

A VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE POR OUTDOOR E O CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE O ISS E O ICMS-COMUNICAÇÃO

Maurine Morgan Pimentel Feitosa*

Sumário: 1. Introdução; 2. A Delimitação do Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação; 3. O Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação; 4. A Tributação da Veiculação de Publicidade; 4.1. Evolução Jurisprudencial na Vigência da LC 116/03; 4.2. A Veiculação de Publicidade em *Outdoor* – Jurisprudência Administrativa; 4.3. Entendimento Doutrinário; 5. Proposição; 6. Bibliografia.

1. Introdução

A Constituição de 1988 arrolou a prestação do serviço de comunicação como um dos possíveis fatos geradores do ICMS, conforme resulta do art. 155, II, CRFB/88. Entende-se por comunicação a realização do serviço, cuja configuração pressupõe a existência de duas (ou mais) pessoas, nas qualidades de prestador e tomador¹.

Na comunicação torna-se necessária a participação de elementos específicos, quais sejam, emissor, mensagem, canal e receptor, podendo ocorrer a compreensão ou não pelo destinatário². Ademais, impõe-se que o negócio jurídico tenha por objeto a prestação de serviço de caráter sinalagmático e oneroso³. Observa-se que o prestador de serviço não participa da relação comunicativa entre o emissor e o receptor, mas facilita ou viabiliza a transmissão dos dados entre os sujeitos dessa relação⁴.

Preliminarmente à Constituição de 1988, a competência para tributar serviços de comunicação foi atribuída à União, nos termos do art. 22, VII, da Constituição de 1967, conjugado com o art. 68, CTN. Com a Emenda Constitucional n° 1/69, a competência referida manteve-se concentrada na União, salvo em relação aos serviços de natureza estritamente municipal, consoante a dicção do art. 21, VII.

O CTN, ao conferir densidade normativa à locução serviços de comunicações, então empregada pelo constituinte de 1967, dispôs que esta deve ser compreendida como “a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora deste território”.

* Procuradora do Estado do Rio de Janeiro.

¹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª Ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 145.

² PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 241. Em sentido contrário, sustentando que a comunicação pressupõe que o destinatário compreenda o conteúdo da mensagem, cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 244.

³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 54.

⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013, p. 249.

O imposto em questão somente foi criado pela União através do Decreto-Lei nº 2.186, de 20 de dezembro de 1984, tendo como fato gerador exclusivamente os serviços de telecomunicações destinados ao uso público. Este regime vigorou até a Constituição de 1988, quando a competência para a tributação dos serviços de comunicação foi transferida aos Estados, através do art. 155, II, CRFB/88.

A LC 87/96, disciplinando o regime jurídico do ICMS, em atendimento ao disposto nos artigos 146, III, a e 155, § 2º, XII, estabeleceu em seu art. 2º, III e 12, VII, que o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Destaca ROQUE ANTONIO CARRAZZA que, embora a LC 87/96 não tenha definido serviço de comunicação, indicou como ele se dá, ou seja, os modos pelos quais pode ser prestado. Em acréscimo, leciona que a comunicação, para fins de incidência de ICMS, pressupõe a efetiva difusão da mensagem, com a interação entre emissor e receptor, perfeitamente identificados.

A referida conclusão deriva, na visão do professor, da diferença levada a cabo, pela Constituição da República, entre serviços de telecomunicações (modalidades do serviço de comunicação) e de radiodifusão sonora de sons e imagens, nos seus artigos 21, XI e XII, a, CRFB/88. Por este raciocínio, na radiodifusão sonora de sons e imagens, ao contrário das comunicações, haveria mera propagação de uma mensagem, sem que fosse necessário que emissor e receptor interagissem através de um mesmo canal comunicativo ou que o receptor estivesse identificado⁵. No entanto, contrariamente ao posicionamento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ÉLCIO FIORI HENRIQUES assinala que a distinção entre as telecomunicações e a radiodifusão sonora de sons e imagens dá-se em virtude do meio empregado para a transmissão das informações, e não da determinação do receptor e da interação deste com o emissor. Nesse sentido, enquanto, nas telecomunicações, o canal de transmissão da mensagem utiliza um processo eletromagnético, na radiodifusão, utilizam-se ondas de rádio⁶.

Por conseguinte, segundo sustenta, tanto as telecomunicações como a radiodifusão integram o gênero comunicação, o que resulta, a seu ver, da interpretação sistemática dos artigos 155, § 3º e 155, § 2º, X, d, CRFB/88 e do julgamento da ADI 1467-6/DF, rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, Julgamento 12/02/2003, DJ 11/04/2003.

Por meio da ADI 1467-6/DF referida, o STF julgou inconstitucional lei do Distrito Federal que afastava a incidência tributária sobre os serviços de radiodifusão, sob o fundamento de que a legislação impugnada criou hipótese de imunidade não contemplada no art. 155, II, CRFB. Ademais, destacou o Pleno do STF que a Constituição Federal estabeleceu que isenções e benefícios fiscais em matéria de ICMS apenas poderiam ser concedidos mediante prévio convênio entre os entes federativos.

Considerando o entendimento firmado pelo STF, conclui ÉLCIO FIORI HENRIQUES, com o que se está de integral acordo, que o serviço de radiodifusão sonora de sons e imagens está inserido no conceito de comunicação, não havendo que se cogitar de um terceiro gênero.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 244-248.

⁶ HENRIQUES, Elcio Fiori. O fato gerador do ICMS-Comunicação e o serviço de veiculação de imagem por outdoor. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 164. São Paulo: Dialética, p. 19-20, 2009.

A consequência inarredável desse raciocínio é a de que o processo comunicacional deve ser compreendido em sentido amplo, abarcando tão-somente a atividade de transmissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, através de um canal, independente da individualização do receptor e da possibilidade de compreensão da mensagem⁷.

2. A Delimitação do Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação

Embora a definição de serviço de comunicação seja elaborada pela doutrina, a partir dos textos legais que regem o instituto, a jurisprudência – especialmente dos Tribunais Superiores – tem contribuído para a delimitação do que se entende por comunicação, para fins de incidência do ICMS.

Parte da controvérsia decorreu da edição, pelo Conselho Nacional de Fazenda (Confaz), do Convênio 69/98, que estabeleceu que os serviços a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assim como outros serviços suplementares, estariam na base de cálculo do ICMS-Comunicação.

Ao apreciar lides envolvendo o convênio referido, o STJ tem reiteradamente entendido, inclusive por meio de recurso representativo de controvérsia (tema 427), que os serviços que não sejam considerados atividades-fim de comunicação, não ficam sujeitos à incidência do ICMS-Comunicação, ainda que sejam essenciais à efetiva prestação do serviço, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

[...]

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. *Op.cit.*, p. 21-22 e 30.

[...]

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (REsp 1176753/RJ, rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Primeira Seção, Julgamento 28/11/2012, DJe 19/12/2012). [Grifo nosso].

Com efeito, através deste recurso especial, o Estado do Rio de Janeiro questionou acórdão do Tribunal de Justiça local que, entendendo que o Convênio ICMS 69/98 havia ampliado de forma inadmissível o espectro de incidência do ICMS-Comunicação, decidiu pela anulação de auto de infração referente a serviços acessórios, intermediários ou preparatórios de telefonia móvel celular.

Destacou o ente estadual que os serviços de telecomunicações devem ser compreendidos à luz do art. 60, § 1º, da lei 9472/97, de modo a englobar as atividades de 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. Nessa linha, o Convênio ICMS 69/98 não teria criado uma nova hipótese de incidência do tributo, mas apenas especificado o campo de incidência do imposto.

O Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, então relator para o acórdão, embora reconhecendo que a jurisprudência majoritária no STJ era no sentido da incidência do ICMS-Comunicação apenas sobre as atividades-fim, entendeu que a temática deveria ser revisitada, conjugando-se os artigos 155, II, CRFB com o art. 60, *caput*, da lei 9472/97.

Consoante sustentou em seu voto, o conceito de prestação de serviços de comunicação, previsto constitucionalmente, do qual o serviço de telecomunicações é espécie, deve ser interpretado em consonância com o art. 60, *caput*, lei 9472/97, segundo o qual “serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Diante dessa previsão legal, na visão do Ministro, todas as atividades indispensáveis para que a comunicação se efetive, ainda que preparatórias ou acessórias, devem ser consideradas como serviços de comunicação, para fins de incidência do tributo, o que conduz à inequívoca validade dos parâmetros estabelecidos no Convênio 69/98.

