



UEPB

UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA

CAMPUS III

CENTRO DE HUMANIDADES

CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

KEVIN PONTES RIBEIRO FELIPE

**Uma Solução Integrativa ao Conflito de Competência entre Estados e Municípios em
Torno da Tributação da Prestação de Serviços de Publicidade On-Line**

GUARABIRA

2021

KEVIN PONTES RIBEIRO FELIPE

**Uma Solução Integrativa ao Conflito de Competência entre Estados e Municípios em
Torno da Tributação da Prestação de Serviços de Publicidade On-Line**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à
Universidade Estadual da Paraíba como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Prof. Ms. Carlos Bráulio da Silveira Chaves

GUARABIRA

2021

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

F324s Felipe, Kevin Pontes Ribeiro.

Uma solução integrativa ao conflito de competência entre Estados e Municípios em torno da tributação da prestação de serviços de publicidade on-Line [manuscrito] / Kevin Pontes Ribeiro Felipe. - 2021.

53 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Humanidades , 2021.

"Orientação : Prof. Me. Carlos Bráulio da Silveira Chaves , Coordenação do Curso de Direito - CH."

1. Publicidade On-line. 2. Tributação. 3. Competência. 4. ISS. 5. ICMS. 6. Conflito. I. Título

21. ed. CDD 910

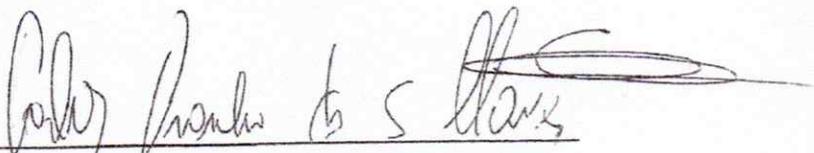
KEVIN PONTES RIBEIRO FELIPE

Uma Solução Integrativa ao Conflito de Competência entre Estados e Municípios em Torno
da Tributação da Prestação de Serviços de Publicidade On-Line

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à
Universidade Estadual da Paraíba como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.
Área de Concentração: Direito Tributário

Aprovado em: 02, 06, 2021.

BANCA EXAMINADORA



PROF. MS. CARLOS BRÁULIO DA SILVEIRA CHAVES

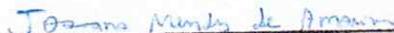
(Orientador)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



PROF. MS. GERALDO BATISTA JÚNIOR

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



PROF. MS. JOSSANO MENDES DE AMORIM

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A Deus, que me deu e, a todo instante, sustenta minha vida, a quem busco amar acima de todas as coisas, aos meus pais, Agnaldo e Patrícia, que me são a base sólida sobre a qual minha vida se constrói e a quem devoto meu amor e admiração, a minha irmã, Maria Klara, a quem procuro ser, mesmo com todos os meus defeitos, exemplo, ao menos, na vida acadêmica, DEDICO este trabalho.

AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de, além de dedicar, agradecer a Deus por ter me dado a vida e a sustentado até aqui, pelo que, mais uma vez e, ainda assim, não suficientemente, agora o faço.

Agradeço a Nossa Senhora, Imaculada Virgem Maria, a São Brás, Santo Agostinho e Santo Tomás de Aquino, especiais intercessores e exemplos, e ao meu Anjo da Guarda, personalíssimo protetor dado a mim pela Piedade Divina de nosso Senhor Jesus Cristo.

Às pessoas desta terra, inicio agradecendo aos meus pais, Agnaldo e Patrícia, por me terem dado tudo o possível para que eu tivesse o melhor desenvolvimento educacional, humano e cidadão, por terem feito tudo aos seus alcances para que me tornasse, antes de tudo, feliz, e por todo o incondicional amor, carinho, esmero e dedicação dados a mim durante toda a minha vida.

Agradeço ao meu avô, Cosmo, por me ser exemplo de pai e avô, de quem meu pai aprendeu e a mim repassa valiosas lições, e à minha avó, Severina, a quem Deus levou meses antes do meu nascimento, mas que, tenho certeza, igualmente, contribuiu com a formação que recebi de meu pai e que, onde estiver, está feliz por mim.

Agradeço à minha avó, Maria de Fátima, por ser a brisa de amor e carinho incondicionais que refrescam a minha vida, e ao meu avô, Severino, por ser motivo de muitas das minhas risadas.

Aos demais membros da minha família, graças a Deus, numerosa: tios, tias, primos e primas, agradeço por todo o carinho e apoio despendidos a todo instante.

Às amizades destes longos anos de greves, paralisações, alegrias e tristezas vividos no Centro de Humanidades (Alexandre, Aline, André, Bruno, Camila, Diógenes, Ediê, Enoc, Genival, Jennypher, Joalisson, João, Jofre, José Carlos, Joyce, Karla, Lorryne, Lucas, Marília, Rossandra, Sabrina, Saraiva, Vinícius, Wtemberg, Ysla e todos os demais que passaram pela turma) agradeço pelo apoio, pelo companheirismo e por terem me suportado.

Agradeço a todos os professores, na pessoa do meu Orientador, Prof. Carlos Braulio da Silveira Chaves, e professoras, na pessoa da Prof.^a Luciana Maria Moreira Souto de Oliveira, por toda a dedicação e esmero despendidos nas aulas e ensinamentos que vão para além dos tecnicismos inerentes à nossa formação acadêmica, alcançando nossa formação e crescimento pessoais.

