

Divulgação de publicidade na internet não sofre incidência do ICMS



Estão os serviços de divulgação de propaganda e publicidade prestados no

âmbito da internet, em *websites* e afins, sujeitos à incidência do ICMS?

Os estados parecem entender que sim, tendo em vista os autos de infração que têm lavrado contra empresas que prestam esses serviços, o teor das opiniões que as autoridades fiscais têm manifestado sobre a matéria, bem como as decisões que têm sido proferidas no âmbito de alguns tribunais administrativos.

No estado de São Paulo, por exemplo, há duas respostas a consultas tributárias divulgadas pelas autoridades fiscais, no sentido de que “as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, desde que realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS, por força do disposto nos citados artigos 155, II, da CF e do artigo 2º, III, da LC 87/96” (Respostas 186, de 10/11/2005, e 389, de 17/2/2006). Há, também, decisões do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) que adotam a mesma conclusão, entre as quais, cito as proferidas na sessão de 13/12/2012, no processo DRTC III – 622.158/2011, pela 6ª Câmara Julgadora, tendo sido relatora a juíza Rose Sobral, e na sessão de 27/11/2013, no processo DRTC III – 1.091.754/2011, pela 16ª Câmara Julgadora, tendo sido relator o juiz Antônio Damasceno Rodrigues.

Esse entendimento não me parece correto. Explico.

Na vigência da Constituição Federal anterior (CF/69), os serviços de comunicação sofriam a incidência de tributos de competência federal e municipal.

De fato, dispunha o artigo 21, VII, da CF/69 que competia à União Federal o Imposto Sobre os Serviços de Comunicação (IC), excetuados os de natureza estritamente municipal, que ficariam sujeitos à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos municípios.

Com fundamento nessas regras de distribuição constitucional de competências, a União Federal instituiu



o antigo IC, por meio do Decreto-Lei 2.186, de 20 de dezembro de 1984, e, por meio do Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968 (que tinha força de lei complementar), dispôs taxativamente sobre os serviços que poderiam ser tributados pelos municípios, entre os quais os de “comunicações telefônicas de um para outro aparelho dentro do mesmo município”.

Com o advento da CF/88, a distribuição de competências foi profundamente alterada, daí decorrendo a transferência da competência para a instituição dos impostos sobre os serviços de comunicação dos governos federal e municipal (conforme indicado acima) para os estados, que passaram a tributá-los com o ICMS, fossem eles intramunicipais, intermunicipais, interestaduais ou internacionais (importação de serviços).

Essa incidência está regulada pela Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, segundo a qual, na parte em que interessa ao presente estudo, o ICMS incide sobre as “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” (artigo 2º, inciso III).

A definição acima deve ser analisada à luz dos contornos dados pela CF/88 a essa incidência, cuja ocorrência, como visto, pressupõe a existência de “serviços” que tenham por objeto comunicação.

Sob esse aspecto, diferentemente do que ocorre nos contratos de divulgação de publicidade em *outdoors*, que envolvem apenas a cessão do espaço para a inserção de publicidade, ou seja, mera obrigação de dar, a atividade de divulgação de anúncios e propaganda em *websites* na internet constitui efetivo serviço, já que dela decorrem obrigações de fazer que lhe são ancilares, tais como programação do *website*, hospedagem das informações relativas ao anúncio/publicidade, processamento de dados etc.

Não há, portanto, como negar-se a existência de prestação de serviços no exercício das atividades em exame (divulgação de publicidade na internet). Teriam elas, contudo, a natureza de serviços “de comunicação”?

Esse segundo exame deve ser feito à luz da definição dada pela lei de regência das atividades cuja tributação se pretende verificar. A essa definição, o Direito Tributário, como direito de superposição que é, estará sempre vinculado, por força do princípio que emana do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN)[\[1\]](#).

A lei de regência acima referida é a Lei 9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT), que definiu serviços de telecomunicação da seguinte forma:

“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”.

Verifica-se, pela definição acima, que, para que haja serviço de comunicação e, conseqüentemente, seja possível a incidência do ICMS respectivo, é imprescindível que o prestador disponha dos meios



necessários à sua realização e que esses meios sejam fornecidos aos usuários do serviço de forma a que o emissor possa transmitir e o receptor possa receber a mensagem que seja objeto da comunicação.

O serviço de comunicação não se confunde com a mensagem que é por ele transferida e recebida por seus usuários. E esse é o entendimento da melhor doutrina, como se verifica no texto de Roque Antonio Carrazza, abaixo transcrito:

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a *relação comunicativa*, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra. E, depois, que, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviços, estes efetivamente se comuniquem entre si" ("ICMS", Ed. Malheiros, São Paulo, 10ª Edição, p. 163).