No entanto, o voto que prevaleceu na Corte, da lavra do Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, enfatizou que a norma constitucional não pode ser lida à luz da lei 9472/97, vez que o art. 146, III, CRFB/88 exige lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária.

Consoante defendeu, da interpretação da LC 87/96 não é possível extrair a incidência de ICMS-Comunicação sobre atividades conexas. Ademais, no que se refere especificamente aos serviços de habilitação de telefonia celular, a Corte já havia editado a Súm. 350, pela qual não incide ICMS sobre a atividade referida, raciocínio que poderia ser estendido aos demais serviços acessórios questionados no recurso especial.

Portanto, por maioria de votos, prevaleceu, em caráter repetitivo, o entendimento de que o ICMS-Comunicação apenas incide sobre atividades-fim de comunicação, mas não sobre atividades-meio, preparatórias ou acessórias, ainda que indispensáveis à prestação do serviço.

O referido posicionamento foi reiterado em diversas oportunidades pelo STJ, seja através das Turmas, seja das Seções, por meio dos quais foi destacado que não incide ICMS-Comunicação sobre a locação de aparelho celular⁸, assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação)⁹, instalação, disponibilidade, cadastro de usuário e equipamento¹⁰, assim como sobre a taxa de adesão da televisão a cabo¹¹.

O STF, por sua vez, da mesma forma que o STJ, vem proferindo sucessivos julgamentos, notadamente a partir de 2014, no sentido de que o ICMS-Comunicação apenas incide sobre atividades-fim, afastando a exação tributária de hipóteses como a instalação de linhas telefônicas¹², assinatura, instalação e habilitação de aparelhos celulares, por representarem atividades-meio¹³.

Destaque-se que, até o julgamento do RE 572.020/DF, rel. Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Julgamento 06/02/2014, DJe 13/10/2014, que versava sobre a habilitação de telefones celulares, o STF não conhecia os recursos extraordinários que versavam sobre a matéria, sob o fundamento de que a questão pressupunha a análise de legislação infraconstitucional¹⁴.

Tramita no STF agravo em RE¹⁵, convertido em RE, cuja repercussão geral já foi reconhecida, em que se discute a possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação sobre o valor pago pelos consumidores às concessionárias de energia, a título de assinatura básica mensal. Na decisão que reconheceu a repercussão geral, foi destacada a peculiaridade da hipótese, que não se confundiria com o RE 572.020/DF, e apresentaria o potencial multiplicador em outras demandas. O mérito do referido RE ainda não foi julgado.

Portanto, verifica-se na jurisprudência dos tribunais superiores uma inequívoca tendência em bipartir as atividades desenvolvidas, como finais ou de meio, a fim de perquirir se há ou não verdadeiro serviço de comunicação, apto a ensejar a incidência de ICMS-Comunicação.

⁸ AgRg no REsp 1429581/GO, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 11/11/2014, DJe 21/11/2014.

⁹ REsp 945037/AM, rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Seção, Julgamento 24/06/2009, DJe 03/08/2009.

¹⁰ AgRg nos EDcl no RMS 31147/RR, rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, Julgamento 06/05/2014, DJe 19/05/2014.

¹¹ REsp 418594/PR, rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, Julgamento 17/02/2005, DJ 21/03/2005.

¹² ARE 851103 AgR / MA, rel. Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, Julgamento 05/05/2015, DJe 25/05/2015.

¹³ ARE 770102 AgR / PE, rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, Julgamento 04/11/2014, DJe 02/02/2015.

¹⁴ AI 726440 AgR / BA, rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 05/02/2013, DJe 26/02/2013.

¹⁵ ARE 782749 RG/RS, rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, Julgamento 25/06/2015, DJe 03/08/2015.

3. O Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação

A guerra fiscal representa, na atualidade, um dos desafios mais sensíveis aos estudiosos do Direito Tributário. A competição fiscal predatória entre os entes federativos – ávidos na busca por incrementar a arrecadação – encontra-se presente em diferentes esferas, abarcando um sem-número de tributos¹⁶.

Embora a guerra fiscal tenha encontrado o seu ápice na luta entre os Estados da federação, na busca pelos recursos de ICMS, uma importante frente de batalha vem se intensificando nos últimos anos, notadamente em tempos de avanço tecnológico: a disputa fiscal entre Estados e Municípios.

Portanto, o centro da batalha vem se deslocando, progressivamente, das lides envolvendo se a tributação deve ser feita no Estado de origem ou de destino, para alcançar a própria caracterização das atividades envolvidas. Ou seja, tornou-se fundamental perquirir se, diante de cada caso concreto, se está diante de hipótese de mercadoria, serviço ou comunicação, a fim de aferir qual ente federativo detém a competência tributária.

Nesse cenário, impõe-se traçar balizas para aferir qual tributo será devido. No caso específico do conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS, cabe destacar, preliminarmente, que ambos apresentam a prestação de serviço como fato gerador.

Entretanto, apenas estão sujeitos à incidência do ISS os serviços arrolados, expressa ou implicitamente, na lei complementar. Com efeito, a jurisprudência consagrada do STF é a de que as listas anexas ao DL 406/68 (com as alterações da LC 56/87) e à LC 116/03, embora admitam interpretação extensiva na horizontal, são taxativas na vertical¹⁷.

A partir da literalidade do Texto Constitucional, verifica-se que o ISS é subsidiário em relação ao ICMS, o que decorre do art. 156, III¹⁸. No entanto, cumpre remarcar que há entendimento em sentido contrário, apregoando que, em verdade, o ICMS é subsidiário ao ISS, pois, caso a prestação esteja expressamente prevista na lista anexa à LC 116/03, ela estará sob o campo de incidência do ISS, ficando afastada a incidência do ICMS-Comunicação¹⁹.

¹⁶ Embora a locução guerra fiscal seja empregada no presente trabalho em sentido lato, cabe referir a posição defendida por Daniel Vieira Marins, que, em artigo sobre a competição fiscal nos Estados Unidos e no Canadá, assinala que o termo guerra fiscal deve ser compreendido, no contexto brasileiro, apenas para a competição horizontal entre os entes federativos. MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII*, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, p. 98-99.

¹⁷ EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido. (RE 361829/RJ, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, Julgamento 13/12/2005, DJ 24/02/2006).

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 367.

¹⁹ OLIVEIRA, André Luiz Pettina de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2014, p. 133.

A visão ora defendida neste trabalho é a de que, independente de qual tributo seja considerado residual em relação ao outro, o ponto de partida para dirimir os conflitos de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS deve decorrer dos critérios traçados pelo legislador complementar.

O art. 146, CRFB conferiu à lei complementar uma multiplicidade de papéis no Direito Tributário, notadamente os de dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais em matéria tributária. Defendendo o caráter criativo do legislador complementar, destaca JOÃO PAULO MELO DO NASCIMENTO que “o juiz não é dono da interpretação constitucional, que é função de todos os Poderes e da sociedade”²⁰.

A questão que deflui do exposto é a dos limites da lei complementar. Ou seja, se de um lado, se reconhece que o legislador exerce um papel decisório, de outro, há limites para esta atuação. Dentro dessa ordem de ideias e observado o princípio da conduta amistosa entre os entes federativos²¹, não se poderia aceitar que o caráter criativo da lei complementar se transformasse em arbítrio.

Defende GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA que, embora o conflito de competência entre o ISS e o ICMS tenha como ponto de partida os critérios traçados pelo legislador complementar, devem ser respeitados os conteúdos mínimos estabelecidos na Constituição Federal²².

De acordo com o posicionamento adotado neste trabalho, a elaboração do sentido mínimo efetivamente previsto pela Constituição Federal consiste em processo gradativo, que apenas pode ser tido como acabado após amplos debates, que conduzam a um razoável consenso doutrinário e jurisprudencial.

No caso específico do ISS, a jurisprudência e a doutrina majoritárias²³ sustentam que sua incidência pressuporia uma obrigação de fazer, devendo ser afastada nos casos em que se verifique uma obrigação de dar, tendo em vista a dicção do art. 110, CTN. No entanto, ao apreciar o RE 547245/SC, e consoante a maioria formada em torno do voto do então Ministro EROS GRAU, decidiu o STF que o *leasing* financeiro consiste em serviço, ensejando a incidência do ISS.

Embora a ementa²⁴ do acórdão tenha incorrido em alguma imprecisão,

²⁰ NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, p. 291, 2014.

²¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, p. 390, 2014.

²² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 199.

²³ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 337.