Finalmente, agradeço a todo corpo de técnicos e demais servidores deste Campus, especialmente da Coordenação do Curso de Direito, por toda a solicitude, presteza e gentileza dispensados a nós, estudantes.

“Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído.”

Hugo de Brito Machado.

RESUMO

A lei não possui a agilidade com que as relações humanas se modificam, especialmente na nova realidade iniciada com a revolução nos meios de comunicação, onde tem especial destaque a internet. Neste cenário, surgiu um aparente conflito de competência entre estados e municípios sobre a tributação da publicidade on-line, potencializada com a publicação do subitem 17.25 da Lista Anexa à Lei Complementar Federal Nº 116/2003, que delega ao ISS, imposto municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, a competência para tributar a inserção da publicidade em qualquer meio. A fim de trazer uma solução integrativa ao conflito, o presente trabalho, sob a luz do sistema jurídico brasileiro, seus princípios e normas pertinentes, se utilizará do método indutivo, da pesquisa bibliográfica e da análise do processo legislativo que culminou com a redação do referido subitem para demonstrar que não houve tentativa de usurpação de competência, não havendo prejuízo a quaisquer das partes, desde que interpretadas harmonicamente as normas.

Palavras-Chave: Publicidade On-line, Tributação, Competência, ISS, ICMS, Conflito.

ABSTRACT

The law does not have the agility with which human relations change, especially in the new reality that started with the revolution in the media, where the Internet is particularly prominent. In this scenario, an apparent competence conflict between states and municipalities has arisen over the taxation of online advertising, enhanced by the publication of sub-item 17.25 of the List Appended to Federal Complementary Law No. 116/2003, which delegates to ISS, a municipal tax on provision of services of any nature, the competence to tax the insertion of advertising in any medium. In order to bring an integrative solution to the conflict, the present work, under the light of the Brazilian legal system, its pertinent principles and norms, will use the inductive method, the bibliographic research and the analysis of the legislative process that culminated in the writing of the aforementioned to demonstrate that there was no attempt to usurp competence, without prejudice to any of the parties, as long as the rules are harmoniously interpreted.

Keywords: *Online Advertising, Taxation, Competence, ISS, ICMS, Conflict.*

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<i>Figura 1 – Exemplo da Publicidade Realizada Através dos “Recebidos”</i>	25
<i>Figura 2 – Exemplo de Publicidade Paga no Instagram</i>	26
<i>Figura 3 – Ilustração Sobre a Abrangência da Competência Tributária.....</i>	32

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMAGIS – Associação dos Magistrados Mineiros

BC – Banco Central

BCB – Banco Central do Brasil

CDC – Código de Defesa do Consumidor

CR – Constituição da República

CTM – Código Tributário Municipal

CTN – Código Tributário Nacional

DJe – Diário da Justiça Eletrônico

DSF – Diário do Senado Federal

EC - Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

ICMS-C – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, destacando-se, não oficialmente, a incidência sobre Comunicação

ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar Federal

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

Pix – Pagamento Instantâneo Brasileiro

PL – Projeto de Lei

PLS – Projeto de Lei do Senado

SINDILEGIS – Sindicato dos Servidores do Poder Legislativo Federal e do Tribunal de Contas da União

STF – Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

RESUMO.....	11
ABSTRACT.....	13
LISTA DE ILUSTRAÇÕES.....	15
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	17
1. INTRODUÇÃO.....	21
2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.....	23
2.1. A “origem física” do ISS.....	23
2.1.1. A prestação de serviços de publicidade antes da “era digital”.....	24
3. A NOVA REALIDADE DO ISS.....	25
3.1. A prestação de serviços de publicidade on-line.....	27
4. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA EM TORNO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE ON-LINE.....	29
4.1. ICMS-C e ISS.....	31
5. UMA SOLUÇÃO INTEGRATIVA PARA O CONFLITO.....	37
5.1. Análise a partir do processo legislativo do subitem 17.25 da Lista Anexa à Lei Complementar Federal Nº 116/2003.....	39
5.2. Abordagem nos termos do sistema jurídico pátrio.....	41
6. CONCLUSÃO.....	45
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva analisar, dentro do cenário nacional, como o sistema tributário brasileiro vem se adaptando às transformações sofridas no campo da prestação de serviços de publicidade on-line.

Nesta seara, sendo o tema da tributação da economia digital campo fecundo e convidativo à investigação e aprofundamento nas mais diversas nuances que lhe são inerentes dentro de todo o rol de implicações que esta forma de economia tem sobre o direito tributário, decidiu-se por estabelecer o foco do presente trabalho sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – e as discussões que envolvem este imposto dentro da área da prestação de serviços de publicidade on-line, destacando-se o subitem 17.25 da Lista Anexa à Lei Complementar Federal (LC) Nº 116/2003, que tem gerado más interpretações e consequentes instabilidades no campo da tributação deste tipo de prestação de serviços.

Partindo dos conceitos necessários à formação da discussão, serão apresentadas as origens do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a evolução das relações jurídicas (contratuais) alcançadas por ele e a disparidade da velocidade com que os tipos de prestação de serviços surgidos com o advento dos novos meios de comunicação suplantam a velocidade da evolução das leis que regulamentam sua tributação. Ato contínuo, será apresentado o conceito de competência tributária e como ele se relaciona com o conflito aparente estudado pelo presente trabalho.

