

**RECURSO ORDINÁRIO**

Processos Administrativos: **6017.2021/0008782-3**  
Recorrente: **OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA./ BOM NEGÓCIO  
ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.**  
CCM n°: **4.094.930-3**  
CNPJ n°: **11.818.248/0001-80**  
Advogados: **LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA - OAB/RJ 112.310; MATTHEUS  
REIS E MONTENEGRO - OAB/RJ 166.994 e FERNANDA LUFT  
TESSARO - OAB/RJ 188.575**  
Conselheiro Relator: **Silvio Luís de Camargo Saiki**  
Câmara Julgadora: **4ª Câmara Julgadora**  
Objeto do Recurso: **ISS E MULTAS - All - nºs 6.755.248-0, 6.755.249-8, 6.755.251-0,  
6.755.257-9 e 6.755.258-7.**

**RELATÓRIO**

**1.** Trata-se de decisão que julgou improcedente a Impugnação da Recorrente aos autos de infração lavrados, originários da OVF nº 3.923.580-7, processo administrativo SEI número 6017.2018/0052570-1, que tiveram como descrição as seguintes acusações de infração:

<b>Auto de Infração</b>	<b>Descrição da infração</b>	<b>Capitulação legal da infração</b>	<b>Valor</b>
006.755.248-0	Não recolher o ISS no prazo regulamentar referente à serviço não declarado em NFS-E.	Art. 74 da Lei nº 6.989/66, observado os arts. 80 do Decreto nº 44.540/04, 70 do Decreto nº 50.986/09 e 71 do Decreto nº 53.151/12.	R\$ 316.618,87
006.755.249-8	Não recolher o ISS no prazo regulamentar referente à serviço não declarado em NFS-E.	Art. 74 da Lei nº 6.989/66, observado os arts. 80 do Decreto nº 44.540/04, 70 do Decreto nº 50.986/09 e 71 do Decreto nº 53.151/12.	R\$ 52.228,51

CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

006.755.251-0	Deixar de emitir os documentos fiscais previstos em regulamento.	Art. 6 da Lei nº 13.701/03, observado os arts. 82 do Decreto nº 50.896/09 e 81 do Decreto nº 53.151/12.	R\$ 245.898,26
006.755.257-9	Deixar de apresentar os documentos exigidos pela carta de intimação nº 026/18.	Art. 70 da Lei nº 6.989/66 e art. 9º da Lei nº 13.476/02, observado os arts. 132 do Decreto nº 50.896/09 e 125 do Decreto nº 53.151/12.	R\$ 2.287,79
006.755.258-7	Deixar de apresentar os documentos exigidos pela carta de intimação nº 002/19.	Art. 70 da Lei nº 6.989/66 e art. 9º da Lei nº 13.476/02, observado os arts. 132 do Decreto nº 50.896/09 e 125 do Decreto nº 53.151/12.	R\$ 2.287,79

2. Os autos de infração acima elencados foram lavrados por divergência entre o Município de São Paulo e a Recorrente acerca da tributação da atividade empresarial desta que afirma ser, basicamente, a disponibilização de plataformas eletrônicas ao público em geral, de forma a possibilitar que empresas e pessoas físicas ofereçam e transacionem seus produtos e serviços online.

3. Tal divergência acarretou a demanda, por meio da qual se discute a regularidade do enquadramento do serviço, tendo sido a Recorrente autuada em decorrência da ausência de recolhimento de ISS supostamente incidente sobre serviços de “propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, previstos no **item 17.06** da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, coincidentemente o mesmo item da lista da Lei Paulistana n.º 13.701/03.

4. Além disso, há também questão de fundo relacionada à legitimidade passiva, já que a Recorrente BOM NEGÓCIO ATIVIDADES DE INTERNET LTDA (incorporadora) é incorporadora da empresa autuada OLX Atividades de Internet Ltda. “OLX- (incorporada)”.

5. Em face disso e inconformada com a conclusão da fiscalização, a Recorrente interpôs impugnação que foi assim julgada:

**“DECISÃO:**

1. *Em cumprimento ao disposto no art. 39 da Lei Municipal nº 14.107, de 12/12/2005, e à vista do parecer conclusivo consignado no arquivo SEI 037266742 do processo SEI 6017.2019/0041048-5, que passa a integrar a presente decisão, CONHEÇO a impugnação oposta aos Autos de Infração nº 006.755.248-0, 006.755.249-8, 006.755.251-0, 006.755.257-9 e 006.755.258-7, e, no mérito, JULGO-A IMPROCEDENTE, mantendo-os em todos os seus termos.*

1.1 *São válidos os lançamentos realizados face à OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA, uma vez que, à época dos fatos geradores, a empresa ainda não estava extinta e por não ter havido a comunicação da incorporação empresarial ao fisco.* 1.2 *Não há identidade entre as intimações TMC 026/18 realizada no Processo SEI nº 6017.2018/0052573-6 e a intimação TMC 026/18 no Processo SEI nº 6017.2018/0052570-1, uma vez que se dirigem à sujeitos passivos distintos e, portanto, solicitam documentação relacionada a pessoas jurídicas distintas.* 1.3 *Considerando-se a não notificação da Impugnante à administração tributária da extinção por incorporação, é válida a intimação TMC 002/19 realizada via Diário Oficial na data 26 de março de 2019, conforme doc. SEI 016765450 do Processo SEI nº 6017.2018/0052570-1).* 1.4 *Ao deixar de apresentar documentos como, por exemplo a Escrituração Contábil Digital (em formato pdf), a Escrituração Contábil Fiscal (em formato pdf), a Declaração de Faturamento Mensal de 2015 e o Demonstrativo de Resultado do Exercício de 2014, a Impugnante incorre nas infrações descritas nos Autos de Infração nº 006.755.257-9 e nº 006.755.258-7.* 1.5 *Os serviços de veiculação e divulgação de materiais de propaganda e publicidade em sites, no período fiscalizado, enquadram-se nos serviços de propaganda e publicidade, subitem 17.06 da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003.* 2. *Em relação aos débitos fiscais mantidos, o sujeito passivo poderá quitar ou parcelar o débito fiscal dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data da ciência desta decisão no Domicílio Eletrônico do Cidadão Paulistano – DEC ou, em igual prazo, interpor Recurso Ordinário dirigido ao Conselho Municipal de Tributos, sob pena de inscrição do crédito tributário na Dívida Ativa do Município.* 2.1. *Considera-se data de ciência da decisão a data atribuída pelo Domicílio Eletrônico do Cidadão Paulistano – DEC, nos casos de contribuintes e/ou representantes legais*

*obrigados ao credenciamento previsto no art. 1º da Instrução Normativa SF/SUREM nº 14/2015, alterada pela Instrução Normativa SF/SUREM nº 2/2016. 3. Nos termos do disposto na Instrução Normativa SF/SUREM nº 10/2019, eventual Recurso Ordinário deverá obrigatoriamente ser apresentado por meio do aplicativo Solução de Atendimento Virtual – SAV, disponibilizado no endereço eletrônico <https://sav.prefeitura.sp.gov.br/>, de segunda a sexta-feira, das 06h00 às 23h59, e será acessível por meio de Senha Web ou certificado digital. 3.1. Para os casos previstos nos art. 2º e 3º da Instrução Normativa SF/SUREM nº 10/2019, que implicam a impossibilidade de protocolização de impugnações e recursos pelo SAV, eventual recurso deverá ser protocolizado no Centro de Atendimento da Fazenda Municipal (CAF), acompanhada dos documentos obrigatórios previstos em legislação própria e da cópia da decisão que concedeu a reabertura. 4. Intime-se o contribuinte da presente decisão mediante a sua notificação no Domicílio Eletrônico do Cidadão Paulistano - DEC, conforme dispõe o art.28, inciso IV, da Lei Municipal nº 14.107, de 12/12/2005. 5. Anote-se, intime-se, registre-se no Sistema All e, a seguir, archive-se.”*

## **Razões do Recurso**

**6.** A Recorrente então recorreu da decisão com as seguintes alegações, em síntese:

- a) Consistir a atividade da Recorrente – que é a mesma de sua incorporada OLX Atividades de Internet Ltda. “OLX” - em disponibilizar plataformas eletrônicas ao público em geral, de forma a possibilitar que empresas e pessoas físicas ofertem e transacionem seus produtos e serviços online;
- b) Ofertarem os próprios vendedores seus produtos diretamente aos consumidores digitais, nesse modelo de negócios, utilizando-se de toda tecnologia facilitada do ambiente eletrônico disponibilizado pela Recorrente que, no jargão do mercado, denomina-se marketplace;
- c) Funcionar o modelo de negócio de um site de classificados online de forma muito parecida com o tradicional classificados de jornal, no qual, basicamente, os

- anunciantes, pessoas físicas e jurídicas, publicam seus anúncios em determinada categoria de bens e serviços;
- d) Resumir-se a atividade da Recorrente, à inserção de textos, fotos e outros materiais de propaganda em ambiente digital, como forma de viabilizar a negociação entre vendedor e comprador;
  - e) Dever ser cancelado Auto de Infração nº 006.755.249-8, relativo ao item 17.06, incidências de janeiro e fevereiro de 2015, por coincidir com parte dos fatos geradores cobrados no Auto de Infração nº 006.774.395-1, vinculado ao Processo SEI nº 6017.2018/0052573-6, relativo a todo o ano de 2015;
  - f) Serem nulos os autos de infração, por ilegitimidade passiva, por terem sido lavrados em face da empresa OLX Atividades de Internet Ltda (“OLX”), inscrita no CNPJ sob o nº 11.818.248/0001-80 e CCM nº 4.094.930-3, a qual, quando da lavratura das autuações, em 05 de abril de 2019, estava extinta por incorporação pela empresa Bom Negócio Atividades de Internet Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 13.673.743/0002-55, devidamente registrada na JUCESP em 19 de fevereiro de 2016;
  - g) Deter o Município de São Paulo plena ciência da incorporação ocorrida nos quadros societários da Recorrente, desde 14 de janeiro de 2019, quando foram encaminhadas, por e-mail, ao Auditor-Fiscal, as petições elaboradas em resposta aos Termos de Intimação nºs 026/18 e 040/18, nas quais foi informada a sua condição de sucessora por incorporação da OLX Atividades de Internet Ltda;
  - h) Padecer o Auto de Infração nº 006.755.258-7 de vício insanável pela ausência de identificação do crédito tributário e de caracterização da infração, prejudicando o direito à ampla defesa e ao contraditório;
  - i) Jamais ter a Recorrente desempenhado quaisquer das atividades descritas (propaganda e publicidade), à época dos fatos geradores (12/2014 a 02/2015);
  - j) Não estar tipificada na Lei Complementar nº 116/03 o serviço por ela prestado, atinente ao segmento de marketplace, mais precisamente de plataforma viabilizadora a conectar vendedores e compradores, à época dos fatos geradores;

