na espécie do fato impositivo³⁰.

29 Idem.

30 “Da leitura dos arts. 155, inciso II, da Constituição Federal e 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996 verifica-se que cabe aos Estados e ao Distrito Federal tributar a prestação onerosa de serviços de comunicação. Dessa forma, o serviço que não for prestado de forma onerosa e que não for considerado pela legislação pertinente como serviço de comunicação não pode sofrer a incidência de ICMS, em respeito ao princípio da estrita legalidade tributária. [...] Por outro lado, a Lei Federal nº 9.472/1997, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1º de seu art. 61, dispõe que o 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’. O *caput* do mencionado artigo define o referido serviço como ‘a atividade que acrescenta, 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’. [...] O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe

Quanto ao Supremo Tribunal Federal, há decisões obsoletas e fundamentadas em legislação já revogada, proporcionalmente inversa a que se encontra em vigor, no sentido de que os serviços de divulgação de publicidade e propaganda configuram serviços de comunicação (Recursos Extraordinários nº 90.749, de 15.05.1979, da 1ª Turma; e nº 91.813, de 16.09.1980, da 2ª Turma). Tais decisões, contudo, não se configuram como precedentes ao caso em análise: primeiramente, pela disparidade existente entre as legislações aplicáveis à época e a atualmente em vigor; e, posteriormente, pelo fato de as decisões tratarem sobre tema diverso do que se propôs a analisar no decorrer da pesquisa. Haja vista que, nos referidos casos, a divulgação de publicidade foi realizada pelo próprio veículo de comunicação (empresas de televisão e rádio). Naqueles precedentes, as empresas que divulgavam publicidade eram as efetivas detentoras dos veículos de comunicação, ou seja, da infraestrutura necessária ao transporte das mensagens publicitárias dos seus emissores (anunciantes) aos seus receptores (telespectadores e ouvintes), o que evidentemente difere da situação atual, tendo em vista que a análise da divulgação da publicidade deu-se no âmbito dos *sites* da Internet e dos jogos de realidade aumentada³¹.

Dessa feita, constatou-se que os serviços de divulgação de propaganda e publicidade prestados no âmbito da Internet, em *websites*, bem como nos jogos de realidade aumentada, por não terem a natureza de serviços de comunicação, para fins tributários, não estão aptos a serem tributados pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. Inicia-se explicitando que se adota tal nomenclatura por entender que o conhecimento científico é ilimitado. Dessa feita, apontar o presente tópico como “conclusão” mostra-se inadequado, visto que o presente artigo não tem qualquer pretensão de exaurir ou dar por concluída a temática; ao

dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica. [...] Conclui-se, portanto, que, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, para, mediante Convênios Estaduais, tributá-la por meio do ICMS. Como a prestação de serviços de conexão à Internet não cuida de prestação onerosa de serviços de comunicação ou de serviços de telecomunicação, mas de serviços de valor adicionado, em face dos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, inerentes ao ramo do direito tributário, deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponible.” (Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 456650/PR, 2002/0099939-5, 1ª Seção, Rel. Min. Franciulli Netto, J. 11.05.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2017)

31 BRIGAGÃO, Gustavo. Divulgação de publicidade e propaganda na Internet não sofre incidência do ISS. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 20 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/divulgacao-de-publicidade-e-propaganda-na-internet-nao-sofre-incidencia-do-iss/>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

contrário, a pretensão é viabilizar a dialética e, assim, motivar o debate, a produção novos saberes e conhecimentos, apontando-se, para tanto, despreziosas considerações finais.

2. Apontou-se o surgimento das primeiras modalidades de realidade aumentada, sua evolução e a forma que ocorre a *interface* entre o usuário e o jogo. Essa tecnologia, em virtude de sua comprovada possibilidade de atrair mais consumidores, vem sendo explorada por empresas do setor, alcançando, inclusive, mercados consumidores ainda inexplorados. Demonstrou-se a evolução dessa tecnologia com a finalidade de se comprovar a plena possibilidade de se promover publicidade e propaganda no contexto dos jogos de realidade aumentada.

3. A partir de tal constatação, delimitou-se que a atividade de divulgação de anúncios publicitários na Internet constitui um serviço típico para fins tributários e que, se o serviço objeto dessa prestação estiver elencado no anexo da lista de serviços da lei complementar, incidirá, dessa feita, o ISS. Demonstrou-se que, a depender da necessidade do tomador de serviço, a empresa publicitária poderá atuar de diversas formas desde a elaboração da campanha até a veiculação do material publicitário. Constatou-se que os serviços de veiculação e de divulgação de propaganda e publicidade por quaisquer meios deixaram de ser tributados pelo ISS ao serem vetados. Evidenciou-se, por fim, que será preciso analisar todos os aspectos peculiares à contratação da agência e, a depender da necessidade e/ou do interesse do tomador de serviço, averiguar se incidirá o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

4. Encerrada a questão que envolvia o ISS, evidenciou-se a necessidade de se analisar essa mesma atividade sobre a ótica dos tributos que com ela estejam relacionadas. Passou-se, assim, à análise do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços e suas hipóteses de incidência. Tendo-se em vista a competência estadual do ICMS, estabeleceu-se um corte metodológico tomando-se como parâmetro o Estado de São Paulo, por possui a maior arrecadação entre os Estados da Federação. Constatou-se que as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros em *websites* ou jogos na Internet e serviços de comunicação não estarão sujeitas à incidência do ICMS.