A partir da análise da norma legal pertinente (subitem 17.25 da Lista Anexa à LC Nº 116/2003), o presente trabalho utilizou-se do método indutivo, da pesquisa bibliográfica na doutrina nacional e da análise do processo legislativo do referido excerto legal, que sofrera alterações pertinentes ao tema em comento, para alcançar a generalização necessária à resposta integrativa ao conflito pretendida pelo presente trabalho, onde serão apresentadas posições doutrinárias antagônicas sobre o tema, às quais será realizada uma análise à luz do aspecto jurídico nos campos principiológico e normativo, constitucional e infraconstitucional, no sentido de delinear de forma mais clara os traços dessa relação: o ente tributante, o contribuinte, os tributos e seus fatos geradores.

Ao final, uma vez que não se ambiciona esgotar o tema pelo presente trabalho, será apresentada sugestão de solução para o conflito abordado, visando o respeito e a integração harmoniosa das normas aparentemente conflitantes.

2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Nos termos da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), é imposto de competência municipal cuja incidência se dá sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Contudo, a realidade tributária brasileira não tem a clareza e exatidão, nestes tempos de revolução digital em que vivemos, que o excerto constitucional pode passar, onde os serviços “não compreendidos no art. 155, II” estão cada vez menos distintos dos compreendidos.

2.1. A “origem física” do ISS

Tendo suas primeiras linhas publicadas em 1966, o Código Tributário Nacional (CTN¹), já passou por três constituições (1946, 1967 e, atualmente, vigora sob a égide da “Constituição Cidadã”, de 1988), sendo, portanto, diploma redigido em uma realidade totalmente diversa da que vivemos hoje em dia, apesar de todas as adaptações e das demais legislações de matéria tributária em vigor no Brasil².

Ato contínuo, tais adaptações e alterações não surtem efeito definitivo sobre o tema; são, no mais essencial significado da palavra, “emendas”, adequações momentâneas, não tendo sido ainda finalizada uma completa – e necessária – reforma no sistema tributário nacional, havendo diversos projetos sobre a matéria em tramitação no Poder Legislativo Federal³.

Conforme apontam De Oliveira Monteiro, Quintanilha e Machado, (2008, pp. 145-146) com o ISS não é diferente: tendo seu advento por volta de 1812 e sofrido alterações acerca da base de cálculo e competência ao longo das décadas, em 1965, através da Emenda Constitucional (EC) Nº 18/65 (BRASIL, 1965), recebe a nomenclatura e designação de competência que possui até hoje: “Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.”

¹ O conteúdo corresponde à Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966); a denominação de CTN, no entanto, foi atribuída pelo Ato Complementar Nº 36, de 13 de março de 1967 (BRASIL, 1967).

² Neste estudo, com especial destaque, além da própria Constituição da República (BRASIL, 1988), para as Leis Complementares Nº 87 (BRASIL, 1996) e Nº 116 (BRASIL, 2003), que tratam, respectivamente do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e do ISS(QN) (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), e todas as posteriores Leis Complementares que emendaram os textos originais.

³ São três as propostas: “Duas tramitam no Congresso Nacional: a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 110 (Senado Federal) e a PEC 45 (Câmara dos Deputados), além do Projeto de Lei (PL) 3.887/20, elaborado pelo governo federal e capitaneado pelo ministro da economia, Paulo Guedes.” (SINDILEGIS, 2020).

É notório, portanto, que é imposto de conceito adequado a um período em que muitos dos serviços eram prestados *in loco*, como serviços de natureza bancária e financeira e os decorrentes de atuação profissional, como consultas médicas e advocatícias, ou, pelo menos, os resultados de muitas das prestações de serviço podiam ser “tocados”, como impressões, gravações e construções, e onde o meio de comunicação em tempo real entre duas pessoas era o “telefone fixo”.

2.1.1. A prestação de serviços de publicidade antes da “era digital”

No que se refere à linha de pesquisa do presente trabalho, a prestação de serviços publicitários eram, eminentemente, o da produção de material gráfico (*v. g.*, panfletos, *layouts* para jornais e revistas) ou, nas regiões mais desenvolvidas, de material sonoro ou audiovisual (gravações de propagandas para veiculação por rádio ou televisão).

Assim sendo, desde a configuração atual do ISS até o advento da revolução das redes sociais e mídias digitais, era necessário que o interessado em serviços de publicidade entrasse em contato com a empresa de publicidade, indo à sua sede, via telefone ou correspondência, para que ela, em sua sede ou filial, preparasse os protótipos por quantas vezes fossem necessárias até se chegar à aprovação pelo contratante, tendo que enviá-lo para avaliação, ou indo este à sede, para, só então, iniciar a produção do material para distribuição (no caso dos panfletos) ou poder remetê-lo a um meio de veiculação da época (revistas ou emissoras de rádio ou televisão, etc.). E o pagamento ocorria, no máximo, por títulos de crédito cartulados⁴. Apenas depois desse longo processo é que o público seria alcançado pela publicidade.

⁴ Muitos dos quais, por sua importância à época, ainda têm legislações específicas que lhes regulamentam a emissão, circulação e pagamento, *v. g.*, as duplicatas pelo Decreto Nº 2.044, de 31 de dezembro de 1908 (BRASIL, 1908), que também regula de todas as operações cambiais e as promissórias, e pela Lei Nº 5.474, de 18 de julho de 1968 (BRASIL, 1968), e, o cheque pela Lei Nº 7.357, de 2 de setembro de 1985 (BRASIL, 1985).