²⁴ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar

parecendo conflitar, em alguma medida, com os votos proferidos, o STF deixou claro que a interpretação constitucional não é uma atividade acabada, acompanhando, ao contrário, a evolução dos fenômenos econômicos e sociais subjacentes.

Nesse sentido, destacou o Min. EROS GRAU, em seu voto, que “há serviços, para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer”. O Ministro chegou mesmo a ponderar que “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”.

Seguindo este entendimento, o Min. JOAQUIM BARBOSA remarcou que “não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços”. Em acréscimo, o Min. CÉZAR PELUSO defendeu que as categorias adotadas pelo Direito Romano, ao dividir as obrigações entre dar, fazer e não-fazer, são insuficientes para reger as relações do mundo moderno.

Por conseguinte, com relação ao ISS, pode-se afirmar, na esteira da doutrina e jurisprudência majoritárias que, caso se esteja diante de obrigação de fazer listada nos anexos ao DL 406/68 e à LC 116/03, deverá haver a incidência tributária, pois o *facere* compõe indubitavelmente o significado mínimo da locução empregada pela Constituição. Contudo, como visto no RE 547245/SC, mesmo diante de hipóteses que não se materializem como obrigação de fazer, poderá haver a incidência tributária, o que deverá ser analisado diante de cada caso concreto.

No caso específico do ICMS-Comunicação, como a sua incidência ocorre, assim como no caso do ISS, sobre a prestação de um serviço, colocam-se, igualmente, os questionamentos quanto à limitação do fato gerador às hipóteses em que se esteja presente uma obrigação de fazer²⁵ ou à possibilidade de sua extensão às chamadas obrigações de dar, retomando-se, nesta passagem, as considerações tecidas anteriormente.

Ademais, deve-se destacar que o conteúdo mínimo do serviço de comunicação, para fins de ICMS-Comunicação, envolve, de acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, a necessária configuração de que se está diante de uma atividade-fim de comunicação, e não de mera etapa preparatória para que o serviço de comunicação seja prestado.

Todavia, impõe-se analisar questão essencial para que seja possível delimitar o campo de incidência do ICMS-Comunicação, qual seja, perquirir se a Constituição adotou um conceito específico para a locução comunicação. A visão ora defendida neste trabalho é a de que a Lei Maior não apresenta uma conceituação específica para a expressão, não havendo incorporado um significado proveniente da

não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 547245/SC, rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, 02/12/2009, DJe 05/03/2010).

²⁵ Defendendo que o conceito de prestação de serviço e, nesta linha, de prestação de serviço de comunicação, limita-se às obrigações de fazer: BERGAMINI, Adolpho. ICMS – Não incidência sobre os serviços de veiculação de publicidade em outdoors e via Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 201. São Paulo: Dialética, p. 13, 2012.

legislação infraconstitucional ou adotado expressamente alguma definição²⁶.

Coube à lei complementar, como antes referido, explicitar os meios pelos quais a comunicação pode ser feita, ainda que não haja procedido a qualquer atividade conceitual. Nessa linha, o professor HUMBERTO ÁVILA leciona que a comunicação pode ser compreendida de forma ampla ou restrita²⁷.

Pela acepção restrita, apenas se configura a relação comunicativa quando houver uma interação onerosa entre emissor e receptor, sendo imprescindível que este seja individualizado, interaja com o emissor e pague pela obtenção da mensagem. De outro lado, pela acepção ampla, a configuração da comunicação pressupõe meramente a relação entre emissor e receptor, com o envio de uma mensagem, independente de que o receptor arque com os seus custos, esteja individualizado ou compreenda o conteúdo da mensagem.

Portanto, pode-se concluir que o conceito mínimo de comunicação, para fins de incidência de ICMS-Comunicação, pressupõe que se esteja diante de uma atividade-fim de comunicação, e não de mera atividade preparatória. Entretanto, a filiação à acepção ampla ou restrita de comunicação não integra o conteúdo mínimo do conceito, tendo em vista o amplo dissenso doutrinário e jurisprudencial quanto à matéria.

Consoante já se adiantou, o conceito mínimo representa uma zona de certeza, mas não constitui óbice a que o significado constitucionalmente atribuído a uma dada locução se aperfeiçoe com o decurso do tempo, seja em face do surgimento de novas tecnologias, seja pela própria evolução historicamente verificada.

Dentro dessa ordem de ideias, passa-se, uma vez mais, ao magistério de GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA, que leciona que, se de um lado, a lei complementar deve respeitar os sentidos mínimos empregados pela Constituição, de outro, ela deve desfrutar de uma presunção de constitucionalidade reforçada²⁸.

Portanto, o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação terá como ponto de partida a conjugação entre as locuções empregadas pelo DL 406/68 e pela LC 116/03, na definição de serviço, somados ao teor da LC 87/96. No entanto, caso o legislador complementar desborde inequivocamente dos limites mínimos traçados pelo constituinte, haverá inequívoca hipótese de inconstitucionalidade.

4. A Tributação da Veiculação de Publicidade

Feitos os esclarecimentos anteriores, passa-se à temática da veiculação de publicidade, em que o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS ganha especial contorno, considerando, especialmente, os contínuos avanços verificados na Era digital e a evolução legislativa verificada quanto à matéria.

²⁶ SANT'ANNA, Débora de Souza. *Incidência tributária na atividade de veiculação de publicidade e propaganda: ISSQN ou ICMS?*, dez. 2009, p. 20. Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2009_2/debora_santanna.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2016.

²⁷ ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 143. São Paulo: Dialética, p. 117-118, 2007.

²⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Op. Cit.*, p. 199-200.

Sob a égide do DL 406/68, na sua redação original, vigeu o item XV, que expressamente previa a incidência de ISS sobre a propaganda e publicidade, incluindo a elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação), inclusive com a sua divulgação, por quaisquer meios, abarcando a transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros.

Através do DL 834/69, a lista de serviços anexa ao DL 406/68 foi alterada, de modo que a publicidade passou a ser regulada através do item 35, que, de forma mais abrangente que o seu predecessor item XV, passou a prever a incidência tributária de forma ampla sobre propaganda e publicidade, sem as ressalvas quanto à impressão, reprodução ou fabricação. Contudo, suprimiu-se a locução “inclusive por meio de transmissão telefônica, radiofônica ou televisionada, e sua inserção em jornais, periódicos ou livros” que constava do item anterior.

Ainda na vigência no DL 406/68, a LC 56/87 reorganizou a lista de serviços, transferindo a regulação da propaganda e publicidade do item 35 para o item 85, que, de maneira mais próxima da redação originária do DL 406/68, passou a dispor que o fato gerador do ISS abarca a promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (exceto sua impressão, reprodução ou fabricação). De outro lado, o item 86 trouxe a previsão da veiculação de publicidade.

No contexto de vigência do DL 406/68, a jurisprudência do STJ não chegou a estabelecer critérios para dirimir o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS no âmbito da publicidade. Limitou-se a enunciar, com base na alteração legislativa empreendida pela LC 56/87, que o ISS não incide sobre a impressão, reprodução e fabricação de material publicitário, seja na própria ementa das decisões²⁹, seja nas razões que constam nos votos condutores³⁰.

Já com relação à jurisprudência do STF, cumpre observar que há reiterados precedentes no sentido do não conhecimento da matéria referente à tributação da veiculação de publicidade porque, segundo o STF, a questão demandaria o revolvimento do acervo fático-probatório³¹ ou haveria mera ofensa reflexa à Constituição³².

A partir da vigência da LC 116/03, o item 17.06 da lista anexa enunciou de forma genérica que o ISS incide sobre propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários. De outro lado, o item 10.08 previu a incidência tributária quanto ao agenciamento de publicidade e propaganda.

Entretanto, cabe destacar o veto ao item 17.07, que dispunha que incide ISS sobre veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.

²⁹ REsp 89584/SP, rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, Primeira Turma, Julgamento 12/09/1996, DJ 20/10/1996, REsp 43482/SP, rel. Min. AMÉRICO LUZ, Segunda Turma, Julgamento 14/12/1994, DJ 13/02/1995.

³⁰ REsp 114171/SP, rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, Primeira Turma, Julgamento 17/06/1997.

³¹ AI 854553 ED / MG - MINAS GERAIS, rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, Julgamento 28/08/2012, DJe 08/10/2012.

³² RE 781262 AgR/SC - SANTA CATARINA, rel. Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, Julgamento 12/08/2014, DJe 27/08/2014; ARE 724400 AgR/DF - DISTRITO FEDERAL, rel. Min. CARMEN LÚCIA, Segunda Turma, Julgamento 19/02/2013, DJe 01/03/2013.