- k) Somente ter sido incluída a atividade na lista de serviços tributáveis após as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 157/16;
- l) Justificar-se a incidência somente quando o prestador é o promovedor das propagandas e da publicidade inserida em sua plataforma, o que jamais foi o caso da Recorrente, eis que a empresa somente disponibiliza o seu espaço online para a inserção do material, e logicamente não elabora o conteúdo;
- m) Importante salientar, ainda, que a Lei Complementar nº 116/2003 contava, originariamente, com um item 17.07, que previa a tributação do seguinte serviço: “17.07 Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”;
- n) Ter sido vetado o item 17.07, que constava originalmente na Lei Complementar nº 116/2003 e que previa a tributação da: “17.07 Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.”, em razão da “generalidade do dispositivo, que permitia, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional, de forma a permitir uma hipótese de incidência tributária inconstitucional;
- o) Guardar esse item, com algum esforço, similitude com o atual item 17.25 foi, na edição da Lei Complementar,
- p) Confirmar o teor do Parecer Normativo SF nº. 01 de 9 de março de 2016, a ausência de previsão legal para a tributação da atividade desempenhada pela empresa, tentando enquadrá-la em outro item, no 17.06;
- q) Entenderem dessa forma o STJ e o TJ-SP;
- r) Dar-se a duplicidade da penalidade imposta pelos Autos de Infração nº 006.755.259-5 e nº 006.755.257-9;
- s) Ter encaminhado em 14 de janeiro de 2019, por e-mail, ao Auditor-Fiscal, as petições elaboradas em resposta aos TMCs nºs 026/18, 040/18 e 041/18, acompanhadas dos esclarecimentos cabíveis e da documentação solicitada.

7. Com base nessas alegações a Recorrente requer seja reconhecida a nulidade (a) da integralidade das autuações, em vista da incorreta identificação do sujeito passivo; (b) do Auto de Infração nº 006.755.249-8, em razão da duplicidade de cobrança do

**6017.2021/0008782-3- Página 6 de 9**

ISS; e (c) do Auto de Infração nº 006.755.258-7, ante a insuficiência de elementos para caracterizar a infração;

**8.** No mérito, a Recorrente pleiteia seja reconhecida a improcedência (a) dos Autos de Infração nºs 006.755.248-0 e 006.755.249-8, em razão da ausência de tipificação do serviço atualmente previsto no item 17.25 da LC nº 116/03, à época dos fatos geradores, e da ausência de vinculação entre a atividade da Recorrente e o item 17.06, objeto da autuação; (b) do Auto de Infração nº 006.755.251-0, em razão da inexistência do fato gerador de ISS a justificar a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória; e (c) do Auto de Infração nº 006.755.257-9, diante do cumprimento do TMC nº 026/18 e da duplicidade de cobrança.

#### **Das Contrarrazões**

**9.** A Representação Fiscal, por sua vez, reconhecendo a legitimidade e tempestividade do recurso, apresentou contrarrazões rebatendo todas as alegações da Recorrente, nas quais defende em síntese o seguinte:

i) Preliminar de Não Conhecimento das alegações relativas Auto de Infração nº 6.755.249-8, relacionado ao item 17.06, com incidências de janeiro e fevereiro de 2015, por suposta coincidência de parte dos fatos geradores cobrados no Auto de Infração nº 6.774.395-1, vinculado ao Processo SEI nº 6017.2018/0052573-6, relativo a todo o ano de 2015, sob o fundamento de que não foi alegado em impugnação e que a alegação em segunda instância caracterizará supressão de instância. Complementa que, caso seja conhecida, no mérito não deve ser provida por total ausência de vinculação entre as bases de cálculo de ambos os autos de infração, uma vez que um (AI 006.755.249-8) foi lavrado contra a OLX, com base nas receitas detectadas nas documentações fiscais, e o outro (AI 006.774.395-1) contra a BOM NEGÓCIO por meio de arbitramento de receitas que seriam relacionadas com serviços de estabelecimento paulistano e foram reconhecidas em outro estabelecimento sediado em outro município.

ii) Inexistir ilegitimidade passiva por constar no cadastro do Município registro do cancelamento somente em 19/02/2016;

iii) a regularidade dos autos de infração por constar todos os elementos previstos no artigo 11 da Lei n.º 14.107/05 e, por isso, não faltar qualquer requisito e que o dano para a defesa deveria ser provado, o que não foi o caso;

iv) Dos serviços prestados pela Recorrente, alega restar incontestável, mesmo porque praticamente não contestado pela Recorrente, prestar os serviços de veiculação e divulgação de materiais de propaganda e publicidade em sites;

v) Quanto às alegações sobre a incidência do imposto sobre os serviços de publicidade que teria ocorrido somente a partir da edição da Lei Complementar número 157/2016 e com o advento da Lei Municipal 16.757/2017, tendo sido incorporado o item 17.24, “Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)”, invoca a lei municipal quanto ao item 17.06, a IN 8/11, que promoveu a inclusão desses serviços no código 02496; o Parecer Normativo SF 01/ 2016, tratando da incidência do ISSQN em relação aos serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade, previstos no item 17.06, da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Invoca, também, precedentes deste CMT no sentido de enquadramento da atividade da Recorrente no referido código 17.06 da lista de serviços.

vi) Alega a procedência das autuações por não apresentação de documentos por restar caracterizada a infração;

vii) Regularidade da autuação por descumprimento de obrigação acessória por falta de emissão de notas fiscais, decorrentes da não sujeição pela Recorrente da sua atividade à tributação pelo ISS; e, por fim,

viii) Propõe conhecimento parcial e o não provimento do recurso.

**10.** Há pleito por sustentação oral.

**11.** Após diligência realizada, determinada por esta C. 4ª CJ do CMT, a Recorrente não cumpriu a integralidade da diligência solicitada, tendo se limitado a apresentar a certidão do sindicato das agências de propaganda – SINPARO do Estado do Rio de Janeiro, que atesta que a empresa Recorrente não possui CNAE principal 73.11-4-00 de

**6017.2021/0008782-3- Página 8 de 9**



agências de publicidade, não tendo apresentado qualquer documento relativo aos órgãos reguladores de agência e publicidade, relativos à profissão de Publicitário, nos termos da Lei n.º 4.680/1965 e do Decreto Regulamentador n.º 57.690/66 em São Paulo, como previsto no termo de diligência, juntando ainda uma relação de marcas de empresas supostamente associadas do referido sindicato em SP e no RJ (sem qualquer qualificação ou razão social indicados).

**12.** A R. Representação fiscal, por sua vez, nada manifestou sobre a informações trazidas pela Recorrente.

É o relatório.

São Paulo, 5 de maio de 2022.

Silvio Luís de Camargo Saiki

Conselheiro da 4ª Câmara Julgadora - CMT/SP

**RECURSO ORDINÁRIO**

Processos Administrativos: **6017.2021/0008782-3**  
Recorrente: **OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA./ BOM NEGÓCIO  
ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.**  
CCM nº: **4.094.930-3**  
CNPJ nº: **11.818.248/0001-80**  
Advogados: **LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA - OAB/RJ 112.310; MATTHEUS  
REIS E MONTENEGRO - OAB/RJ 166.994 e FERNANDA LUFT  
TESSARO - OAB/RJ 188.575**  
Conselheiro Relator: **Silvio Luís de Camargo Saiki**  
Câmara Julgadora: **4ª Câmara Julgadora**  
Objeto do Recurso: **ISS E MULTAS - All - nºs 6.755.248-0, 6.755.249-8, 6.755.251-0,  
6.755.257-9 e 6.755.258-7.**

**VOTO**

- 1.** O processo se encontra saneado quanto aos requisitos da legitimidade e tempestividade, estando preenchidos os requisitos formais para serem apreciados, nos termos dos artigos 43 e 45 da Lei Municipal nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005.
- 2.** Não há registro no processado da existência de ação judicial com identidade do objeto, bem como da existência de homologação de parcelamento administrativo do crédito tributário em discussão, motivo pelo qual entendo estar devidamente saneado o processo e sem óbices para julgamento por esta C. 4ª CJ, ensejando a sua apreciação.
- 3.** Pelo que se viu do processado, objetivamente, o presente caso decorre do enquadramento da atividade da Recorrente no item 17.06 da lista de serviços, que prescreve o seguinte serviço:

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

4. Em face disso, acarretou como consequência, autuações para exigir o ISS e aplicação de multas, correlatas à essa fiscalização.

5. Diante disso, inicio a apreciação das alegações de nulidades de natureza preliminares ao mérito que são: (i) de TODOS os autos de infração em razão da **ilegitimidade passiva da “OLX”**, empresa já extinta no momento da lavratura das autuações; e, (ii) **falta de intimação da Recorrente (incorporadora)** do Auto de Infração nº 006.755.258-7, uma vez que a referida autuação foi lavrada em razão de suposta não apresentação dos documentos exigidos por meio da Carta de Intimação nº 002/19, que jamais teria sido recebida pela empresa incorporadora da “OLX”, ficando a Recorrente (incorporadora) impedida, naturalmente, de dar o devido atendimento.