3. A NOVA REALIDADE DO ISS

Apenas pela simples descrição trazida na Seção acima, pode-se perceber a obsolescência desse processo de contratação, uma vez que, hoje, o contato é instantâneo, através de mensagens de texto ou de multimídia, bem como chamadas audiovisuais, e os pagamentos são realizados mediante transferências eletrônicas também instantâneas⁵.

Este novo campo de atuação se desenvolve dentro do contexto da economia digital, novel e cada vez mais dinâmica manifestação do antiquíssimo fenômeno relacional humano chamado economia, cujos mecanismos e conceitos estão diretamente envolvidos com o caráter interessante à atividade fiscal: detecção de signos presuntivos de riqueza previstos na legislação como passíveis à incidência da norma constitutiva de obrigação tributária, objetivando a promoção da justiça fiscal.

Nesta seara, hoje em dia, não é incomum encontrar, nas redes sociais, personalidades da internet sugerindo o uso, anunciando seus “recebidos”⁶ ou falando bem de algum produto, conforme abaixo.

Figura 1 – Exemplo da Publicidade Realizada Através dos “Recebidos”



Fonte: TRAMA COMUNICAÇÃO, 2020

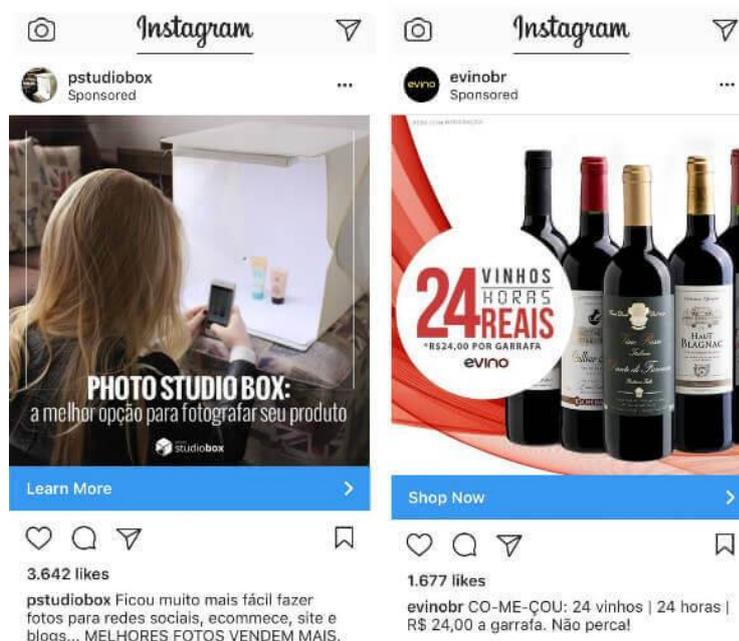
E não só pessoas, também empresas se especializaram e passaram a focar nos meios on-line de promoção da publicidade dos seus contratantes. Em *sites*, pesquisando sobre um

⁵ Com o advento do Pix: “o pagamento instantâneo brasileiro. O meio de pagamento criado pelo Banco Central (BC) em que os recursos são transferidos entre contas em poucos segundos, a qualquer hora ou dia.” (BCB, [s. d]).

⁶ “Os Influenciadores Digitais popularizaram o termo ‘recebidos’, que é o ato de mostrar, principalmente nos Stories do Instagram, os produtos que as marcas enviam como presentes” (TRAMA COMUNICAÇÃO, 2020)

assunto qualquer, nas redes sociais, entre uma publicação e outra, quase sempre está lá alguma publicação com a indicação “patrocinado”⁷.

Figura 2 – Exemplo de Publicidade Paga no Instagram



Fonte: TUCUNDUVA, 2021

Esta realidade, porém, em nada interfere no processo de captação de recursos por parte do fisco, quando são observadas as formalidades necessárias às relações comerciais e quando se tratam de empresas de fato e de direito⁸; pelo contrário, como acelera o processo de contratação e pagamento, igualmente acelera o processo de arrecadação dos tributos, uma vez que a União, muitos estados e municípios já possuem ferramentas de lançamento eletrônicas que permitem o cálculo e emissão da guia de recolhimento do imposto devido de forma praticamente imediata.

O problema da nova e célere realidade das relações sociais, destacadamente as que envolvem a prestação de serviços de publicidade, está no imbróglio causado quando alguém contrata este tipo de serviço.

⁷ Ou com o termo inglês correspondente: *sponsored*.

⁸ Pelo menos, no que se refere à determinação da competência tributária; a questão da sonegação é ponto que não será abordado, posto que, por ser crime contra a ordem tributária, abrange todo um cenário diverso do que objetiva o presente trabalho: a determinação da competência em casos que podem suscitar conflitos envolvendo a prestação de serviços de publicidade on-line.

Um exemplo dentro dos “moldes” das relações de comunicação atuais é o seguinte: se uma empresa entrar em contato com um *digital influencer*⁹ ¹⁰ para que ele dê visibilidade à mesma em suas redes sociais, mediante alguma contrapartida, seja pecuniária, seja através dos chamados “recebidos”¹¹, que as personalidades da internet apresentam ao seu público.