Nas razões do veto constou que o dispositivo, pela sua generalidade, acabaria por permitir a incidência tributária sobre situações alcançadas por imunidade, como é o caso da mídia impressa. Ademais, ponderou-se que os serviços de comunicação poderiam abarcar hipóteses nas quais são ultrapassadas as fronteiras do Município, o que ensejaria a competência tributária da União³³.

A despeito de as razões do veto não se embasarem no atual Texto Constitucional, eis que a competência tributária da União, quanto ao serviço de comunicação, limitou-se à Carta de 1967, elas sinalizam a adoção do entendimento de que a veiculação de publicidade consiste em comunicação.

Com efeito, consta nas razões do veto a referência ao RE 90749/BA, rel. Min. CUNHA PEIXOTO, Primeira Turma, Julgamento 15/05/1979, DJ 03/07/1979, por meio do qual o STF decidiu, à luz da Constituição de 1967, que a publicidade e propaganda veiculadas por meio de canal de televisão que ultrapassa os limites de um Município ficaria sujeita à tributação federal das comunicações.

Conclui-se, pois, que tanto as razões do veto como o precedente do STF que lhe serviu de suporte parecem convergir no sentido de que já o DL 406/68, ao prever a incidência do ISS sobre a veiculação de publicidade por qualquer meio seria inconstitucional, ao menos quanto à locução “por qualquer meio”.

4.1 Evolução Jurisprudencial na Vigência da LC 116/03

A partir da conjugação entre os itens 17.06 e 10.08 da lista anexa à LC 116/03, a jurisprudência do STJ, na vigência da LC 116/03, embora não conheça de diversos recursos especiais acerca da matéria, sob o argumento de que pressupõem a análise de legislação local³⁴ ou o revolvimento de matéria fático-probatória³⁵, tem fixado alguns parâmetros que permitem equacionar, em alguma medida, o conflito de competência entre o ICMS-Comunicação e o ISS.

Com efeito, o STJ já se posicionou no sentido de que o critério para a incidência de um ou outro tributo no âmbito da publicidade não é o da predominância da atividade, mas se o serviço encontra-se previsto na lista anexa à LC 116/03. Estando o serviço compreendido na lista, entende o STJ pela incidência de ISS, caso contrário, incide o ICMS³⁶.

Ademais, no que se refere à veiculação de publicidade através dos mais variados meios (painéis, displays, outdoors, mídia eletrônica e transportes coletivos) o STJ apresenta precedente em que, embora tenha aplicado o enunciado 7 da sua Súmula, manteve expressamente entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, no sentido de que, em se tratando de veiculação de publicidade, incide o ISS, diante da previsão contida no item 10.08 da lista anexa à LC 116/03.

³³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm> Acesso em: 10 abr. 2016.

³⁴ AgRg no AREsp 792547/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 19/11/2015, DJe 27/11/2015.

³⁵ AgRg no AREsp 464154/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 25/03/2014, DJe 31/03/2014.

³⁶ EDcl no AgRg no AREsp 464154/SP, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 14/10/2014, DJe 24/10/2014.

Afastou-se, pois, a alegação de que a hipótese seria de locação, a atrair a incidência do Enunciado 31 da Súmula vinculante do STF, *verbis*³⁷:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS. AGENCIAMENTO E LOCAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REQUISITOS DE ANTECIPAÇÃO DE TUTELA. SÚMULA 7/STJ. 1. *In casu*, ficou consignado no acórdão recorrido que a própria agravada informou ao Fisco exercer atividade de agenciamento de espaços para publicidade, o que demonstra, a toda evidência, incidir ISS. In Verbis: “extraí-se da 7ª Alteração Contratual da agravada (fl. 23), operada em 04/11/2010, a informação de que o objeto comercial da sociedade recorrida consiste na ‘prestação de serviço de veiculação de propaganda utilizando a locação de espaços publicitários, como painéis, displays, outdoors, veiculação em mídia eletrônica e/ou adesivos e faixas em veículos de transporte coletivos (busdoor)’. [...] Na ficha de atualização cadastral de fls. 134/135, datada de 23/11/2010 - portanto superveniente à alteração contratual-, consta que a agravada exerce atividade de “Agenciamento de espaços para publicidade, exceto em veículos de comunicação”, o que afasta a aplicação da Súmula Vinculante nº 31/STF e faz incidir o item 10.03 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 [...]. Ora, a própria agravada informou ao Fisco exercer a atividade de agenciamento de espaços para publicidade, o que demonstra, toda evidência incidir o tributo em apreço” (fls. 180-181, e-STJ) (grifei). Rever tal afirmativa encontra óbice na Súmula 7/STJ. 2. O STJ entende que analisar a presença dos requisitos autorizadores da tutela antecipatória, pressupostos legais previstos nos incisos I e II do art. 273 do CPC, enseja reexame de matéria fático-probatória, vedado pela Súmula 7/STJ, assim redigida: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. 3. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AREsp 214572/DF, rel. Min. HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, Julgamento 02/10/2012, DJe 31/10/2012). [Grifo nosso].

No âmbito dos Tribunais de Justiça locais, notadamente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, cabe observar que não há uma jurisprudência uníssona e pacificada quanto à matéria, mas certas tendências, que puderam ser identificadas quando do exame das decisões de órgãos julgadores colegiados.

Nesse sentido, destaque-se que a Décima Nona Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro apresenta dois precedentes recentes, de março de 2016, acerca da locação de espaço em transportes coletivos, nos quais assinala que a

³⁷ Cabe pontuar que a ementa equivocadamente se reportou ao item 10.03 da lista anexa à LC 116/03, o que, sem dúvida, representa mero erro material.

veiculação de publicidade e propaganda não consiste em fato gerador do ISS³⁸.

Ambos trazem hipóteses de ações declaratórias ajuizadas por empresas que visavam ao reconhecimento de isenção de ISS sobre a locação de espaço para fins publicitários, nos termos do Decreto municipal 26.825/2006³⁹. Para tanto, alegam que o seu objeto social é a cessão de espaços para publicidade, que, no seu entender, veiculariam obrigações de dar e, por conseguinte, intributáveis pelo ISS.

Consoante o posicionamento adotado pelos votos condutores da decisão, da lavra do Desembargador GUARACI DE CAMPOS VIANNA, e que foi seguido à unanimidade pelos demais desembargadores, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03, descabe cogitar-se da incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade.

Nessa linha, defendeu-se que, caso algum tributo fosse devido, seria o ICMS-Comunicação e que, em verdade, a isenção prevista no Decreto 26.825/2006 tinha por finalidade essencial evitar hipótese de bitributação por Estados e Municípios.

Contudo, cumpre mencionar precedente da Décima Quarta Câmara Cível que chegou à conclusão oposta à anterior⁴⁰. Por meio de julgamento unânime, entendeu-se que a atividade de veiculação de publicidade encontra-se contemplada no item 17.06 da lista anexa à LC 116/03, com fundamento na jurisprudência consagrada do STJ de que, embora a lista anexa à lei complementar seja regida pelo princípio da taxatividade, admite interpretação extensiva de seus itens.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por sua vez, possui jurisprudência amplamente dominante no sentido da não incidência do ICMS sobre os serviços de veiculação de publicidade, sob o fundamento central de que a hipótese não é de prestação de serviço de comunicação⁴¹. Há precedente em que se defende, inclusive, que não haveria onerosidade na relação entre o emissor e os receptores, o que impediria a incidência do ICMS-Comunicação⁴².

No entanto, embora haja razoável consenso entre os desembargadores paulistas quanto ao afastamento do ICMS-Comunicação, o mesmo não se verifica em relação ao ISS. De fato, a jurisprudência do TJSP oscila entre entender que a veiculação de publicidade é intributável ou consiste em fato gerador do ISS.

Os acórdãos que afastam a incidência do ISS fundamentam-se, essencialmente, na falta de previsão em um item expresso da LC 116/03⁴³, chegando mesmo a argumentar

³⁸ TJRJ – Apelação 0131179-45.2006.8.19.0001, Décima Nona Câmara Cível, Rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Julgamento 08/03/2016, Publicação 10/03/2016. Apelação 0064686-42.2013.8.19.0001, Décima Nona Câmara Cível, Rel. Des. GUARACI DE CAMPOS VIANNA, Julgamento 01/03/2016, Publicação 03/03/2016. Observe-se que, enquanto na apelação 0064686-42.2013.8.19.0001 o pedido limitava-se à declaração de isenção, na apelação 0131179-45.2006.8.19.0001, a parte autora requeria, em acréscimo, a restituição de indébito tributário, o que foi julgado improcedente.