#### **Nulidade por Ilegitimidade Passiva da “OLX – Não provimento**

6. Conforme alegado pela Recorrente, os autos de infração objeto do presente Recurso seriam nulos por terem sido **lavrados em face da empresa OLX Atividades de Internet Ltda (“OLX”)**, inscrita no CNPJ sob o nº 11.818.248/0001-80 e CCM nº 4.094.930-3, a qual, quando da lavratura das autuações, em 05 de abril de 2019, **estava extinta por incorporação pela empresa Bom Negócio Atividades de Internet Ltda.**, inscrita no CNPJ sob o nº 13.673.743/0002-55, devidamente registrada na JUCESP em 19 de fevereiro de 2016, como atesta o doc. 05 da Impugnação.

7. Indo direto ao ponto da discórdia, entendo que as alegações da Recorrente são suficientes a demonstrar que os seus próprios fundamentos permitem entender que a incorporação não fulmina o crédito tributário e muito menos o seu devedor.

8. Nesse sentido, importa dizer que o crédito tributário deve ser constituído contra quem deu causa (pessoa física ou jurídica) ao fato jurídico tributário. Assim, como é sabido, a extinção cadastral do CNPJ, ou da Inscrição Estadual ou da Inscrição Municipal ou de ambos, não impede que o crédito tributário seja constituído, se devido, e dentro do prazo de 5 anos (decadência).

9. Para ilustrar tal afirmativa, vale lembrar que a dissolução da sociedade, seja por qualquer motivo, distrato, fusão, cisão ou incorporação, não liquida a oportunidade de o Fisco lançar tributos que eventualmente não o foram ou foram insuficientemente. Estão por aí, aos montes, como simples exemplo e não que seja o caso da Recorrente,

dissoluções/extinções de pessoas jurídicas de forma irregular e isso, como sabemos, não impede o Fisco de lançar o crédito tributário e acionar a cobrança contra as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo e/ou contra terceiros responsáveis pelo referido crédito.

**10.** Com efeito, os fundamentos legais invocados pela própria Recorrente demonstram tal possibilidade. Vale conferir o disposto nos artigos 132 e 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

*“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”*

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

*“173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

- 11.** Nesse sentido, em relação aos casos de incorporação de empresas, é imperioso reconhecer que o lançamento pode ser feito contra a incorporada ou contra a incorporadora, pois nos termos das disposições retro citadas vê-se que não há impedimento para que ocorra.
- 12.** Ademais disso, ressalte-se, também, que tendo ocorrida a intimação válida, em que a incorporadora teve a devida ciência da cobrança do débito decorrente de prestações de sua empresa incorporada, com a devida apresentação de defesa no prazo legal, legítima todo o processo de constituição do crédito tributário, já que os débitos da incorporada são totalmente de sua responsabilidade.
- 13.** A alegada nulidade só deveria ser considerada no caso da intimação das autuações não ter chegado ao conhecimento formal da incorporadora, dentro do prazo legal para sua defesa.
- 14.** Tendo, então, ocorrido intimação válida da incorporadora Recorrente, como de fato aconteceu, conforme as provas constantes das intimações e mesmo atos de sua participação nas tratativas de entrega de documentos e atendimento da fiscalização, integrantes do processo SEI 6017.2018/0052570-1 (fiscalização), não há como admitir nulidade de procedimento de cobrança com base no argumento de CNPJ extinto.
- 15.** Ora, se a extinção de CNPJ fosse um fato impeditivo de lançar o crédito tributário contra o próprio contribuinte, ou contra as pessoas obrigadas (sócios e diretores administrativos) ou, ainda, contra sucessores, seria a maior alternativa para não se pagar tributos, pois bastaria criar a dívida tributária e extinguir o CNPJ na sequência.
- 16.** Nessa esteira, parece inexistir amparo jurídico para a tese de que o CNPJ extinto exigiria que a constituição do crédito tributário não fosse em nome da empresa baixada no cadastro das pessoas jurídicas. Isso não tem qualquer relevância, pois o que importa é que a intimação dos atos de fiscalização e/ou intimação de eventual lançamento seja formalizada contra a empresa sucessora responsável.
- 17.** Em remate, no caso de incorporação, sendo feita a intimação válida das pessoas responsáveis (físicas ou jurídicas), não há como sustentar que haveria ilegitimidade passiva, pois o crédito tributário constituído contra empresa incorporada deve ser assumido pelas pessoas responsáveis pela sucessão, sendo certo que o fato de constar no auto de

infração o nome da empresa incorporada (legítima praticante do fato gerador do ISS) não torna ilegítima a intimação da sucessora dos respectivos créditos fiscais.

**18.** No pior cenário, tais argumentos da Recorrente só serviriam para que fosse implementada uma alteração de dados cadastrais processuais, visando a que nenhuma intimação seja expedida em nome da incorporada, em razão da inexistência de domicílio eletrônico tributário e de caixas postais com o CNPJ extinto.

**19.** Além disso, consta provas nos autos de que, intimada a apresentar o Contrato Social e todas as suas alterações, a Recorrente (na época Impugnante) limitou-se a apresentar somente até a 5ª alteração do Contrato Social, **registrada na JUCESP na data 07/01/2015**, conforme doc. SEI 016766449 do Processo SEI 6017.2018/0052570-1). Isso implica reconhecer que, por não ter comunicado a incorporação empresarial ao fisco antes, aplicável será os efeitos do artigo 144 do CTN, que prescreve que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, conforme formalizado pelos combatidos Autos de Infração com a empresa OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA –CNPJ 11.818.248/0001-80, já que só foi extinta por incorporação, conforme registro na JUCESP datado de **19 de fevereiro de 2016**.

**20.** No mais, não se trata de ilegitimidade passiva, pois o débito dos últimos 5 anos, anteriores a data da sua baixa no CNPJ, ainda é de responsabilidade daquela empresa baixada e/ou seus sócios/diretores, cabendo aos sucessores (no caso a Recorrente) a responsabilidade no caso de não pagamento dos tributos por eles.

**21.** Diante de tudo isso, considerando que não há qualquer discórdia quanto a validade das intimações da Recorrente para responder aos créditos tributários oriundos dos fatos geradores praticados pela sua incorporada, entendo que não restou caracterizada qualquer nulidade dos lançamentos e, por consequência, da decisão ora recorrida, motivos pelos quais nego provimento a essas alegações e reconheço que a Recorrente **Bom Negócio Atividades de Internet Ltda.** é a responsável pelo crédito tributário, devendo por isso responder ao processo em face de sua sucessão.

**Falta de intimação da Recorrente (incorporadora) do Auto de Infração nº 006.755.258-7 - Provimento**

**22.** Alega a Recorrente (incorporadora) que houve falta de sua intimação relativamente ao Auto de Infração nº 006.755.258-7, uma vez que a referida autuação foi lavrada em razão de suposta não apresentação dos documentos exigidos por meio da Carta de Intimação nº 002/19, que jamais teria sido recebida pela empresa incorporadora da “OLX”, ficando a Recorrente (incorporadora) impedida, naturalmente, de dar o devido atendimento.

**23.** Nesse caso e na esteira do arrazoado retro, entendo que a Recorrente está com a razão.

**24.** Consta nos autos a informação de que a incorporação foi levada a efeito em **19 de fevereiro de 2016** e, que, a contestada intimação TMC n.º 002/19, realizada **via Diário Oficial, na data 26 de março de 2019**, conforme doc. SEI 016765450 do Processo SEI nº 6017.2018/0052570-1, tendo sido feita por diário oficial em nome da OLX e não em nome da Recorrente Incorporadora, embora já fosse de conhecimento do município de São Paulo tais fatos.

**25.** Ora, a considerar as datas de incorporação oficial (19/02/2016) e o procedimento fiscal, em que o Agente Fiscal já mantinha contato direto com a Recorrente (incorporadora), solicitando documentos e informações, não há sentido e muito menos razoabilidade que a intimação fosse por diário oficial e em nome da OLX (incorporada), que já se encontrava com cadastro fiscal extinto.

**26.** Esse fato parece tão verídico que a Recorrente aponta até mesmo comunicação mantida, na data de 14 de janeiro de 2019, com o Agente Fiscal, citando o seu nome e RF, informando sobre a incorporação e tratativas documentais antes mesmo da expedição do referido termo de intimação.

**27.** Como dito, em casos de incorporação, em que os cadastros fiscais da empresa incorporada não se encontram mais ativos (cadastro fiscal, DEC, E-mails e outros dados de contato), as intimações necessariamente precisam ser efetivadas na pessoa identificada e qualificada como sucessora ou responsável, sob pena de não surtir qualquer efeito, já que não sendo em nome destes, estar-se-ia nomeando destinatário com dados de contato não mais existentes.

**28.** Dado ao fato de que a Recorrente foi devidamente intimada para outros atos e entrega de outros tantos documentos e o fez, não haveria sentido e nem qualquer

razoabilidade de expedição de uma intimação em nome da empresa incorporada, motivos pelos quais **considero nulo o presente auto de infração**, notadamente porque a suposta causa motivadora (falta de atendimento da intimação) se deu com intimação por diário oficial em nome da pessoa jurídica indevida, acarretando, por óbvio, o cerceamento ao direito de apresentar as informações no prazo determinado na malfadada intimação.

**29.** Ademais, ad argumentandum, vale destacar que, em caso de eventual suposta má intenção da Recorrente em atender a intimação, deveria esta, ainda que por diário oficial, ser efetuada em nome da incorporadora **Bom Negócio Atividades de Internet Ltda.** para, aí sim, restar hipoteticamente, caracterizada a infração de não cumprimento da intimação. Não chegando a ela a intimação, por óbvio que não haveria o atendimento.