Esta relação jurídica produziu efeitos no mundo real: o serviço de publicidade foi prestado, a visibilidade foi dada à empresa contratante e o pagamento foi realizado. Contudo, há questões pendentes e que são de interesse do fisco, dentre as quais as abordadas no presente trabalho: i) Trata-se de serviço de publicidade ou comunicação? E, por consequência, ii) Quem tem competência para exigir o recolhimento do tributo?

3.1. A prestação de serviços de publicidade on-line

Competências à parte, independentemente de ser no mundo real ou virtual, a prestação de serviços pode ser exercida de diversas formas, dentre as quais vale destacar as formas tributáveis e não tributáveis. As formas não tributáveis são, regra geral, aquelas que não geram receita, ou seja, não geram base de cálculo sobre a qual a alíquota do imposto poderia incidir.

Por outro lado, temos uma boa conceituação de prestação de serviços tributável, que é a que mais interessa a este trabalho, nos seguintes termos:

Assim, no que se refere ao conceito de prestação de serviço tributável temos uma obrigação de fazer consistente em um esforço humano empreendido em benefício de outrem, sendo que a obrigação mencionada deve estar inserida dentro de um contexto negocial e econômico. (DA SILVA; DE ALMEIDA; MARTINS, 2017, pp 71-72)

Além do fato de que o serviço a que se pretende a tributação deve ter sua descrição “elencada na Lista Anexa à LC 116/2003, sob pena de não incidência do tributo” (Ibid., p. 72). E, aqui, adicionamos: além de estar constante na legislação do local onde o ocorre a prestação dos serviços.

⁹ Trad. Influenciador Digital. “são pessoas que se destacam por meio de um ou mais canal na internet. Entre eles, estão as redes sociais e os blogs. Por meio de sua posição de prestígio, afetam o comportamento e as decisões de compra de seus seguidores.” (NEILPATEL, 2021b)

¹⁰ Muitos, atualmente, já possuem empresas e meios de contrato e execução dos mesmo de maneira formal, dado o crescimento da sua relevância nos meios digitais, por exemplo: Felipe Neto, que “Em 2019, ao lado de João Pedro Paes Leme, fundou a Play9, empresa de curadoria de conteúdo, inteligência digital e produção audiovisual. [...]. Além disso, tornou-se um influenciador de renome mundial, tendo sido escolhido pela revista Time uma das 100 personalidades mais influentes do mundo em 2020.” (PLAY9, [s. d.]

¹¹ Vide nota 6.

Na hipótese levantada ao final da Seção Primária 3 acima, temos que a prestação de serviços de publicidade se enquadra com perfeição às seguintes previsões legais da Lei Complementar Federal (LC) Nº 116/2003 (BRASIL, 2003):

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

[...]

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

[...]

17.25 – 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). [Destaque Nosso]

Vê-se que o conceito de tributabilidade aventado não tem restrições à “via” da prestação do serviço, seja tradicional ou on-line. O problema, portanto, não está no campo dos conceitos, está no campo prático, no que diz respeito à aplicação dos conceitos aos casos reais, onde surgem os conflitos acerca de a quem é devido o tributo, graças a conflitos aparentes de normas tributárias decorrentes das imprecisões acarretadas pela volatilidade e celeridade das relações interpessoais realizadas através dos meios on-line de comunicação, diferente de quando os meios de veiculação e sua abrangência eram facilmente identificáveis: “Qual emissora de rádio ou televisão?”, “Onde você viu o cartaz?”

Hoje, as perguntas que se fazem são: “No ‘canal’ de qual *influencer*?”, “em qual *site* você viu o anúncio?”, e estas perguntas trazem consigo toda a carga de imprecisão e dúvida que aflige o sistema tributário nacional por não poder arrecadar corretamente os tributos devidos.

4. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA EM TORNO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE ON-LINE

Sobre o que se entende como competência tributária, Regina Helena Costa (2013, p. 62) esclarece que “é aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência.”.

Por sua vez, Roque Antonio Carrazza (2005, p. 481) apresenta as seguintes características à competência tributária “I – privatividade; II – indelegabilidade; III – inaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício”.

Para o presente trabalho, destaca-se a privatividade, campo onde surge este tipo específico de conflito, ao qual SCHOUERI e GALDINO (*In: FARIA; SILVEIRA; MONTEIRO, 2018, p. 249*) nos dão um excelente conceito introdutório nos seguintes termos:

A Constituição Federal atribui a cada uma das pessoas jurídicas de direito público uma área própria para instituir seus tributos, a qual se denomina competência tributária. Em virtude da fluidez própria dos tipos escolhidos pelo constituinte, não é incomum que dois ou mais entes se considerem intitulados a tributar determinada situação. Há, assim, o chamado conflito de competência.

No esteio dos questionamentos levantados quando da apresentação do ISS sob a ótica do presente trabalho, na seção anterior, faz-se preeminente o deslinde da questão da competência para a tributação da espécie de prestação de serviços de publicidade aqui analisada.