5. Analisaram-se as atividades de divulgação de conteúdo publicitário na Internet, no que concerne especificamente à natureza comunicacional desse serviço, e elucidou-se que, para que haja a incidência do ICMS, torna-se cogente que o prestador disponha de todos os meios necessários,

a fim de que o emissor possa transmitir e o receptor possa receber a mensagem, afinal, não há incidência do ICMS sobre o serviço de comunicação propriamente dito, mas, sim, sobre o caráter comunicacional, não se podendo confundir, dessa feita, “comunicação” com “prestação de serviço de comunicação”.

6. Tal premissa originou o exame do serviço de valor adicionado, atividade que se acrescenta a um serviço e que com aquela não se confunde e/ou absorve. Constatou-se que o serviço de comunicação propicia os meios necessários a que mensagens alheias sejam transmitidas e recebidas pelos seus usuários e o serviço de valor adicionado, que acrescenta àquele outro serviço novas utilidades, sem que com ele se confunda. A empresa que presta esses serviços de divulgação é responsável por propiciar que os usuários da Internet tenham acesso aos *sites* de que é proprietária.

7. Demonstrou-se que o serviço de divulgação de publicidade e propaganda em *websites* não se caracteriza como “prestação de serviço de comunicação”, na medida em que apenas acrescenta novas utilidades relacionadas à apresentação, movimentação e/ou recuperação de informações (as mensagens publicitárias dos anunciantes) a um serviço de comunicação que lhe dá suporte (serviço de comunicação contratado para acesso à Internet), o que lhe atribui a natureza de mero serviço de valor adicionado, não sujeito à incidência do ICMS. Na verdade, o *website* é usuário do serviço de comunicação, e não seu prestador.

8. Constatou-se que os serviços de divulgação de publicidade e propaganda prestados no âmbito da Internet, em *websites* e nos jogos de realidade aumentada, por não terem a natureza de serviços de comunicação, não estão aptos a serem tributados pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. Concluiu-se, dessa feita, que, nos casos de incidência do ISS ou ICMS, deverá a Administração Pública analisar todos os aspectos que são peculiares à contratação da atividade publicitária, e, a depender de sua necessidade e/ou seu interesse, analisar se e de que forma incidirão tais tributos, a fim de dispensar a cada situação o tratamento legal pertinente, promovendo uma tributação mais segura e transparente não só ao contribuinte, mas a todos os, direta ou indiretamente, envolvidos na relação tributária.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Sinara Lacerda. *Publicidade lesiva e responsabilidade civil objetiva: a proteção do consumidor na era da modernidade líquida*. 1. ed. São Paulo/SP: LUALRI Editora, v. 1, 2017.

BASTOS, Celso Ribeiro de. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Ministério da Fazenda. *Boletim de Arrecadação*, São Paulo, Arrecadação de 04/2017. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/SP/201704>>. Acesso em: 22 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 22 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 25 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 21 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 25 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9472.htm>. Acesso em: 25 jun. 2017.

_____. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2003. Brasília: Distrito Federal, 31 jun 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

_____. Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo. Resposta à Consulta Tributária nº 389/2006. ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio de *site* na Internet – Serviço de comunicação sujeito à incidência do imposto – Base de cálculo – Alíquota. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/3892004.htm?vid=sefaz_respect:vrespect>. Acesso em: 24 jun. 2017.

_____. Secretaria de Estado da Fazenda do Governo do Estado de São Paulo. Resposta à Consulta nº 186/2005. Veiculação onerosa de publicidade por meio da Internet – Prestação de serviço de comunicação – Incidência do imposto – Obrigatoriedade de inscrição no Cadastro de Contribuintes. Disponível em: <http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/Respostas_CT/icms/1862005.htm?vid=sefaz_respect:vrespect>. Acesso em: 24 jun. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 433.352-AgRg, 2ª Turma, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, J. 28.02.2012, DJ 01.03.2012, p. 184-186. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000157374&base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 456650/PR, 2002/0099939-5, 1ª Seção, Relator Ministro Franciulli Netto, J. 11.05.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2017.

BRIGAGÃO, Gustavo. Divulgação de publicidade e propaganda na Internet não sofre incidência do ISS. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), 20 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/divulgacao-de-publicidade-e-propaganda-na-internet-nao-sofre-incidencia-do-iss/>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed., rev. e ampl. até a Emenda Constitucional nº 67/2011 e de acordo com a Lei Complementar nº 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

KIRNER, Claudio; KIRNER, Tereza Gonçalves. Realidade virtual e aumentada: aplicações e tendências. *XIII Symposium on Virtual and Augmented Reality*, Org. Marcos Wagner S. Ribeiro e Ezequiel Roberto Zorzal, Universidade Federal de Uberlândia/MG (UFU), Editora SBC – Sociedade Brasileira de Computação, p. 16, 2011.

LEMOS, Alexandre Marques Andrade. *Gestão tributária de contratos e convênios*. 4. ed., rev. e atual. Salvador: Open Treinamentos Editora, 2015.

MOREIRA, André Mendes; TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. Veiculação de publicidade e propaganda na Internet. Portais de notícias e assemelhados. Serviço de valor adicionado. Não incidência de ICMS-Comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo: Oliveira e Rocha, n. 240, p. 32, set. 2015. Disponível em: <<http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2016/07/2015-Veicula%C3%A7%C3%A3o-de-publicidade-e-propaganda-na-internet-RDDT-240.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

SILVA, Adriana de Souza e. Arte, interfaces gráficas e espaços virtuais. *ARS*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 79-97, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1678-53202004000400006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 23 maio 2017.

VIEIRA, Stalimir. *Raciocínio criativo na publicidade: uma proposta*. São Paulo: Loyola, 1999.