**30.** **Com base nisso, entendo inválida a intimação formalizada pelo Diário Oficial em nome da OLX incorporada**, já que tanto a incorporação foi formalizada em 2016, antes portanto da referida intimação, quanto, ainda, o agente fiscal sabia da existência e mantinha relacionamento com a incorporadora ora Recorrente e, também, da referida incorporação.

**31.** Diante de todo o exposto, entendo que as alegações da Recorrente devem ser providas contra o auto de infração nº **006.755.258-7**.

#### **006.755.249-8 – Alegação de Duplicidade de Cobrança do ISS – Não Conhecimento.**

**32.** A Recorrente alega a nulidade do Auto de Infração nº 006.755.249-8, que exige o pagamento de ISS decorrente do suposto serviço previsto no item 17.06 da lista anexa à lei Complementar nº 116/03, referente aos **meses de janeiro e fevereiro de 2015**, tendo em vista que, segundo ela, coincidiria com parte dos fatos geradores cobrados no Auto de Infração nº 006.774.395-1, vinculado ao Processo SEI nº 6017.2018/0052573-6, o qual igualmente exige o pagamento do referido imposto pela Recorrente, na qualidade de sucessora da “OLX”, para todo o ano de 2015, inclusive quanto aos meses de janeiro e fevereiro.

**33.** De início, importa destacar que a R. Representação Fiscal ressalva que a presente alegação da Recorrente está inovando matéria posta ao juízo de primeira instância, acarretando supressão de instância caso seja conhecida no presente Recurso.



**34.** De fato, verificando as alegações da Impugnação (DOC SEI 019637780) do PA 6017.2019/0041048-5, verifica-se que a recorrente, então impugnante, não colocou essas alegações para a autoridade de primeira instância apreciar e prolatar manifestação decisória.

**35.** Com efeito, nos termos do artigo 37 da Lei n.º 14.107/05, a matéria demandada deve expor na impugnação os fatos e o direito pretendido e instaurar a fase litigiosa sobre a matéria posta no conteúdo da Impugnação. Confira-se.

**“Art. 37. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento e mencionará:**

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante e o número de inscrição no cadastro fiscal do Município, se houver;*

*III - a identificação da(s) notificação(ões) de lançamento, do(s) auto(s) de infração ou do(s) termo(s) de apreensão;*

*IV - a perfeita identificação do imóvel a que se refere o lançamento impugnado, se for o caso;*

***V - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;***

*VI - as diligências que o impugnante pretenda sejam efetuadas, desde que justificada a sua necessidade;*

*VII - o objetivo visado, formulado de modo claro e preciso.*

**36.** E o artigo 45 prescreve que as matérias de fato não alegadas na impugnação, podem ser apreciadas em recurso ordinário, se for provado que não pode fazer por força maior ou caso fortuito.

*“Art. 45. Cabe recurso ordinário da decisão final proferida em primeira instância, interposto pelo sujeito passivo.*

*§ 1º O recurso ordinário, que poderá impugnar, no todo ou em parte, a decisão recorrida, implicará apreciação e julgamento de todas as questões suscitadas no expediente, ainda que a decisão de primeira instância não as tenha julgado por inteiro.*

***§ 2º As questões de fato, não alegadas em primeira instância, poderão ser suscitadas no recurso ordinário, se o recorrente provar que deixou de fazê-lo por algum dos motivos previstos nos incisos do art. 21 desta lei.***

**37.** Vale lembrar que o referido artigo 21 trata das causas de força maior ou caso fortuito, portanto, não havendo essa circunstância no processo, não há como se possa admitir em grau de recurso ordinário alegações não lançadas ao crivo da autoridade de primeira instância.

**38.** Desta forma, não tendo havido provas das hipóteses do artigo 21 da Lei n.º 14.107/05, a falta de alegação de suposta duplicidade de lançamentos na impugnação não instalou a litigiosidade da matéria, tanto é verdade que não faz parte da decisão recorrida. Diga-se de passagem, que a única manifestação da Recorrente sobre duplicidade foi no sentido de existirem duas intimações para apresentar documentos, mas mesmo neste caso o Parecer Conclusivo que integra a decisão recorrida tratou de esclarecer o equívoco da Recorrente, pois se tratava de intimações iguais para duas empresas distintas (OLX e BOM NEGÓCIO).

**39.** Apesar de ser matéria impossível de ser conhecida, ainda que fosse, importa lembrar que nessa alegação, em resumo, a Recorrente está entendendo que a base de cálculo do Auto de Infração n.º **006.774.395-1** estaria abrangendo os valores relativos ao Auto **006.755.249-8**.

**40.** Todavia, parece-me houve engano da Recorrente, já que os autos de infração, embora ambos abarquem o mês de janeiro e fevereiro de 2015, são lançamentos efetuados de forma diversa e com critérios também diversos e, que, aparentemente, não se trata de valores considerados em duplicidade. Um auto de infração foi lavrado contra a empresa OLX, mediante identificação das (1) receitas tributáveis da própria incorporada, e o outro, contra a BOM NEGÓCIO, mediante (2) arbitramento com base em outras receitas reconhecidas como serviços prestados no município, porém, reconhecidas em outro estabelecimento sediado em outra municipalidade (ou seja, reconheceu-se que era prestação de serviço de competência de São Paulo e por isso arbitrou-se as receitas reconhecidas fora, como se parte delas fossem desta municipalidade).

**41.** Portanto, ad argumentandum, ainda que houvesse condições processuais de conhecer essa alegação, ainda assim não se teria a alegada duplicidade de lançamentos para os meses de janeiro e fevereiro de 2015.

**42.** Diante disso tudo, não conheço das alegações, com fundamento no inciso V, do artigo 37 e parágrafo segundo, do artigo 45, ambos da Lei n.º 14.107/05.

**Da procedência das autuações por não apresentação de documentos – AI 6.755.258-7 e 6.755.257-9.**

43. Alega a Recorrente ter atendido as intimações relacionadas com os autos de infração 6.755.258-7 e 6.755.257-9. Afirma ainda ter havido duplicidade na penalidade por não apresentação de documentos fiscais, registrada nos referidos autos de infração.

44. Contudo, é cristalina a evidência de que se tratou de intimações em nome das empresas envolvidas, tanto a incorporada quanto a incorporadora, sendo uma para cada uma delas, devidamente individualizadas.

45. Nesse sentido, ficou registrado pela decisão de primeira instância que não se tratou de duplicidade de intimações e atribuição de multa indevida. Confira-se;

“(...)

*Em caráter inicial, é necessária ressaltar a não identidade entre as intimações TMC 026/18 realizada no Processo SEI nº 6017.2018/0052573-6 e a intimação TMC 026/18 no Processo SEI nº 6017.2018/0052570-1, uma vez que se dirigem à sujeitos passivos distintos e, portanto, solicitam documentação relacionada a pessoas jurídicas distintas. Isto posto, não há duplicidade na lavratura dos Autos de Infração nº 006.755.259-5 e nº 006.755.257-9.”*

46. Diante disso, vê-se que de fato as intimações estão individualizadas por empresas e, por isso, não caracterizada duplicidade, sendo imperioso o não provimento deste apelo.

47. Quanto ao mérito em si dessa acusação de não atendimento às intimações, importa destacar que a autuação se deu em face de que a Recorrente nunca as atendeu plenamente, pois a fiscalização registra que ora deixou de trazer à auditoria documentos solicitados, ora os trouxe escriturados de forma irregular, ilegível ou fora do padrão, ficando caracterizada a infração suficiente a sujeitá-la à penalidade imposta.

48. Diante disso, entendo que as alegações da Recorrente nesse sentido não merecem guarda.

**All nºs 006.755.248-0 e 006.755.249-8 - Ausência de Tipificação Legal das Atividades Exercidas pela Recorrente à época dos fatos geradores**

**49.** Quanto ao mérito nuclear da presente demanda, a Recorrente foi autuada em decorrência da ausência de recolhimento de ISS supostamente incidente sobre serviço de “propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, previsto no item 17.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

**50.** As principais motivações das autuações foram forjadas ao entendimento de que *“a inserção de anúncios em site na internet configura o caráter publicitário da atividade da Impugnante. Ao disponibilizar os anúncios das empresas contratantes no site de sua propriedade, realiza serviço de publicidade, tornando públicos as ideias, os produtos e as mensagens elaboradas pelos usuários e contratantes. Trata-se, pois, de espécie de serviços enquadráveis no gênero previsto no item 17.06 da lista de serviços anexa à Lei nº 13.701/03.*

**51.** Como base nisso, a acusação veio fundada no Parecer Normativo SF Nº 2/2018, sob a alegação de que o entendimento já era pré-existente à incidência de ISS sobre a atividade em questão, mesmo antes da edição da Lei nº 16.757/2017, que alterou a lista de serviços anexa à Lei n.º 13.701/03, acrescentando o tipo de serviço 17.24 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

**52.** A Recorrente, ao se defender dessa acusação, lança os argumentos de que jamais desempenhou quaisquer das atividades descritas (propaganda e publicidade), e que, à época dos fatos geradores (12/2014 a 02/2015), se encontrava ausente, na Lei Complementar nº 116/03, a tipificação do serviço por ela prestado, atinente ao segmento de marketplace, mais precisamente de plataforma viabilizadora a conectar vendedores e compradores.