Este conflito se dá por uma questão bem simples: interesse econômico, que se dá pelo fato da prestação de serviços, aparentemente, se enquadrar nas hipóteses de incidência de tributos eminentemente fiscais, “cujo objetivo preponderante foi arrecadar recursos para os cofres públicos” (FERREIRA *In: SILVA; PEREIRA, 2016, p. 17*)

Por este motivo, estes fatos geradores são sempre alvo do “desejo” arrecadatório do Estado em suas diversas esferas dentro do sistema federalista brasileiro, que aplica todos os seus esforços no sentido de alcançá-los com suas hipóteses de incidência, para dar vazão à pecuniaridade¹² e à compulsoriedade¹³ dos impostos que lhes competem em face do

¹² A palavra *pecunia*, em latim, significa dinheiro. O tributo, por excelência, se paga em dinheiro. Esse dinheiro, como visto, é o objeto da obrigação de dar. (AMARAL, 2015, pp. 1241-1242)

¹³ A obrigação tributária é compulsória, ou seja: obrigatória. Essa obrigatoriedade decorre de imperativo legal, já que é a lei (e somente a lei) que cria a obrigação tributária (cf. arts. 5º, II e 150, I, da CR c/c art. 97/CTN). A compulsoriedade, na verdade, é inerente à relação jurídica de direito público, já que nela as partes não se relacionam em condições de igualdade. (Ibid., p. 1242)

contribuinte, numa disputa de exclusividade, por ser vedada a prática da bitributação – fenômeno de muita pertinência para o tema em comento neste trabalho e que merece conceituação, bem realizada nas palavras de MASAGÃO e DE OLIVEIRA (2019, p. 4):

Já no campo específico da tributação, deve-se constatar que a dupla tributação ou dupla incidência, isto é, duas incidências tributárias sobre um mesmo fato e pessoa, está presente tanto no *bis in idem* quanto na bitributação, mas estes não podem ser vistos apenas sob o ponto-de-vista econômico, pois sua apreciação deve ser feita primordialmente na perspectiva jurídica e de validade constitucional.

Nesse sentido, o primeiro ponto que cumpre esclarecer é delimitar o conceito das figuras a serem estudadas. A doutrina nacional tradicionalmente distingue o *bis in idem* e a bitributação como duas manifestações distintas de um mesmo fenômeno – a dupla ou múltipla tributação incidente sobre uma mesma materialidade econômica.

A traços largos, o primeiro ocorre quando o mesmo contribuinte é onerado, mais de uma vez, sobre uma mesma materialidade, pelo mesmo ente tributante, enquanto a bitributação se dá quando entes tributantes distintos exigem o mesmo tributo, do mesmo contribuinte.

Esta situação, embora possa ocorrer no mundo prático, não possui validade legal, como ainda nos mostram (Ibid., p. 9):

No que toca à discriminação de competências tributárias, a Constituição de 1988 não alterou a estrutura básica posta pelas Constituições de 1967 e 1969. Embora o legislador de 1988 tenha procedido a algumas mudanças no arcabouço legal conformador do Sistema Tributário Nacional, em linhas gerais foi mantido o sistema de rígida atribuição de competências privativas à União, aos Estados, e aos Municípios (artigos 153, 155 e 156), reservando-se, exclusivamente, à União as competências residual (art. 154, I), para instituir empréstimos compulsórios (art. 148), para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149), e a de instituir impostos extraordinários em caso de guerra ou de sua iminência (art. 154, II).

Pelo que Roque Antonio Carrazza (2005, p. 474) robustece a validade desta linha de pensamento quando afirma:

Queremos anotar, a respeito, que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam, do Diploma Máximo, competências para instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuição de melhoria).

A Constituição, por assim dizer, delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Por outro giro verbal, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam, da Constituição, um campo tributável próprio.

Hugo de Brito Machado (2005, pp. 272-273) também segue esta linha pacífica, asseverando que:

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder tributário. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

[...]

É importante observarmos que nossa Constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição dos tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e o Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.

E explicita (Ibid., p. 291): “Vigora em nosso sistema tributário o regime das competências privativas. Tanto para os impostos como para os demais tributos.”. E tal privatividade diz respeito especialmente à matéria (hipótese de incidência) do tributo, sendo, pois, de sobrevivência impossível a bitributação no nosso sistema brasileiro.

4.1. ICMS-C e ISS

Nesta esteira, surge o conflito de competência justamente quanto à subsunção da matéria fática da publicidade on-line às hipóteses de incidência previstas no ICMS-C¹⁴ e no ISS, constituindo-se o conflito de competência como vertical, pois diz respeito ao desejo de tributar a prestação de serviços de publicidade on-line entre estados e municípios.

Esta verticalidade, porém, não pode ser entendida em *stricto sensu*, pois as competências de instituição tanto do ICMS-C quanto do ISS têm sua origem na Constituição Federal (art. 145) (BRASIL, 1988), embora também haja menção nas constituições estaduais à competência municipal do ISS, mas isto se dá por imposição e necessidade formal do sistema jurídico brasileiro.

Não está o município recebendo a competência para legislar sobre o ISS do estado, que por sua vez a recebe da União, em uma linha "literalmente" vertical de delegação

¹⁴ Sigla não oficial, que objetiva destacar a incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação sobre esta última hipótese de incidência, e que, doravante, será utilizada para mencionar o referido imposto.

discricionária de competência. Do ponto de vista constitucional, tanto estado quanto município estão em igual patamar. Isto se dá porque, nas palavras de Regina Helena Costa (2013, p.77):

Classicamente, a Federação é a forma de estado que se traduz na autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros. Em outras palavras, nessa modalidade de organização estatal, há dúplice ordem jurídico-política, cada qual desfrutando de autonomia e competência próprias.