³⁹ Art. 1º, Decreto 26.825/2006. Fica reconhecida a não-incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a atividade de veiculação de publicidade e propaganda, a partir de 1º de agosto de 2003, data da entrada em vigor da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Art. 2º. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

⁴⁰ TJRJ – Apelação 0159338-32.2005.8.19.0001, Décima Quarta Câmara Cível, Rel. Des. RONALDO ÁLVARO MARTINS, Julgamento 24/02/2010, DJ 03/03/2010.

⁴¹ TJSP – Apelação 3015990-89.2013.8.26.0562, rel. Des. MAGALHÃES COELHO, Sétima Câmara de Direito Público, Julgamento 05/10/2015, Data de registro 07/10/2015. A hipótese versa sobre encartes publicitários em jornais.

⁴² TJSP – Apelação 1028207-53.2014.8.26.0114, rel. Des. MARCELO SEMER, Décima Câmara de Direito Público, Julgamento 01/02/2016, Data de registro 04/02/2016.

⁴³ TJSP – Apelação 0002884-41.2012.8.26.0047, rel. Des. OSVALDO CAPRARO, Décima Oitava Câmara de Direito Público, Julgamento 26/06/2014, Data de registro 30/06/2014.

que a hipótese de agenciamento pressupõe a existência de um intermediário, o que não se verifica na mera cessão de espaço para veiculação de publicidade⁴⁴.

De outro lado, os acórdãos que preveem a incidência de ISS interpretam os itens da lista anexa à LC 116/03 de forma extensiva, de modo a abarcar a veiculação de propaganda e publicidade e chegam mesmo a interpretar o enunciado 156 da Súmula do STJ de forma ampliativa⁴⁵.

Por fim, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais tem jurisprudência dominante no sentido de que, na vigência do DL 406/68, incide ISS sobre a atividade de veiculação de publicidade, considerando a previsão contida nos itens 85 e 86 da lista anexa ao DL 406/68⁴⁶.

Já no período posterior à promulgação da LC 116/2003, alguns acórdãos decidiram pela não incidência de ISS, considerando o veto ao subitem 17.07 da lista anexa à lei complementar⁴⁷, assim como a ausência de previsão específica na LC 116/03⁴⁸.

Verificou-se, entretanto, que, ainda que de forma minoritária, há posicionamento pela incidência de ICMS sobre a veiculação de publicidade, mesmo na vigência do DL 406/68, ante o argumento central de que os itens 85 e 86 do DL 406/68 não foram recepcionados pela Constituição de 1988 e se traduzem em modalidade comunicativa⁴⁹.

4.2 A Veiculação de Publicidade em *Outdoor* – Jurisprudência Administrativa

Ultrapassados os esclarecimentos acerca do tratamento conferido à veiculação de publicidade na jurisprudência, com a referência a acórdãos que cuidaram especificamente da divulgação de publicidade por meio de *outdoors*, chega-se à posição que vem sendo adotado pelos órgãos administrativos.

Diferentemente do que se observa em sede pretoriana, em que os julgamentos são proferidos em vários sentidos, no âmbito administrativo há nítida preponderância pelo entendimento de que sobre a atividade de veiculação de publicidade por *outdoor* incide ICMS-Comunicação.

A jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) do Estado de São Paulo exemplifica de forma nítida esta tendência. Através de inúmeros acórdãos e

⁴⁴ TJSP – Apelação 9000467-66.2008.8.26.0090, rel. Des. COIMBRA SCHMIDT, Julgamento 14/03/2016, Data de registro 14/03/2016.

⁴⁵ TJSP – Apelação 0000423-15.2011.8.26.0053, rel. Des. LUIZ GANZERLA, Décima Primeira Câmara de Direito Público, Julgamento 12/11/2013, Data de registro 14/11/2013.

⁴⁶ TJMG – Apelação 1792407-33.2000.8.13.0000, rel. Des. ALOYSIO NOGUEIRA, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 05/10/2000, data de publicação 27/10/2000, TJMG – Apelação 2183515-70.2000.8.13.0000, rel. Des. BADCURI, Quarta Câmara Cível, data de julgamento 29/11/2001, data de publicação 28/12/2001, TJMG – Apelação 1569383-57.2000.8.13.0000, rel. Des. JOSÉ ANTONINO BAÍA BORGES, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 10/08/2000, data de publicação 25/08/2000 e TJMG – Apelação Cível 1676402-25.2000.8.13.0000, rel. Des. JOSÉ ANTONINO BAÍA BORGES, Terceira Câmara Cível, data de julgamento 10/08/2000, data de publicação 25/08/2000.

⁴⁷ TJMG – AI 0576574-19.2013.8.13.0000, Rel. Des. BITENCOURT MARCONDES, Oitava Câmara Cível, data de julgamento 28/11/2013, data de publicação 09/12/2013.

⁴⁸ TJMG – Apelação 3919243-95.2007.8.13.0024, rel. Des. ARMANDO FREIRE, Primeira Câmara Cível, data de julgamento 04/08/2009, data de publicação 21/08/2009.

⁴⁹ TJMG – Apelação 2016277-26.2000.8.13.0000, rel. Des. CÉLIO CÉSAR PADUANI, Quarta Câmara Cível, data de julgamento 29/11/2001, data de publicação 20/12/2001.

sob diferentes fundamentos, as Câmaras do TIT são praticamente uníssonas pela necessidade de recolhimento do imposto estadual.

Entre os acórdãos pesquisados, há aqueles que firmaram posição no sentido de que o DL 406/68, na parte em que previa a incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, deixou de ser recepcionado desde a Constituição de 1988, uma vez que esta previu a tributação das atividades de comunicação pelos Estados⁵⁰. Destaque-se que este posicionamento foi acolhido, inclusive, pela Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através da Consulta Tributária 226, de 12.04.2000.

De outro lado, há acórdãos que, além de reconhecerem que não há serviço sem uma obrigação de fazer, enfatizam a desnecessidade de os receptores serem determinados, para fins de incidência de ICMS- Comunicação. Chega-se mesmo a afirmar que, embora os receptores das mensagens não sejam individualmente identificáveis, existe a potencialidade de identificação, pois, “a título de exemplo, a publicidade direcionada ao público feminino e infantil não será posta em outdoor fixado de frente a um estádio de futebol”⁵¹.

Há também acórdão que, embora não haja conhecido do recurso, resultou de importantes debates, nos quais os votos proferidos sustentaram que o vocábulo comunicação é um termo bastante amplo, que pode assumir diversas acepções, mas cuja nota distintiva é a existência de um canal ou veículo por meio do qual a mensagem é transmitida de um emissor para um receptor.

Dentro dessa ordem de ideias, defendeu-se que o prestador de serviços não precisa ser o responsável por disponibilizar todos os meios necessários para que a relação comunicativa se perfaça, sendo admissível a participação de um terceiro, visto que nem a Constituição Federal nem a LC 87/96 estabeleceram uma exigência de tal ordem⁵². Em igual sentido e seguindo esta linha argumentativa, a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, através Consulta Tributária 389, de 17.02.2004, posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação na veiculação de publicidade em *websites*.

Finalmente, alguns acórdãos fazem referência ao veto presidencial total ao PLC 32/2012⁵³, originariamente PLP 230/2004, de autoria do Deputado federal ANTÔNIO CARLOS MENDES THAME (PV-SP), por meio do qual se pretendeu incluir na lista anexa à LC 116/03 um subitem 17.25, que previa a incidência do ISS sobre os serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódico, rádio e televisão).

O referido projeto de lei, em acréscimo, continha previsão de inclusão ao art. 7º, § 2º, LC 116/03, de um inciso III, de modo que não se incluiriam na base de

⁵⁰ TIT – Recurso especial 833152, Rel. Gianpaulo Camilo Dringoli, Câmaras reunidas, data de publicação 16/10/2010, TIT – Recurso especial 258604, Rel. Gianpaulo Camilo Dringoli, Câmara superior, data de publicação 28/12/2010, TIT – Recurso ordinário 4013481, Rel. Francisco Antônio Feijó, 3ª Câmara Julgadora, data de publicação 05/09/2014, TIT – Recurso ordinário 4032774, 3ª Câmara Julgadora, data de publicação 14/10/2014 e TIT – Recurso ordinário 258604, Rel. Casimiro Moisés Rodrigues, 4ª Câmara Julgadora, data de publicação 07/11/2009.