**53.** Segundo a Recorrente, ela *“desempenha a atividade de inserção de textos, fotos e outros materiais de propaganda e publicidade em seu site na internet, na forma detalhadamente exposta no capítulo dos fatos”, ou seja, “disponibilizar plataformas eletrônicas ao público em geral, de forma a possibilitar que empresas e pessoas físicas ofertem e transacionem seus produtos e serviços online e, que, no jargão do mercado, denomina-se marketplace”.*

**54.** Ademais disso, há declaração afirmativa da Recorrente no sentido de esmiuçar sua atividade dizendo o seguinte:

*Nesse modelo de negócios, complementar ao que acontece no e-commerce, os próprios vendedores ofertam seus produtos diretamente aos consumidores digitais utilizando-se de toda tecnologia facilitada do ambiente eletrônico disponibilizado pela Recorrente que, no jargão do mercado, denomina-se marketplace.*

*4 Dentro do segmento de marketplace, existe aquele de classificados online, sendo a Recorrente o maior site de compra e venda (classificados) do Brasil. O modelo de negócio de um site de classificados online funciona de forma muito parecida com o tradicional classificados de jornal, no qual, basicamente, os anunciantes, pessoas físicas e jurídicas, publicam seus anúncios em determinada categoria de bens e serviços.*

*5. Nesse contexto, tem-se que a atividade da Recorrente, a rigor, se resume à inserção de textos, fotos e outros materiais de propaganda em ambiente digital, como forma de viabilizar a negociação entre vendedor e comprador, o que é possível confirmar pela análise de toda a documentação solicitada ao longo da fiscalização, e que deu lastro às autuações combatidas.*

**55.** De início importa dizer que é incontroverso que a Recorrente faz a “*inserção de textos, fotos e outros materiais de propaganda e publicidade em seu site na internet*”, sendo o núcleo desta demanda restrito a saber se essa atividade alegada pela Recorrente já estaria prevista na lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/03, ao tempo dos fatos geradores (12/2014 a 02/2015), ou, se não existente, foi incluída (no sentido de inovada) pela Lei Complementar n.º 157/16, de 29 de dezembro de 2016, por meio do item 17.25, abaixo transcrito e correspondente ao item 17.24 da lei paulistana:

*“Art. 3º. A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei Complementar.  
(...)”*

**17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio** (exceto em livros, jornais, periódicos e nas  
**6017.2020/0005860-0 - Página 12 de 20**

*modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).*”

**56.** Em cotejo com tal disposição, insere-se a disposição do item 17.06 da mesma lista de serviços, a qual, para a fiscalização e decisão recorrida, trata de atividade de propaganda e publicidade em sentido amplo, abrangendo toda e qualquer modalidade de serviço que se caracterize como tal. Nesse sentido, adotou-se a seguinte disposição normativa para fundamentar a exigência fiscal ao tempo dos referidos fatos geradores:

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

**57.** Com se pode ver do confronto dos itens 17.06 e 17.25 da lista de serviços, há necessidade de aferir se trata de uma atividade (17.25) englobada pela outra (17.06) ou se de fato não havia conexão de conteúdo e continente entre elas e, por consequência, houve total inovação de serviço (17.25) na lista de serviços, criando uma competência municipal para instituir um novo ISS sobre uma nova atividade.

**58.** Do ponto de vista da legalidade, importa dizer que o Município de São Paulo exerceu tal competência por meio da Lei n.º 16.757/17, publicada em 14 de novembro de 2017, que alterou a Lei nº 13.701/03, de modo a incluir o referido item 17.25 à lista de serviços sujeitos ao ISS no Município de São Paulo, o qual passou a ser descrito no item 17.24 da lista municipal, com idêntica descrição:

*“Art. 1º - O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador: (...)*

*17.24 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). (Incluído pela Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017)”*

59. Note que tal inserção municipal se deu somente em novembro de 2017, posterior, portanto, aos fatos geradores das autuações e, por isso, a contestação da Recorrente.

60. Com efeito, estamos diante de dúvida sobre a interpretação dos termos “Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas”, previstos no referido item 17.06, que exige aprofundamento para o deslinde da questão.

61. Nesse sentido, então, entendo necessária a busca da *legislação* própria da atividade de propaganda e publicidade para se ter uma referência normativa do que se entender por tal. Nesse sentido, invoca-se a Lei n.º 4.680, de 18 de junho de 1965, que “dispõe sobre o exercício da profissão de Publicitário e de Agenciador de Propaganda e dá outras providências”, em que os artigos 4º e 5º prescrevem o que se entende por “veículo de divulgação” e por “propaganda”.

*“Art 4º São veículos de divulgação, para os efeitos desta Lei, quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de **transmitir mensagens de propaganda** ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários.”*

*“Art 5º **Compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de idéias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciante identificado.**”*

62. Ao nos debruçarmos sobre os termos legais “propaganda” e “publicidade”, temos a impressão de parecerem sinônimas, mas não o são. A propaganda tem o sentido de **propagar**, difundir, espalhar, transmitir um determinado conteúdo com fito de dar conhecimento ao público destinatário, mera propagação de conteúdo com objetivo de informar acerca da sua existência. Significa levar ao conhecimento do público em geral de determinado bem ou produto por quaisquer meios de comunicação. A publicidade, por sua vez, significa **divulgação** de determinados bens ou produtos para o público em geral por meio de veículos de divulgação (televisão, jornal, rádio, cartazes etc.) objetivando a sua livre contratação (dos bens e serviços). Tem objetivo além de mera propagação da informação, pretende influenciar a demanda do bem ou serviço publicizados.

**63.** Nesse contexto, o contribuinte do ISS não é o anunciante, mas a pessoa que presta os serviços de publicidade ou de propaganda por qualquer meio ou processo, de sorte, a direcionar os bens e serviços objetos da publicidade ou propaganda ao consumidor.

**64.** Desse modo, parece-nos que toda e qualquer atividade de propaganda e publicidade, desenvolvida por pessoa contratada com o objetivo de propagar ou publicizar conteúdos, estaria sujeita ao ISS em uma dessas duas modalidades.

**65.** Contudo, considerando os princípios constitucionais tributários, notadamente o da legalidade ou tipicidade cerrada, temos que voltar nossa atenção ao universo tributável da atividade descrita na lei tributária como hipótese de incidência do ISS.

**66.** E nesse sentido é indispensável considerar que desde o advento da Lei Complementar n.º 116/03 o legislador pretendeu *ab initio* estabelecer duas hipóteses tributáveis pelo ISS no âmbito da atividade de “propaganda e publicidade”.

**67.** A primeira hipótese veio descrita no item 17.06, prevendo a atividade “Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.” Já a segunda hipótese foi prevista no item 17.07, como sendo “Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”, não tendo, no entanto, passado pelo crivo da sanção presidencial e foi vetado da lista de serviços da LC 116/03.

**68.** O que importa dizer é que, a considerar os termos legais da lei complementar n.º 116/03, a pretensão tributária original era de prescrição de duas hipóteses tributárias, como sendo decorrência da existência fática de duas práticas de serviços diferentes e, por isso, a prescrição dos itens 17.06 e, também, 17.07.

**69.** Em que pese a aparência abrangente dos termos da Lei instituidora das atividades de “propaganda e publicidade”, no sentido de que o universo desses conceitos abertos seria abrangente a toda e qualquer atividade relacionada, não parece fazer sentido sob a ótica da legalidade tributária, pois a tipicidade inicial dos itens 17.06 e 17.07 da LC 116/03 nos revela que tal abrangência só existiria no aspecto regulatório da atividade em si mesma, mas não no universo tributário do ISS.



**70.** É imperioso reconhecer que a lógica da existência de dois tipos tributários (17.06 e 17.07) no teor normativo de origem da LC 116/03, antes portanto do veto presidencial, revela a total limitação do item 17.06 em relação ao conteúdo do item 17.07. Ao prever no item 17.06 um determinado universo e outro no item 17.07, parece óbvio que o segundo não estaria contido no primeiro. Até porque, estivesse ele (17.07) contido no universo do item 17.06, o motivo do veto seria exatamente esse. No entanto, a motivação da não sanção presidencial foi por outro motivo, notadamente o de se tratar de hipótese de incidência que poderia estar revestida de inconstitucionalidade por caracterizar serviço de comunicação, nos seguintes termos:

"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 no 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional no 3, de 17 de março de 1993."*

**71.** Isso nos revela que o veto deixou claro tratar-se de outra hipótese tributária a atividade de "Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio." Não há como ter outra conclusão, pois é

evidente que o serviço inicialmente previsto no item 17.07 era outra atividade, diversa do item 17.06, tanto era que foi vetado à época sob os fundamentos que foram retro transcritos.

**72.** Dessa forma, parece-me que a inserção da atividade prevista no antigo item 17.07, pela Lei complementar n.º 157/16, com o acréscimo do item 17.25 à Lei Complementar n.º 116/03, veio ressuscitar uma hipótese que não havia sido sancionada na origem da própria LC 116 e não constava no teor do universo do item 17.06 até então vigente, caracterizando sob a ótica da legalidade e tipicidade cerrada, nova hipótese tributária para fins da incidência do ISS.

**73.** Com efeito, por ser inovação e ter uma eficácia condicionada à data prevista na Lei n.º 157/2016 e, no município de São Paulo, com exercício de competência por meio da Lei n.º 16.757, de 14/11/2017, os efeitos da incidência do ISS sobre a hipótese tributária prevista no item 17.24, da Lei n.º 13.701/03, só poderiam se dar a partir dos fatos geradores futuros.

**74.** Dessa forma, diante das provas dos autos, há evidências suficientes de que a atividade da Recorrente está devidamente comprovada como sendo aquela prevista no item 17.24 da lista de serviços da Lei n.º 13.701/03, antigo item 17.07 vetado da LC 116/03, cuja exigência do ISS só poderá ser considerada para os fatos geradores posteriores a eficácia da Lei n.º 16.757/2017, mas jamais para os anteriores.

**75.** O lançamento tributário formalizado contra a Recorrente, com base no item 17.06, não classificou a atividade da Recorrente no item de serviço adequadamente, motivo pelo qual não pode ter a sua manutenção, pois há evidência de que a atividade da Recorrente está adstrita ao serviço do item 17.24 – que trata da “Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).”