No Brasil, porém, a Federação apresenta feição peculiar, porquanto verifica-se a existência de *tríplice* ordem jurídico-política, uma vez que os Municípios, igualmente, são politicamente autônomos. Recorde-se que a forma federativa de Estado constitui *cláusula pétrea*, a teor do art. 60, § 4º, I, CR. Daí que o teor do princípio federativo complementa-se com o conteúdo do princípio da autonomia municipal.

A verticalidade apresentada aqui assume um caráter mais didático, visando facilitar a visualização e a compreensão deste conflito, posto que abrange tão somente a dimensão territorial da competência em decorrência das “posições” dos entes tributantes, numa espécie de “afunilamento”, como demonstrado pela figura abaixo:

Figura 3 – Ilustração Sobre a Abrangência da Competência Tributária



Fonte: Figura do Autor

As hipóteses de incidência dos tributos da União abrangem todos os fatos geradores subsumidos a eles que ocorram em todos os municípios de todos os estados do país; as hipóteses estaduais, em todos os municípios daquele estado; as municipais, somente dentro de si mesmo.

Por ser um sistema rígido de competências bem divididas e onde não pode haver, por este motivo, a bitributação, o conflito, aqui, está na discussão sobre a matéria do fato gerador (publicidade on-line) estar no patamar de competência do estado, sob a alegação de que o fato se trata de prestação de serviço de comunicação, abarcando todos os fatos que ocorrerem dentro de suas divisas, ou dos municípios, sob a alegação de que o fato se trata de prestação de serviços de publicidade, sendo competência de cada município, individualmente. Tal conflito ocorre porque ambos tentam puxar para si o referido fato e subsumi-lo à sua hipótese de incidência (do ICMS-C ou do ISS, respectivamente).

E os polos antagônicos são encontrados, principalmente, nestes dois excertos legais: O inciso III do art. 2º da Lei Kandir¹⁵, que delega aos estados a competência instituir imposto 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”, e o subitem 17.25 da Lei Complementar Federal Nº 116/2003 (BRASIL, 2003), que abre possibilidade aos municípios para instituir imposto sobre: “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)”.

O conflito, então, se dá devido à não ocorrência do fato gerador nos moldes “tradicionais” da publicidade, por estar sendo veiculados por empresa especializadas nas diversas páginas de internet acessadas pelos usuários, em verdadeiras espécies de *outdoors* virtuais, ou nos próprios veículos de comunicação que os *influencers* administram: os seus “canais” do YouTube, perfis do Instagram, do TikTok, e toda sorte de outros meios de comunicação e interação social nascidos com o advento da massificação da internet e dos seus meios de acesso móvel – eminentemente dos *smartphones*.

Assim sendo, no complexo trajeto de criação, inserção e transmissão da publicidade desde sua origem (empresa de publicidade on-line ou *influencer*) até o usuário, que, por exemplo, vê o anúncio “patrocinado” ou assiste a *story*¹⁶ no Instagram do *influencer*, entendemos que há fatos geradores diversos que ensejam, conseqüentemente, a aplicação de impostos diversos.

Antes¹⁷, o material publicitário era preparado por uma empresa e remetido a um meio de divulgação: pessoas para a entrega dos panfletos ou a uma editora de revista ou jornal ou emissora de rádio ou televisão.

¹⁵ Lei Complementar Federal Nº 87/96, que “Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)”. (BRASIL, 1996)

¹⁶ Trad. Histórias/Estórias. “O Instagram adicionou recentemente uma nova função nos aplicativos móveis muito semelhante ao Snapchat, que não armazena nem imagens nem fotos, o que favorece um fluxo de posts diários e bastante atualizado. A função, disponível para Android e iOS (iPhone), chamada Instagram Stories, permite que os usuários publiquem fotos e vídeos rápidos, que podem ser editados, mas sem filtros, e que só podem ser visualizados por um período curto de tempo, pois saem do ar em 24 horas.” (CANALTECH, [s. d.])

¹⁷ Vide Seção Terciária 2.1.1.

Hoje¹⁸, no entanto, o material ainda pode ser produzido por uma empresa e divulgado pelos meios “tradicionais”; no entanto, a presente discussão queda-se quando o material produzido é enviado a uma empresa de veiculação na Internet ou quando o material é divulgado diretamente por algum *digital influencer* em suas redes sociais, podendo este, inclusive, produzir materiais desta natureza quase que instantaneamente, a exemplo dos *stories* do Instagram.

Nestes meios, ocorrem diversos fatos geradores de incidência de imposto distintos. Primeiro, no processo de criação pode haver a incidência do ISS, caso o Código Tributário Municipal¹⁹ contenha a hipótese constante no item 17.06 da Lei Complementar Federal Nº 116/2003 (BRASIL, 2003): “17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.”

Depois, na inserção, pelo simples fato de prestar o serviço de inserir o material produzido em um sistema de comunicação, caso o CTM contenha a hipótese do subitem 17.25 da mesma LC 116/2003 (Ibid.):

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).

No entanto, depois de inserido o material no sistema de comunicação, no caso em análise, a Rede Mundial de Computadores, a renda auferida com a manutenção daquele material publicitário naquele meio é alcançada não mais por ISS, o que não impede, numa análise preliminar, a possibilidade de tributação pelo ICMS-C²⁰.