⁵¹ TIT – Recurso ordinário 4021378, Rel. Silvio Ryokity Onaga, 3ª Câmara Julgadora, data de julgamento 17/07/2014, data de publicação 15/10/2014.

⁵² Voto-vista do juiz Marcio Roberto S. G. Alabarce, TIT – Recurso especial 9043076, Rel. Casimiro Moisés Rodrigues, Câmaras reunidas, data de publicação 21/03/2009.

⁵³ TIT – Recurso ordinário 4032098, Rel. Argos Magno de Paula Gregório, 5ª Câmara Julgadora, data de julgamento 10/07/2014, data de publicação 01/09/2014.

cálculo do ISS os valores referentes à locação dos espaços efetivamente utilizados na inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, assim como os descontos legais em favor das agências de publicidade.

A Presidência da República justificou o veto, aduzindo que o projeto de lei, como redigido, trazia insegurança jurídica, não permitindo a compreensão do exato enquadramento tributário do serviço, diante do regime aplicável à prestação do serviço de comunicação⁵⁴. Portanto, embora as razões do veto não sejam claras, parece que a Presidência da República, em alguma medida, inclinou-se pela posição de que a veiculação das referidas atividades se sujeitaria ao ICMS-Comunicação.

Feita a referência aos acórdãos do TIT, passa-se ao posicionamento firmado em âmbito administrativo no Estado de Minas Gerais.

Através da Consulta de Contribuinte n° 189/2014⁵⁵, que versava sobre a divulgação de propaganda em catálogos de revistas ou *sites*, a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais posicionou-se pela incidência de ICMS-Comunicação sobre as atividades de veiculação de publicidade.

Para tanto, valeu-se dos dispositivos da lei 4680/1965, que diferenciam o serviço de publicidade da sua divulgação, estabelecendo que este último tem como alcance “quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva”. Ademais, a referida consulta admitiu que a atividade comunicativa se perfaz mesmo diante de um universo indeterminado de receptores.

Verifica-se, outrossim, que a Administração tributária mineira editou a Instrução Normativa SUTRI n° 1, de 25 de maio de 2005, que expressamente dispôs que incide ICMS-Comunicação na prestação onerosa de serviços de comunicação visual, assim entendidos aqueles em que o prestador, disponibilizando os meios ou modos, como o *outdoor*, viabiliza a recepção das informações para terceiros. De outro lado, foi estabelecido que a base de cálculo nas referidas atividades é o valor do serviço e que o contribuinte é o prestador do serviço.

Observe-se, em contrapartida, que a Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais reconhece que sobre a atividade de confecção de placas de *outdoor* personalizadas incide o ISS, conforme resulta da Consulta de Contribuinte n° 112/2012⁵⁶ e da Instrução Normativa SUTRI n° 1, de 25 de maio de 2005, o que ilustra que a Administração Tributária mineira tem se mantido fiel ao entendimento de que a publicidade não se confunde com a sua veiculação.

Diferentemente do quadro verificado no Estado de Minas Gerais, observa-se que no Estado do Rio de Janeiro, em que não há um ato normativo específico quanto à tributação da veiculação de publicidade, não foram localizados, na busca realizada⁵⁷, precedentes específicos do Conselho de Contribuintes acerca da veiculação de publicidade por meio de *outdoor*.

⁵⁴ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2012/Msg/Vet/VET-523.htm> Acesso em: 22 mai.2016.

⁵⁵ Disponível em http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc189_2014.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora> Acesso em: 28 mai.2016.

⁵⁶ Conteúdo disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/sifweb/MontaPaginaPesquisa?pesqBanco=ok&login=false&caminho=/usr/sef/sifweb/www/empresas/legislacao_tributaria/consultas_contribuintes/cc112_2012.htm&searchWord=outdoor&tipoPesquisa=todasPalavras#ancora> Acesso em 28 mai. 2015.

⁵⁷ Pesquisa realizada aos 05.06.2016 no *site* do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

Nas hipóteses gerais postas à sua apreciação, acerca do fato gerador do ICMS-Comunicação, as diversas Câmaras do Conselho de Contribuintes têm reiterado que a prestação de serviços de comunicação caracteriza-se pela existência de um tomador de serviços, de um lado, e de um prestador, de outro, além da onerosidade na prestação do serviço. Costuma-se acrescentar a estes requisitos “o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto”.

Nesse sentido, cabe fazer referência a julgamento da Primeira Câmara⁵⁸, que, com base nos argumentos precedentes, decidiu pela incidência de ICMS-Comunicação sobre serviços de capacidade satelital, assim como a acórdão do Conselho Pleno que, partindo das premissas anteriores, chegou a afirmar que “a infraestrutura, preparação ou atividades acessórias utilizadas pela Impugnante na prestação de serviços de assistência técnica, suporte técnico e locação de equipamentos estão envolvidos no âmbito de incidência do ICMS”⁵⁹.

A despeito do posicionamento anterior, que interpreta o fato gerador do ICMS-Comunicação de forma ampliativa, o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro apresenta precedentes, notadamente na Primeira e Quarta Câmaras, nos quais decidiu que o serviço de veiculação de publicidade não é serviço de comunicação⁶⁰. Destaque-se que em precedente antigo da Primeira Câmara, firmado à luz do DL 406/68, este órgão colegiado definiu que a veiculação de publicidade por interposta pessoa não configura fato gerador do ICMS-Comunicação, mas sim de ISS, consoante os itens 85 e 86 do decreto⁶¹.

Ainda no âmbito da Primeira Câmara, mas já sob a vigência da novel legislação complementar, há acórdãos que, ao analisar a problemática da televisão por assinatura, se posicionaram pela incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, sob o argumento central de que a atividade se encontra abarcada no item 10.08 da lista anexa à LC 116/03⁶².

No entanto, de modo a ilustrar o quanto a matéria é controversa e não há consenso nem mesmo entre os órgãos julgadores, cumpre referir, também, entendimento de outras Câmaras que, no âmbito da televisão fechada, já se pronunciaram pela incidência de ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade.

Segundo precedentes da Terceira Câmara, prevaleceu o entendimento de que o ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação em sentido amplo, de modo a abarcar, inclusive, a atividade em que alguém fornece a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Nessa linha, o fato de haver um anunciante que paga

⁵⁸ Recurso nº 54.012, Relator Conselheiro Antonio Silva Duarte, Primeira Câmara, data de julgamento 07/04/2015, data de publicação 01/06/2015.

⁵⁹ Recurso nº 37.039, Relator Conselheiro Antonio Silva Duarte, Conselho Pleno, data de julgamento 24/02/2016, data de publicação 29/03/2016.

⁶⁰ Recursos nº 43.345 e 43.346, Relatora Conselheira Cheryl Berno, Redator Conselheiro Charley Francisconi Velloso dos Santos, Quarta Câmara, data de julgamento 23/01/2013, data de publicação 15/05/2013.

⁶¹ Recurso nº 21.011, Relator Conselheiro Mário Cezar Franco, Primeira Câmara, data de julgamento 19 de agosto de 2004, data de publicação não divulgada.

⁶² Recurso nº 42.143, Relatora Conselheira Cheryl Berno, Redator Conselheiro Paulo Eduardo de Nazareth Mesquita, Primeira Câmara, data de julgamento 23/08/2011, data de publicação 13/09/2011, Recurso nº 42.017 Relatora Conselheira Cheryl Berno, Redator Conselheiro Paulo Eduardo de Nazareth Mesquita, Primeira Câmara, data de julgamento 23/08/2011, data de publicação 13/09/2011.

à operadora de TV para que esta última transmita a sua publicidade ao público-alvo, não descaracteriza a relação comunicativa⁶³.

Portanto, pode-se concluir que, no âmbito da tributação da veiculação de publicidade – notadamente da veiculação de publicidade por *outdoor* – a jurisprudência administrativa é pouco linear, apresentando diversas disparidades dentro de um mesmo órgão julgador, embora possam ser identificados posicionamentos mais cristalizados em algumas Turmas ou Câmaras.

Dessa forma, ultrapassados os esclarecimentos provenientes do estudo da jurisprudência administrativa, cumpre analisar o posicionamento defendido pela doutrina, especificamente quanto à veiculação de publicidade, a fim de que se possa chegar à proposição defendida neste trabalho.

4.3 Entendimento Doutrinário

Em sede doutrinária, assim como na jurisprudência administrativa e pretoriana, proliferam-se inúmeras posições conflitantes. Com efeito, a depender da concepção adotada para a locução comunicação, chegar-se-á a soluções distintas para que o conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação seja dirimido.