**76.** Ademais, para que a Recorrente fosse enquadrada no item 17.06 da lista de serviços, como empresa prestadora de serviços de propaganda ou publicidade, haveria ela (recorrente) de estar caracterizada nos termos da Lei n.º 4.680/1965 e do Decreto Regulamentador n.º 57.690/66, ao menos como agência de propaganda, conforme determina o artigo 7º do referido Decreto. Confira-se:

*“REGULAMENTO PARA EXECUÇÃO DA LEI Nº 4.680, DE 18 DE JUNHO DE 1965*

*CAPÍTULO I - Dos Publicitários*

*Art 1º A profissão de Publicitário, criada pela Lei nº 4.680, de 18 de junho de 1965, e organizada na forma do presente Regulamento, compreende as atividades daquele que, em caráter regular e permanente, exercem funções artísticas e técnicas através das quais estuda-se, concebe-se, executa-se e distribui-se propaganda. SEÇÃO 1ª - Da Agência de Propaganda*

*Art 6º Agência de Propaganda é a pessoa jurídica especializada nos métodos, na arte e na técnica publicitários, que, através, de profissionais a seu serviço, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos Veículos de Divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.*

*Art. 7º Os serviços de propaganda serão prestados pela Agência mediante contratação, verbal ou escrita, de honorários e reembolso das despesas previamente autorizadas, tendo como referência o que estabelecem os itens 3.4 a 3.6, 3.10 e 3.11, e respectivos subitens, das Normas-Padrão da Atividade Publicitária, editadas pelo CENP - Conselho Executivo das Normas-Padrão, com as alterações constantes das Atas das Reuniões do Conselho Executivo datadas de 13 de fevereiro, 29 de março e 31 de julho, todas do ano de 2001, e registradas no Cartório do 1o Ofício de Registro de Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da cidade de São Paulo, respectivamente sob no 263447, 263446 e 282131. (Redação dada pelo Decreto nº 4.563, de 31.12.2002)”*

77. Pelo que se viu dos autos, a Recorrente não se caracteriza como publicitário, como também não é Agência de Propaganda, nos termos da legislação de regência da atividade relacionada com o item 17.06 da Lista de serviços do ISS.

78. Ao contrário disso, como se pode ver das provas dos autos, a começar pelo próprio CNAE da atividade da Recorrente, sua atividade está limitada a disponibilizar espaço

online para anunciantes particulares veicularem suas ofertas, seja de bens, mercadorias ou serviços, não havendo sequer uma participação da Recorrente em produzir qualquer material de propaganda ou mesmo qualquer intermediação entre o “anunciante” e algum outro “veículo de divulgação”.

**79.** Caso fosse uma agência, haveria que ficar demonstrada a atividade de agenciamento de propaganda nos termos da Lei n.º 4.680/1965 e do Decreto Regulamentador n.º 57.690/66. Não se encontra nos autos qualquer apontamento da atividade da Recorrente como sendo característica de uma agência de propaganda, motivo pelo qual não vejo como possa ser sua atividade de “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)” confundida com atividade de agência de propaganda.

**80.** Diante dessas circunstâncias todas, entendo que o enquadramento fiscal da atividade da Recorrente no item 17.06 pela fiscalização está equivocado, motivos pelos quais o apelo da Recorrente nesse sentido deve ser provido.

**Auto de Infração n.º 6.755.251-0 – descumprimento de emissão de NFS-e para o item 17.06**

**81.** Relativamente ao auto de infração n.º 6.755.251-0, em que foi imputada multa por falta de emissão de notas fiscais na suposta prestação de serviços do item 17.06 da lista de serviços, importa dizer que referida multa está condicionada a existência da efetiva prestação de serviços nos termos acusados pela fiscalização.

**82.** Dessa forma, em não sendo caracterizada a prestação de serviços no referido item 17.06, a multa não deve subsistir, pois a sua motivação pressupõe a confirmação da prestação de serviços realizados no referido item.

**83.** No caso em debate, restou demonstrado que a atividade da Recorrente não se amolda ao referido item 17.06 da lista de serviços e, com isso, conseqüentemente, o pressuposto da multa deixa de existir, tornando-a inaplicável também.

**84.** Diante disso, considero nulo também o auto de infração 6.755.251-0, merecendo respaldo as alegações da Recorrente também nesse sentido.

85. Diante de tudo o quanto foi exposto, **CONHEÇO PARCIALMENTE DO RECURSO** e dou **PARCIAL PROVIMENTO** para reconhecer a nulidade do auto de infração nº 006.755.258-7, por invalidade da intimação levada a efeito e, também, dos autos de infração n.ºs 006.755.248-0 e 006.755.249-8, por ausência de tipificação legal das atividades exercidas da Recorrente à época dos fatos geradores e da ausência de vinculação da atividade Recorrente ao item 17.06 da lista de serviços, bem como, ao final, para reconhecer o cancelamento do auto de infração n.º 6.755.251-0, por inexistência do pressuposto fiscal relativo ao serviços do item 17.06 que não ocorreram.

É como voto.

São Paulo, 05 de maio de 2022.

Silvio Luís de Camargo Saiki

Conselheiro da 4ª Câmara Julgadora - CMT/SP



CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

## RECURSO ORDINÁRIO

Processos Administrativos: **6017.2021/0008782-3**

Recorrente: **OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA./ BOM NEGÓCIO  
ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.**

CCM nº: **4.094.930-3**

CNPJ nº: **11.818.248/0001-80**

Advogados: **LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA - OAB/RJ 112.310;  
MATTHEUS REIS E MONTENEGRO - OAB/RJ 166.994 e  
FERNANDA LUFT TESSARO - OAB/RJ 188.575**

Conselheiro Relator: **Silvio Luís de Camargo Saiki**

Câmara Julgadora: **4ª Câmara Julgadora**

Objeto do Recurso: **ISS E MULTAS – AII - nºs 6.755.248-0, 6.755.249-8, 6.755.251-0, 6.755.257-9 e 6.755.258-7.**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

**86.** Inicialmente, registro os meus cumprimentos ao Ilmo. Relator pelo voto, do qual extrai-se que: *a acusação veio fundada no Parecer Normativo SF Nº 2/2018, sob a alegação de que o entendimento já era pré-existente à incidência de ISS sobre a atividade em questão, mesmo antes da edição da Lei nº 16.757/2017, que alterou a lista de serviços anexa à Lei n.º 13.701/03, acrescentando o tipo de serviço 17.24 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).*

**87.** Segundo pontuou o Ilmo. Relator, *é incontroverso que a Recorrente faz a "inserção de textos, fotos e outros materiais de propaganda e publicidade em seu site na internet", sendo o núcleo desta demanda restrito a saber se essa atividade alegada pela Recorrente já estaria prevista na lista de serviços da Lei Complementar n.º 116/03, ao tempo dos fatos geradores (12/2014 a 02/2015), ou, se não existente, foi incluída (no sentido de*

inovada) pela Lei Complementar n.º 157/16, de 29 de dezembro de 2016, por meio do item 17.25, abaixo transcrito e correspondente ao item 17.24 da lei paulistana:

“Art. 3º. A lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei Complementar.

(...)

**17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio** (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).”

**88.** Em fev/2021, esta C. 4ª Câmara Julgadora apreciou caso análogo ao presente, que também dizia respeito à exigência do ISS sobre a *inserção de publicidade e propaganda em qualquer meio*, nos termos do item 17.25, introduzido pela LC n.º 157/2016 na LC n.º 116/03.

**89.** Na ocasião, a qualidade de Conselheira Relatora do Recurso Ordinário do **Processo n.º 6017.2020/0027156-8**, eu votei contra a exigência do ISS (pela improcedência do lançamento) tendo em vista que - ao tempo da ocorrência dos fatos geradores daquele caso - a legislação ainda não havia sido alterada, de modo que a incidência do imposto sobre a atividade de *inserção de publicidade e propaganda em qualquer meio* era desprovida de previsão legal (art. 144, do CTN).

**90.** O meu posicionamento acima indicado – apesar de vencido - foi acompanhado pelo Ilmo. Conselheiro Relator e pelo Ilmo. Conselheiro Alberto Borges de Carvalho.

**91.** A fim de manter coerência com o meu posicionamento outrora manifestado e por continuar entendendo da mesma forma, acompanho o voto do Ilmo. Relator.



**CIDADE DE  
SÃO PAULO**  
FAZENDA

CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

É como voto.

São Paulo, 19 de maio de 2022.

**Raquel Harumi Iwase**  
**Conselheira da 4ª Câmara Julgadora - CMT/SP**

Conselho Municipal de Tributos  
Prefeitura da Cidade de São Paulo



**RECURSO ORDINÁRIO**

Processos Administrativos: **6017.2021/0008782-3**  
Recorrente: **OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA./ BOM NEGÓCIO  
ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.**  
CCM nº: **4.094.930-3**  
CNPJ nº: **11.818.248/0001-80**  
Advogados: **LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA - OAB/RJ 112.310;  
MATTHEUS REIS E MONTENEGRO - OAB/RJ 166.994 e  
FERNANDA LUFT TESSARO - OAB/RJ 188.575**  
Conselheiro Relator: **Silvio Luís de Camargo Saiki**  
Câmara Julgadora: **4ª Câmara Julgadora**  
Objeto do Recurso: **ISS E MULTAS – AII - nºs 6.755.248-0, 6.755.249-8, 6.755.251-  
0, 6.755.257-9 e 6.755.258-7.**

**VOTO**

**VOTO PARCIALMENTE DIVERGENTE**

Em que pese ao bem elaborado voto condutor proferido pelo I. Conselheiro Relator, peço licença de meus pares para expor ponto de vista divergente, no que concerne às questões relacionadas (i) à falta de intimação da recorrente e (ii) à ausência de Tipificação Legal das Atividades Exercidas pela Recorrente à época dos fatos geradores

Primeiramente, com relação à alegação de falta de intimação da recorrente (incorporadora) do Auto de Infração nº 006.755.258-7, saliente-se que, consoante dispõe o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação. A empresa OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA –CNPJ 11.818.248/0001-80 – foi extinta por incorporação após a ocorrência dos fatos geradores, conforme registro na JUCESP datado de 19 de fevereiro de 2016.