E de Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari:

"Presta serviço de comunicação, não aquele que participa da própria relação comunicativa, mas sim aquele que realiza atividade consistente em dar condições materiais para que a relação comunicativa (transmissão de mensagens entre interlocutores) se instaure. Assim, presta o serviço aquele que cuida de fornecer a infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação, instalando equipamentos e sistemas que permitam tal relação. É o caso dos serviços de telefonia, telex, telegrafia etc." ("Curso de Direito Tributário", vol. II, artigo intitulado "ICMS – Materialidade e Princípios Constitucionais", Ed. CEJUP, Belém, 5ª Edição, pp. 156 e 157).

Dessa premissa, surge outra definição de extrema importância para este estudo, que é a relativa a serviço de valor adicionado, feita nos seguintes termos pelo artigo 61 e parágrafos da mesma lei acima referida:

"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". (grifo meu)

Há, portanto, de acordo com a legislação de regência, o serviço de comunicação propriamente dito, que 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.

É exatamente o que ocorre na divulgação de publicidade por meio da internet. Trata-se de mero 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. De fato, 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. Ela sequer dispõe dos meios (veículos) necessários a que as mensagens contidas naqueles sites sejam lidas pelo seu público alvo. Essa função é exercida única e 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.

Nesse sentido, André Mendes Moreira:

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

(…)

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

A falta de autonomia do serviço oferecido pelo provedor de informações é evidente: o acesso à publicidade virtual somente pode ser feito pelo usuário que 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 comunicação” (“Veiculação de Publicidade e Propaganda na Internet. Portais de Notícias e Assemelhados. Serviço de Valor adicionado. Não Incidência de ICMS-Comunicação”, *in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 240, de setembro/2015, págs. 30/32).

E, também, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando analisou a incidência do ICMS em situação muito semelhante: a prestação de serviços de provimento de acesso à internet. Invocando o artigo 110 do CTN, o tribunal pacificou entendimento no sentido de que o referido imposto não incide sobre os serviços de valor adicionado, definidos no parágrafo 1º do artigo 61 da Lei 9.472/97 (Embargos de Divergência no Recurso Especial – REsp 456.650, 1ª Seção, relator para acórdão ministro Franciulli Netto, em 11 de maio de 2005).

No referido julgamento, o STJ afirmou que não caberia aos estados classificar como comunicação atividades que não fossem assim definidas pela legislação pertinente (Lei 9.472/97). Transcrevemos abaixo os trechos mais relevantes da ementa do acórdão acima mencionado:

“Da leitura dos artigos 155, inciso II, da Constituição Federal, e 2º, inciso III, da Lei Complementar n. 87/96, 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 n. 9.472/97, denominada Lei Geral de Telecomunicações – LGT, no § 1º de seu artigo 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 dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.

.....

Conclui-se, portanto, que, nos termos do artigo 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 impositivo”.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, há decisões antigas (ainda relativas ao já extinto Imposto Sobre os Serviços de Comunicação e, portanto, baseadas em legislação já revogada e completamente díspar daquela que se encontra atualmente em vigor), no sentido de que os serviços de divulgação de publicidade e propaganda configuram serviços de comunicação (Recursos Extraordinários 90.749, de 15/5/1979, da 1ª Turma, e 91.813, de 16/9/1980, da 2ª Turma).

Não me parece, contudo, que esses precedentes possam servir de jurisprudência para a hipótese ora examinada, não só pela ressalva já feita quanto à disparidade existente entre as legislações aplicáveis àqueles casos e a atualmente em vigor, como pelo fato de que aqueles julgados cuidaram de hipótese diversa da ora examinada, na medida em que a divulgação de publicidade neles verificada era realizada pelo próprio veículo de comunicação (empresas de televisão e rádio), o que difere, como visto, das situações em que há divulgação de publicidade em sites, na internet.

Em outras palavras, diferentemente do que ocorre nas hipóteses de empresas que inserem anúncios e propagandas nos seus *websites*, 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, em linha com o raciocínio desenvolvido nesta coluna, é suficiente para caracterizar a prestação do serviço de comunicação. Trata-se, portanto, como dito, de jurisprudência que se aplica a hipótese diversa da ora examinada.

Respondendo objetivamente a questão inicialmente posta, temos que os serviços de divulgação de propaganda e publicidade prestados no âmbito da internet, em *websites* e afins, não se sujeitam à incidência do ICMS, por não terem a natureza de serviços de comunicação.

Estariam, contudo, esses serviços sujeitos à incidência do ISS? Também acho que não, mas essa é uma análise que ficará para uma próxima coluna.

[1] “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.”

Date Created

15/06/2016