Conforme já adiantado no item 1 deste trabalho, os partidários da chamada concepção estrita de comunicação, pela qual esta apenas se perfaz caso haja um receptor pré-determinado, somado à necessária interação entre este e o emissor, necessariamente defenderão que a veiculação de publicidade e propaganda não configura comunicação, pelo que incabível a incidência de ICMS-Comunicação.

Em sentido oposto, há aqueles que, partindo de uma acepção ampla de comunicação, sustentam que a veiculação de publicidade e propaganda, por qualquer meio, configura hipótese comunicativa, sujeitando-se ou não ao ICMS-Comunicação, a depender de estar em causa alguma regra de imunidade.

Nessa linha, partindo da premissa de que o conceito de comunicação é gênero, que engloba a telecomunicação, mas com ela não se confunde, PAULO ENRIQUE MAINIER DE OLIVEIRA defende que, no caso de um contrato de prestação de serviços celebrado entre um anunciante (tomador do serviço) e um veículo de comunicação (prestador do serviço) mediante contraprestação, com o objetivo de divulgar publicidade por qualquer meio, há comunicação.

Não se exige, pois, que o referido contrato de comunicação seja celebrado diretamente entre emissor e receptor ou que a remuneração seja paga diretamente pelo destinatário, admitindo-se que, ainda que o tomador do serviço arque com os custos da veiculação da publicidade, não haverá a descaracterização da relação comunicativa⁶⁴.

Em acréscimo, destaca que, a despeito de a União Federal, sob a vigência da Constituição de 1967, ter se limitado a instituir um Imposto sobre Comunicações – ISC, em que o fato gerador é a prestação de serviços de telecomunicações (Decreto-Lei 2186/84), em nada fica alterado o caráter genérico da locução comunicação, que é

⁶³ Recursos nº 42145 e 42146, Relator Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, Terceira Câmara, data de julgamento 24/10/2011, data de publicação 01/12/2011.

⁶⁴ OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 196. São Paulo: Dialética, p. 121, 124, 127, 2012.

mais amplo do que telecomunicações⁶⁵. Finalmente, defende que não há mera locação no contrato de veiculação de publicidade, mas sim um plexo de obrigações, como o serviço de instalação e manutenção do sistema⁶⁶.

A consequência inarredável deste raciocínio é a de que a veiculação de publicidade por qualquer meio consiste em fato gerador do ICMS-Comunicação, salvo nas hipóteses que estão contempladas pelas imunidades constitucionais, como a radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita e a publicidade divulgada em livros, jornais e periódicos.

Outros autores, por sua vez, como ANDRÉ MENDES MOREIRA e PAULO ROBERTO ANDRADE elaboraram, cada um à sua maneira, construções doutrinárias pelas quais, a depender da hipótese aventada, poderá incidir ou não ICMS-Comunicação sobre a veiculação de publicidade. Em seguida, passa-se a explorar as similitudes e diferenças entre estas teorias.

ANDRÉ MENDES MOREIRA afirma que o núcleo do processo comunicativo consiste na emissão de uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal, que deve ser disponibilizado por um terceiro. Consoante leciona, para que haja verdadeira relação comunicativa, este terceiro deve realizar uma obrigação de fazer, pois, do contrário, impossível a caracterização de um serviço⁶⁷.

Dentro dessa ordem de ideias, a bilateralidade e a determinação do receptor não são elementos que caracterizam a prestação do serviço de comunicação, que estará presente mesmo em hipóteses de unilateralidade e indeterminação do receptor, como é o caso da radiodifusão sonora de sons e imagens⁶⁸.

Portanto, segundo sustenta, o aperfeiçoamento da comunicação pressupõe que haja o transporte da mensagem até o seu destino, através de um terceiro, que não exerça mera obrigação de dar. Nessa linha, defende que a simples exposição de um conteúdo, sem que esteja presente o referido transporte de um a outro ponto, não consiste em serviço de comunicação⁶⁹.

Aqui reside, pois, o fundamento central da posição de ANDRÉ MENDES MOREIRA, que vislumbra um regime jurídico diferenciado para os serviços de veiculação de publicidade e os serviços de comunicação. Consoante sustenta, enquanto os primeiros pressupõem a exibição de conteúdo, nos segundos há a necessidade de transmissão da mensagem.

Por conseguinte, enuncia, como regra geral, que apenas o ISS poderia, potencialmente, incidir sobre a veiculação de publicidade. Para tanto, aduz que, de acordo com a regulamentação realizada pela lei 4680/65, a veiculação de publicidade não se traduz em mero contrato de locação, envolvendo uma obrigação de fazer. No entanto, diante do veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/2003, a hipótese foi retirada da alçada dos Municípios, tornando-se intributável⁷⁰.

⁶⁵ OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. *Op. cit.*, p. 122.

⁶⁶ *Ibid.*, p. 127.

⁶⁷ MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 78.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 108-111.

⁶⁹ MOREIRA, André Mendes e TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. p. 10. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTIERAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.

⁷⁰ MOREIRA, André Mendes e TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *Op. cit.*, p. 16.

Entretanto, na visão do autor, a partir de precedentes do Supremo Tribunal Federal, anteriores à Constituição de 1988, no caso de a veiculação de publicidade e propaganda ser feita através de alguma modalidade de teletransmissão – como as operadoras de um banco que ligam para o cliente ou os canais de publicidade televisiva – ela se torna parcela do serviço de comunicação, tributável pelo ICMS-Comunicação⁷¹.

PAULO ROBERTO ANDRADE, por sua vez, embora também adote uma posição intermediária, apresenta uma concepção diferenciada em relação à anterior. Em comentários ao novo Parecer Normativo elaborado pelo Município de São Paulo (Parecer Normativo 1/2016), pelo qual o Município de São Paulo interpretou o item 17.06 da lei paulistana 13.701/2003 (que equivale ao item 17.06 da lista anexa à LC 116/03), como abarcando a atividade de veiculação de publicidade, o autor classificou-o como retrocesso.

Com efeito, assinala que, se de um lado, o STJ apresenta precedente interpretando o item 10.08 da lista anexa à LC 116/2003 de forma a abarcar a veiculação de publicidade, de outro, o mesmo STJ tem entendimento reiterado de que não é possível ressuscitar itens vetados em itens vigentes. Logo, não caberia cogitar-se de incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade, ante o inequívoco veto ao item 17.07 da lista anexa à LC 116/03⁷².

Já quanto à possibilidade de incidência do ICMS-Comunicação sobre a atividade referida, o autor esclarece que, embora adira a uma acepção ampla do vocábulo comunicação, impõe-se diferenciar algumas modalidades pelas quais haverá a divulgação⁷³.

Para tanto, esclarece que, a depender do canal pelo qual a mensagem é transmitida, haverá ou não obrigação de fazer que, segundo leciona, é essencial à configuração de um serviço. Dessa forma, mostra-se possível a incidência do ICMS-Comunicação caso se esteja diante de uma obrigação de fazer, o que seria vedado nas hipóteses de mera obrigação de dar.

Nessa linha, sustenta que, em havendo publicidade em *outdoors*, placas e painéis, a obrigação do veículo de divulgação é de simples cessão de espaço físico ou locação, o que inviabiliza a cobrança de ICMS-Comunicação. Contudo, caso a publicidade se dê em jornais, periódicos, rádio, TV e Internet, haverá verdadeira obrigação de fazer, já que os canais comunicativos assumem uma série de esforços para atingir o grande público.

A consequência advinda desta diferenciação é a de que, enquanto a primeira hipótese seria intributável, eis que ausente a própria relação comunicativa, a segunda pode dar ensejo à incidência do ICMS-Comunicação, caso não esteja em jogo alguma imunidade contemplada pelo Texto Constitucional. Nesse sentido, o autor conclui que a publicidade veiculada em jornais, periódicos, rádio e TV aberta está alcançada pela imunidade. Entretanto, no que se refere à TV fechada e à Internet, possível a incidência do ICMS-Comunicação⁷⁴.

⁷¹ *Ibid.*, p. 25.

⁷² ANDRADE, Paulo Roberto. *ISS sobre veiculação de publicidade é retrocesso no Município de São Paulo*. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2016-abr-30/paulo-andrade-iss-propaganda-retrocesso-sao-paulo>> Acesso em: 19 jun.2016.

⁷³ ANDRADE, Paulo Roberto. Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 234. São Paulo: Dialética, p. 90-92, 2015.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 92-95.