A recorrente não informou formalmente o FISCO da incorporação citada. Intimada a apresentar o Contrato Social e todas as suas alterações, a recorrente limitou-se a apresentar somente até a 5ª alteração do Contrato Social, registrada



CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

na JUCESP na data 07/01/2015, conforme doc. SEI 016766449 do Processo SEI 6017.2018/0052570-1).

Desta feita, por não ter comunicado a incorporação empresarial ao fisco, são válidos, portanto, os lançamentos tributários que indicam a OLX ATIVIDADES DE INTERNET LTDA no polo passivo da relação jurídico tributária, em especial, o All nº 006.755.258-7, decorrente do não atendimento à intimação TMC 002/19 realizada via Diário Oficial na data 26 de março de 2019, conforme doc. SEI 016765450 do Processo SEI nº 6017.2018/0052570-1).

No que concerne à alegação da recorrente de que sua atividade não seria tributável, à época da ocorrência do fato gerador, de igual modo, entendo que tal alegação não se sustenta.

Trata-se, *in casu*, cf. apontado pela fiscalização, de inserção de publicidade em domínio eletrônico, atividade esta que já se encontrava, no período fiscalizado, prevista no subitem 17.06 da Lista de serviço. Adicionalmente, também foi ressaltado a existência de Pareceres Normativos nº 01/2016 e 02/2018 que ratificou entendimento da Administração Tributária pela tributação pelo ISS da atividade em análise.

Vejamos excerto do relatório da fiscalização:

### 3. Do direito

A legislação do Município de São Paulo não é omissa no tocante a essa matéria. Sobre tal hipótese de incidência, em 09/03/2016, foi publicado parecer normativo SF nº 01, tratando da incidência do ISSQN em relação aos serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade, previstos no item 17.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, conforme segue:

Art. 1º Os serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade enquadram-se no item 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal n.º 13.701, de 24 de dezembro de 2003 e alterações posteriores, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. (Grifo nosso).

§ 1º O previsto no caput do presente artigo aplica-se à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como outdoor e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como backlight e frontlight.

§ 2º O previsto no caput do presente artigo não se aplica à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade inserida no corpo editorial de livros, jornais e periódicos, em função da imunidade prevista no art. 150, VI, "d" da Constituição Federal, ressalvadas as publicações com exclusiva finalidade de divulgação de propaganda e publicidade.

Art. 2º Este Parecer Normativo, de caráter interpretativo, revoga as disposições em contrário, especialmente as Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Em adição, em 17 de março de 2016, por meio da solução de consulta nº 08, foi estabelecido, também, que:



CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

Em adição, em 17 de março de 2016, por meio da solução de consulta nº 08, foi estabelecido, também, que:

3



**PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO  
SECRETARIA MUNICIPAL DA FAZENDA**

(....) veicular informação nada mais é do que realizar publicidade. Os serviços de veiculação e divulgação de materiais de propaganda e publicidade estão abrangidos pelos serviços de propaganda e publicidade, sendo enquadráveis no subitem 17.06. da Lista de Serviços do art. 1º da Lei nº 13.701/2003, (....) código de serviço 02496.

(....)

Por fim, no ano de 2018, reforçando tal entendimento, o parecer normativo SF nº 2 estabeleceu que, mesmo anteriormente à edição da Lei nº 16.757, de 15 de novembro de 2017,:

CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

(....)

Por fim, no ano de 2018, reforçando tal entendimento, o parecer normativo SF nº 2 estabeleceu que, mesmo anteriormente à edição da Lei nº 16.757, de 15 de novembro de 2017,:

(...) os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, enquadravam-se no subitem 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sujeitando-se à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, dado que se trata de espécie de serviços enquadráveis no gênero previsto no subitem 17.06, observado o disposto no art. 2º deste Parecer Normativo.

(....)

Assim, resta claro que, para o entendimento vigente desta municipalidade, as atividades de veiculação de publicidade estão abarcadas pela hipótese de incidência da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, devendo, inclusive, proceder à emissão de Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e relativa aos serviços mencionados.

Dessa forma, considerando-se que, sobre o tema, a Administração Tributária Paulistana esposou entendimento acerca da incidência do ISS sobre a atividade em análise, por meio dos Pareceres citados, integrantes da legislação tributária, não há como afastar a sua aplicação no caso em espeque. Pensar em sentido contrário ensejaria azo à ofensa ao comando legal previsto no parágrafo único do artigo 53, da Lei 14.107/2005.

Indo adiante, sobre a tipificação da atividade em análise no item 17.06 da Lista, curial trazer à lume excerto do voto proferido pelo Conselheiro Fábio Wu, nos autos do SEI 6017.2018/0053369-0, que se amolda ao caso em espeque.

Confira-se:

*“O item 17.06 da lista de serviços sob o qual o Recorrente foi autuado dispõe incidir o ISS sobre serviços de “propaganda e publicidade, inclusive promoção de*

vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”.

Há de se esclarecer que no serviço de propaganda e publicidade, o tomador contrata o Recorrente para realizar publicidade e/ou propaganda de algo de seu interesse para um determinado público alvo, por meio da estrutura oferecida pelo Recorrente.

Referida atividade engloba, logicamente, a etapa de tornar pública a mensagem a ser divulgada, uma vez que a divulgação é inerente à publicidade e à propaganda.

A partir da leitura desta definição, é de se concluir que a divulgação da publicidade e/ou propaganda é etapa incluída no serviço de publicidade e/ou propaganda.

Em reforço a esta conclusão, tem-se o disposto nos artigos 1º e 6º do Decreto nº 57.690/1966, que regulamenta a profissão de publicitário. Da leitura dos referidos dispositivos normativos, se observa que a atividade de **publicidade** pode ser conceituada como o exercício “funções artísticas e técnicas através das quais estuda-se, concebe-se, executa-se e **distribui-se propaganda**” (destacou-se). A atividade de propaganda por sua vez consiste em “**promover a venda de mercadorias, produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem**” (destacou-se).

A leitura dos referidos dispositivos normativos evidencia que a divulgação da mensagem publicitária ou propaganda ao público alvo é uma etapa integrante do serviço de publicidade e/ou propaganda, previsto no item 17.06 da lista de serviços da Lei Complementar n 116/03.

O E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em casos semelhantes já entendeu pela validade da tributação discutida, conforme se observa, por exemplo, do seguinte julgado:

“Apelação Cível – Tributário – Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária – **Divulgação e propaganda de material publicitário** –

CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

*Sentença de procedência parcial – Recurso pela FESP e pela autora. Preliminar de nulidade da sentença repelida – Sentença sucinta que não se confunde com Sentença omissa, única hipótese que acarretaria sua nulidade. Ademais, perfeitamente aplicável o artigo 515, § 1º do CPC a fim de analisar os pedidos. Mérito – Não configuração de serviço de comunicação – Não incidência de ICMS – **Incidência do ISS – LC nº 116/2003** – Precedentes. Sentença mantida – Preliminar rejeitada, recursos desprovidos”. (TJSP; Apelação 1003317-13.2014.8.26.0482; Relator (a): Sidney Romano dos Reis; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Presidente Prudente – Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 14/09/2015; Data de Registro: 17/09/2015) – destacou-se.*

*No mais, é de se esclarecer que o veto presidencial ao item 17.07 em nada altera a validade da tributação discutida. Com efeito, as razões do referido veto claramente demonstram que o mesmo ocorreu **para impedir** a tributação pelo ISS de publicidade realizada por meio de **jornais e periódicos**, questão que nenhuma relação tem com o objeto da presente ação.*

Confira-se:

Razões do veto do item 17.07 da LC 116/03:

*"O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, in casu, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE no 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional no 3, de 17 de março de 1993."*

CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

Ademais, a conclusão pela validade da tributação, ora discutida, fica ainda mais evidente quando observa que a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, como bem sabido, admite interpretação extensiva de seus itens.

No que se refere à alteração legislativa realizada pela LC 157/2016 que passou a incluir o item 17.25 na lista anexa à LC 116/03, é de se esclarecer que a referida alteração em nada inovou no panorama jurídico aplicável e apenas objetivou deixar clara a plena tributabilidade do serviço de “Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)”.

Com efeito, a tributação já era válida diante do quadro legislativo anterior. Assim, a referida alteração legislativa objetivou apenas afastar qualquer dúvida eventualmente existente em relação à validade da referida tributação.

“Mandado de Segurança - ISS - Caráter taxativo do rol de serviços tributáveis previsto na Lei Complementar 116/03 - Serviço de veiculação e divulgação de propaganda por meio de outdoor - Enquadramento no item 17.06 “Propaganda e Publicidade” - **Publicidade é o instrumento da propaganda**; consiste na forma de se dar conhecimento da existência de um fato, ideia, mensagem, serviço, produto etc (propaganda) - **Irrelevância do fato de tal atividade já ter recebido item próprio na referida lista e de existir projeto de Lei visando à sua reinclusão - Veto que se deu por outros motivos que não a pretensão de excluir tal serviço da incidência do referido imposto - Projeto de Lei que visa esmiuçar as atividades tributáveis de modo a dar maior segurança jurídica aos contribuintes e ao Fisco - Recurso improvido**”. (TJSP; Apelação 0121361-14.2005.8.26.0000; Relator (a): Ana Liarte; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Foro de Cotia - 2ª. Vara Judicial; Data do Julgamento: 26/09/2011; Data de Registro: 27/09/2011) - destacou-se.

Assim como a LC 157/16 incluiu o item 17.25 na lista anexa à LC 116/03, deixando mais clara a tributabilidade do serviço, assim o fez a Lei Municipal 16.757/17, incluindo o item 17.24 à lista do art. 1º da Lei 13.701/03.



CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

O Parecer Normativo SF n.º 02/2018, na mesma linha, buscou elucidar a aplicação da lei, considerando a especialidade do item inserido:

**Art. 1º Até a edição da Lei nº 16.757, de 15 de novembro de 2017, os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, enquadravam-se no subitem 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, sujeitando-se à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, dado que se trata de espécie de serviços enquadráveis no gênero previsto no subitem 17.06, observado o disposto no art. 2º deste Parecer Normativo.**

§ 1º O previsto no caput deste artigo aplica-se à inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como outdoor e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como backlight e frontlight.

§ 2º O previsto no caput do presente artigo não se aplica à inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade no corpo editorial de livros, jornais e periódicos, em função da imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal, ressalvadas as publicações com exclusiva finalidade de divulgação de propaganda e publicidade.

**Art. 2º Com a edição da Lei nº 16.757, de 2017, a previsão dos serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, passou a estar especificada no subitem 17.24 da lista de serviços constante no caput do art. 1º da Lei nº 13.701, de 2003. (grifei)**

**Art. 3º Mantidas as disposições previstas no Parecer Normativo nº 1, de 9 de março de 2016, o presente Parecer Normativo, de caráter interpretativo, revoga as disposições em contrário, especialmente aquelas constantes em Soluções de Consulta emitidas antes da data de publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes."**



CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS

Dessa forma, pelos motivos expostos, reputo como corretas as autuações relacionadas aos serviços prestados pela recorrente no item 17.06 da Lista de serviço.

Ante todo o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso ordinário, e na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo todos os autos de infração. Acompanho o Ilustre Conselheiro Relator nos demais tópicos analisados no seu voto condutor.

É como voto.

São Paulo, 19 de maio de 2022.

**Lucio Masaaki Yamazato**  
**Conselheiro Julgador**

Conselho Municipal de Tributos  
Prefeitura da Cidade de São Paulo



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO  
FAZENDA**

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

**RECURSO ORDINÁRIO**

Processo Administrativo nº: 6017.2021/0008782-3  
CCM:  
CNPJ nº 13.673.743/0004-17  
Recorrente: BOM NEGÓCIO ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.  
Conselheiro Relator: Silvio Luis de Camargo Saiki  
Câmara Julgadora: 4ª Câmara Julgadora Efetiva  
Crédito(s) Recorrido(s): ISS/AII 6.755.248-0, ISS/AII  
6.755.249-8, ISS/AII 6.755.251-0, ISS/AII 6.755.257-9 e ISS/AII  
6.755.258-7

**EMENTA**

ISS - E MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO DE ENTREGAR DOCUMENTOS E POR NÃO EMITIR NOTAS FISCAIS - ENQUADRAMENTO FISCAL DA ATIVIDADE DA RECORRENTE NO ITEM 17.06 - PROPAGANDA E PUBLICIDADE - DIVERGÊNCIA QUANTO A ATIVIDADE DA RECORRENTE QUE ALEGA ITEM 17.24 VEICULAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE TEXTOS, DESENHOS E MATERIAL DE PROPAGANDA - VALIDADE DA INTIMAÇÃO E CANCELAMENTO DE AUTO DE INFRAÇÃO POR ILEGALIDADE NA INTIMAÇÃO POR DIÁRIO OFICIAL EM NOME DA EMPRESA INCORPORADA POR NÃO TER A INCORPORADORA COMUNICADO FORMALMENTE AO MUNICÍPIO ACERCA DA INCORPORAÇÃO - NÃO CONHECIMENTO DE ALEGAÇÕES NÃO LANÇADAS EM PRIMEIRA INSTÂNCIA - ERRO DE ENQUADRAMENTO FISCAL NO ITEM 17.06 E RECONHECIMENTO DO ITEM 17.24 - EXIGÊNCIA FISCAL INAPLICÁVEL PARA OS FATOS GERADORES ANTERIORES A LEI 16.757/2017, QUE ACRESCENTOU O ITEM 17.24 A LISTA DO ISS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO - RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO  
FAZENDA**

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

**RECURSO ORDINÁRIO**

Processo Administrativo nº: 6017.2021/0008782-3  
CCM:  
CNPJ nº 13.673.743/0004-17  
Recorrente: BOM NEGÓCIO ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.  
Conselheiro Relator: Silvio Luis de Camargo Saiki  
Câmara Julgadora: 4ª Câmara Julgadora Efetiva  
Crédito(s) Recorrido(s): ISS/AII 6.755.248-0, ISS/AII  
6.755.249-8, ISS/AII 6.755.251-0, ISS/AII 6.755.257-9 e ISS/AII  
6.755.258-7

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Conselheiros da 4ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos: A Câmara decidiu, por maioria, CONHECER PARCIALMENTE do recurso e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, nos seguintes termos: Com relação aos Autos de Infração nº 6.755.248-0, 6.755.249-8 e 6.755.251-0, foi declarado vencedor, por maioria (4x2), o voto do Conselheiro Silvio Luis de Camargo Saiki (Relator), subscrito pelo Conselheiro Victor Teixeira de Albuquerque, pela Conselheira Raquel Harumi Iwase e pelo Conselheiro Eduardo de Paiva Gomes. Voto parcialmente divergente vencido apresentado pelo Conselheiro Lúcio Masaaki Yamazato (Presidente), subscrito pelo Conselheiro Darlan Ferreira Rodrigues (Vice-Presidente). Declaração de Voto apresentada pela Conselheira Raquel Harumi Iwase. Com relação ao Auto de Infração nº 6.755.257-9, foi declarado vencedor, por unanimidade, o voto do Conselheiro Silvio Luis de Camargo Saiki (Relator). Com relação ao Auto de Infração nº 6.755.258-7, foi declarado vencedor, por maioria qualificada (4x3), o voto parcialmente divergente apresentado pelo Conselheiro Lúcio Masaaki Yamazato (Presidente), subscrito pelo Conselheiro Darlan Ferreira Rodrigues (Vice-Presidente) e pelo Conselheiro Victor Teixeira de Albuquerque.

**RESULTADO**

Crédito Tributário	Resultado
--------------------	-----------



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO**  
FAZENDA

Conselho Municipal de Tributos  
Prefeitura da Cidade de São Paulo



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO**  
FAZENDA

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

ISS/AII 6.755.248-0	Cancelar
ISS/AII 6.755.249-8	Cancelar
ISS/AII 6.755.251-0	Cancelar
ISS/AII 6.755.257-9	Manter
ISS/AII 6.755.258-7	Manter

São Paulo, quinta-feira, 19 de maio de 2022

Conselho Municipal de Tributos  
Prefeitura da Cidade de São Paulo



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO  
FAZENDA**

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

**RECURSO ORDINÁRIO**

Processo Administrativo nº: 6017.2021/0008782-3  
CCM:  
CNPJ nº 13.673.743/0004-17  
Recorrente: BOM NEGÓCIO ATIVIDADES DE INTERNET LTDA.  
Conselheiro Relator: Silvio Luis de Camargo Saiki  
Câmara Julgadora: 4ª Câmara Julgadora Efetiva  
Crédito(s) Recorrido(s): ISS/AII 6.755.248-0, ISS/AII  
6.755.249-8, ISS/AII 6.755.251-0, ISS/AII 6.755.257-9 e ISS/AII  
6.755.258-7

**RESUMO DO(S) VOTO(S) APRESENTADO(S)**

<b>Voto do Relator Silvio Luis de Camargo Saiki</b>	
Admissibilidade: Conheço Parcialmente	
Decisão de Mérito: Dar Provimento Parcial	
Providências de Ofício: Sem providências de Ofício	
<b>Crédito Tributário</b>	
ISS/AII 6.755.248-0	Cancelar
ISS/AII 6.755.249-8	Cancelar
ISS/AII 6.755.251-0	Cancelar
ISS/AII 6.755.257-9	Manter
ISS/AII 6.755.258-7	Cancelar



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO**  
FAZENDA

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

<b>Voto do Conselheiro Lúcio Masaaki Yamazato</b>	
Admissibilidade: Conheço Parcialmente	
Decisão de Mérito: Negar Provimento	
Providências de Ofício: Sem providências de Ofício	
<b>Crédito Tributário</b>	
ISS/AII 6.755.248-0	Manter
ISS/AII 6.755.249-8	Manter
ISS/AII 6.755.251-0	Manter
ISS/AII 6.755.257-9	Manter
ISS/AII 6.755.258-7	Manter

**ESCRUTÍNIO DA VOTAÇÃO**

<b>Conselheiro</b>	<b>Acompanha o voto de</b>	<b>Rúbrica</b>
Silvio Luis de Camargo Saiki	Silvio Luis de Camargo Saiki	
Victor Teixeira de Albuquerque	Silvio Luis de Camargo Saiki	





**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO**  
FAZENDA

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

Darlan Ferreira Rodrigues	Lúcio Masaaki Yamazato	
Eduardo de Paiva Gomes	Silvio Luis de Camargo Saiki	
Raquel Harumi Iwase	Silvio Luis de Camargo Saiki	
Lúcio Masaaki Yamazato	Lúcio Masaaki Yamazato	

**RESULTADO**

<b>Lista de votos apresentados</b>	<b>Quantidade de votos recebidos</b>
VOTO VENCEDOR Silvio Luis de Camargo Saiki	4
Lúcio Masaaki Yamazato	2

**Decisão:** A Câmara elegeu , por maioria, como vencedor, o voto do conselheiro Silvio Luis de Camargo Saiki, conforme escrutínio de votação acima registrado

<b>Conselheiro</b>	<b>Assinatura</b>
Silvio Luis de Camargo Saiki	
Victor Teixeira de Albuquerque	



**PREFEITURA DE  
SÃO PAULO**  
FAZENDA

Folha de Informação nº \_\_\_\_\_

Do processo nº \_\_\_\_\_, em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_. (a) \_\_\_\_\_

Darlan Ferreira Rodrigues	
Eduardo de Paiva Gomes	
Raquel Harumi Iwase	
Lúcio Masaaki Yamazato	
Luis Alexandre Calixto	

Conselho Municipal de Tributos  
Prefeitura da Cidade de São Paulo