Finalmente, feitas as considerações doutrinárias anteriores, parece inequívoco que a seara da veiculação de publicidade e, mais especificamente, da publicidade por *outdoor*, encontra-se envolta em uma margem de incertezas e indefinições. Entretanto, a despeito da lacuna normativa reinante quanto à matéria, há boas razões para a defesa de que, na atual quadra jurídica, deve incidir o ICMS-Comunicação.

Em verdade, a despeito do forte dissenso doutrinário existente quanto ao alcance da locução comunicação, adota-se, neste trabalho, um viés ampliativo da expressão. Verifica-se, inequivocamente, que nem a Constituição nem a legislação complementar estabeleceram restrições específicas quanto ao seu alcance, de modo que não é dado ao intérprete estabelecer limitações de conteúdo desprovidas de substrato normativo.

Nessa linha, os requisitos de que os receptores sejam determinados e de que haja bilateralidade para a configuração de uma relação comunicativa mostram-se carentes de fundamentos legais sólidos. De outro lado, algumas elaborações doutrinárias específicas, embora calcadas no princípio da razoabilidade, não parecem encontrar amparo na Constituição de 1988.

Nesse sentido, observa-se que as construções pelas quais apenas as comunicações de longa distância poderiam servir de substrato para a incidência do ICMS-Comunicação⁷⁵ parecem encontrar suporte na Constituição de 1967, mas não na atual. Com efeito, de acordo com o Texto Constitucional revogado, caberia à União instituir impostos sobre comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

Portanto, à luz daquela Carta Constitucional, a distância envolvida efetivamente gravava implicações diferentes, eis que, caso as distâncias fossem verificadas dentro do Município, a competência federal estaria afastada. No entanto, à luz da novel Constituição, a competência para tributar a comunicação foi transferida aos Estados, sem distinções.

De outro lado, tampouco merece prosperar o entendimento pelo qual apenas a veiculação de publicidade por meio de teletransmissão estaria apta a ensejar a incidência do ICMS-Comunicação. Consoante a visão ora defendida, calcada no art. 2º, III, LC 87/96, o processo comunicacional se perfaz por qualquer meio, de modo que comunicação consiste em gênero, no qual as telecomunicações são espécie. Verifica-se, pois, que os dois institutos não se confundem.

Passando-se à objeção de que, na hipótese de a publicidade ser veiculada por *outdoor*, o requisito da onerosidade não estaria satisfeito, a mesma deve ser refutada. Consoante exposto no presente trabalho, expressivos setores doutrinários – com os quais se está de acordo – sustentam que a contraprestação pecuniária pela comunicação pode ser paga pelo receptor, pelo emissor ou por terceiros. Dessa forma, não há a obrigatoriedade de que o próprio destinatário da relação comunicativa arque com os seus custos, de tal sorte que, caso o emissor pague para que a comunicação possa se perfazer, a mesma não estará descaracterizada.

Outro óbice que costuma ser levantado à tributação da veiculação da publicidade pelos impostos indiretos é a de que, em verdade, não haveria

⁷⁵ OLIVEIRA, André Luiz Pettena de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2014, p. 333-336.

serviço, eis que a cessão de espaços publicitários não se traduziria em obrigação de fazer. Ainda que se adote, neste trabalho, a concepção de que não há uma correspondência necessária entre serviço e obrigação de fazer, compartilha-se com a posição doutrinária segundo a qual a cessão de espaços publicitários não envolve mera locação, mas também um plexo de obrigações, como o serviço de instalação e manutenção do sistema de comunicação colocado à disposição do anunciante.

Caracterizada a existência de um serviço, dúvida poderia advir de eventual previsão da veiculação de publicidade na lista anexa à legislação do ISS. No entanto, como já se adiantou, houve veto presidencial ao item 17.07 da lista anexa LC 116/03, que continha norma no sentido da incidência de ISS sobre a veiculação de publicidade.

Caberia perquirir, pois, se um potencial conflito de competência entre o ISS e o ICMS-Comunicação poderia advir de outros itens da legislação complementar. No entanto, a resposta negativa se impõe.

Enquanto o item 10.08 estabelece como fato gerador do ISS o agenciamento de publicidade, o item 17.06 arrolou a propaganda e publicidade, de forma genérica, como potenciais hipóteses de incidência. Entretanto, as locuções agenciamento e veiculação não são sinônimas, pressupondo o agenciamento a existência de um intermediário, conforme resulta do art. 3º, lei 4680/65. De outro lado, a atividade de publicidade e propaganda não se confunde com a sua veiculação, o que encontra respaldo, inclusive, nos artigos 1º e 5º, da lei 4680/65⁷⁶.

Portanto, considerando o veto ao item 17.07, não há fundamento normativo para a incidência do ISS. De outro lado, interpretar-se os itens 10.08 e 17.06 de forma a compreender que a veiculação de publicidade e propaganda estaria inserida nos mesmos, parece verdadeira integração analógica, vedada pelo art. 108, § 1º CTN, e não mera hipótese de interpretação extensiva.

Diante de todo o exposto e considerando, em síntese, que a veiculação de publicidade por *outdoor* envolve um serviço oneroso, cujo objetivo é a transmissão de uma mensagem através de um canal, de um emissor para receptores indeterminados, não parece haver qualquer óbice à incidência de ICMS-Comunicação, independente do conceito de curta ou longa distância verificado no caso concreto.

5. Proposição

Propõe-se que, ao se adotar uma acepção ampla do vocábulo comunicação, a cessão de espaços publicitários destinada à veiculação de publicidade por meio de *outdoor* seja considerada fato gerador do ICMS-Comunicação, o que foi corroborado por meio do veto ao item 17.07 à LC 116/03.

⁷⁶ SANT'ANNA, Débora de Souza. *Op. Cit.*, p. 23.

6. Bibliografia

- ANDRADE, Paulo Roberto. *ISS sobre veiculação de publicidade é retrocesso no Município de São Paulo*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-abr-30/paulo-andrade-iss-propaganda-retrocesso-sao-paulo>> Acesso em: 19 jun.2016.
- _____. Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada? *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 234. São Paulo: Dialética, p. 84-95, 2015.
- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviços de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de multa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 143. São Paulo: Dialética, p. 116-134, 2007.
- BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BERGAMINI, Adolpho. ICMS – Não incidência sobre os serviços de veiculação de publicidade em outdoors e via Internet. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 201. São Paulo: Dialética, p. 7-18, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- HENRIQUES, Elcio Fiori. O fato gerador do ICMS-Comunicação e o serviço de veiculação de imagem por outdoor. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 164. São Paulo: Dialética, p. 14-31, 2009.
- MARINS, Daniel Vieira. Breves Notas sobre a competição tributária na América do Norte. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro. Volume XXII*, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal – Rio de Janeiro: APERJ, 2014, p. 85-108.
- MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 12ª Ed. São Paulo: Dialética, 2012.
- MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- MOREIRA, André Mendes e TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTTEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2016.
- NASCIMENTO, João Paulo Melo do. Lei complementar para resolução de conflitos federativos de competência tributária. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, p. 271-306, 2014.

- OLIVEIRA, André Luiz Pettena de. *O aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a prestação de serviços de comunicação*. Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Faculdade de Direito. Rio de Janeiro, 2014.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar. In: Marcus Lívio Gomes; Andrei Pitten Velloso. (Org.). *Sistema constitucional tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários*. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 197-210.
- OLIVEIRA, Paulo Enrique Mainier de. A incidência do ICMS e as imunidades sobre a prestação de serviços de comunicação por veiculação de publicidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 196. São Paulo: Dialética, p. 117-134, 2012.
- PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no estado social e democrático de direito. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. GOMES, Marcus Livio (Orgs.). *Tributação, Direitos Fundamentais e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora, p. 1-55, 2014.
- _____. Federalismo e guerra fiscal entre os estados. In: PENHA, Marcos Bueno Brandão da; TUTUNGI JUNIOR, Nicola. (Org.). *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, Volume XXII, Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Rio de Janeiro: APERJ, p. 379-399, 2014.
- _____. *Tributos (teoria geral e espécies)*. Niterói: Impetus, 2013.
- SANT'ANNA, Débora de Souza. *Incidência tributária na atividade de veiculação de publicidade e propaganda: ISSQN ou ICMS?* Disponível em: <http://www3.pucrs.br/pucrs/files/uni/poa/direito/graduacao/tcc/tcc2/trabalhos2009_2/debora_santanna.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2016.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário das Telecomunicações e Satélites*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.