Tal distinção, onde não há conflito de competência nem bitributação, mas multiplicidade de fatos alcançados por hipóteses distintas, é demonstrada por BIAVA JÚNIOR (*In*: FARIA; SILVEIRA; MONTEIRO, 2018, p. 293) nos seguintes termos:

Todavia, de maneira adequada, os precedentes de Consulta do Fisco Paulista, como por exemplo a resposta à Consulta n. 186/2005, demonstravam claramente que não

¹⁸ Vide Seção Primária 3.

¹⁹ Doravante, genericamente denominado CTM.

²⁰ Neste ponto, é importante destacar que o presente trabalho objetiva comprovar a diferença entre inserir e veicular e a possibilidade de tributação da inserção pelo ISS. Toda a discussão da tributação após a inserção, da renda auferida pelas empresas para manter a publicidade, pela ausência de jurisprudência de abrangência nacional e pela incipiência das demais instâncias, torna, portanto, esta discussão independente e carente de investigação e aprofundamento próprios, que não serão realizados no presente trabalho sob pena de fuga do tema aqui proposto.

havia o mencionado conflito de competência já que caberia ao Município tributar a criação da propaganda e sua elaboração artística, mas não a veiculação e divulgação que são naturalmente atinentes ao serviço de comunicação tributável pelo ICMS:

6. Dessa forma, as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, desde que realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS, por força do disposto nos citados artigos 155, II, da CF e do artigo 2º, III, da LC 87/96.

[...]

8. Especificamente em relação à atividade de publicidade e propaganda, o ISS incide sobre as prestações de serviços relativas à “promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, conforme dispõe o item 17.06 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 .

9. Em síntese, a veiculação ou divulgação de publicidade, por qualquer meio, são prestações de serviço de comunicação e, como tal, estão reservadas à tributação pelo ICMS, competindo aos Municípios tributar a criação da propaganda, a elaboração artística, o planejamento da divulgação, enfim, tudo que, relativo à propaga e à publicidade, não diz respeito à veiculação e à divulgação [...]. G. N.

No entanto, o referido autor, ao tratar do subitem 17.25 da LC Nº 116/2003, dá-lhe a seguinte interpretação (Ibid., p. 294):

Mas, na verdade, a modificação da Lei Complementar n. 116/2003 pela Lei Complementar n. 157/2016 foi uma tentativa constitucionalmente frustrada dos Municípios em passar para o campo da incidência do ISS (e tirar do campo de tributação do ICMS) as atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet por contrato oneroso. Ao contrário do que normalmente é alegado e interpretado pelas empresas de internet, tal inserção de dispositivo legislativo só vem a reforçar o entendimento de que para estas prestações de serviço comunicacional nunca houve a incidência do ISS municipal, uma vez que não houve nenhuma alteração nem na Constituição Federal, 1988, nem na Lei Complementar n. 87/96 no que concerne à competência estadual para tributar os serviços de comunicação.

Há, ainda, linha doutrinária oposta à apresentada por Biava Júnior no excerto acima, cuja interpretação ao subitem 17.25 da LC Nº 116/2003 é realizada por QUINTELA e SERGIO (In: MATA; BERNARDES; LOBATO, 2019, pp. 598-600) nos seguintes termos:

É certo ainda que, para fins da incidência do ICMS-comunicação, não basta apenas a ocorrência da comunicação, mas sim é imprescindível a efetiva prestação do serviço de comunicação, que se realiza quando um terceiro intermedia a comunicação entre emissor e receptor (determinado ou indeterminado), através da disponibilização de um processo eletromagnético unilateral ou bilateral, entregando uma mensagem codificada (por fala, escrita ou sinais, por exemplo). O prestador de serviço de comunicação deve ter, portanto, o domínio e a exploração desse processo eletromagnético, sendo responsável por sua manutenção e operacionalização (art. 2º, inciso III, da LC nº 87/9623 e art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/9724). Ademais, ele exerce uma obrigação de fazer, tendo em seu núcleo o dever de teletransmitir a mensagem do emissor para o receptor, se obrigando com o resultado da entrega.

Por outro lado, o termo “veicular” não corresponde a serviço de comunicação, eis que o seu significado não é comunicar, mas expor, exhibir. O serviço de veiculação se refere à exposição, por meio de um canal, para que o receptor potencialmente possa captar a mensagem. A inserção/veiculação de publicidade online na *web* não representa, pois, um dever de transmitir/transportar a mensagem de um ponto até outro, mas uma obrigação de expor. Assim, a diferença entre o serviço de comunicação e a veiculação de publicidade está no objeto do serviço prestado.

Desse modo, a argumentação da ADI nº 6.034, de que “veiculação de publicidade” seria espécie do gênero serviço de comunicação, é incoerente. E mesmo se houvesse dúvida a respeito da natureza dessa atividade, a LC nº 157/2016 foi o meio adequado utilizado para resolver o conflito de competência, conforme previsão do artigo 146, inciso I, da CF.

A nova lei esclareceu que tais serviços não constituem fato gerador do ICMS, mas sim do ISSQN. A jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo segue esse mesmo entendimento:

APELAÇÕES e REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de segurança – ICMS – Inexigibilidade de crédito tributário – Segurança parcialmente concedida – Pretensão de reforma – Possibilidade – Divulgação de publicidade em páginas da internet – Fato gerador de ICMS não caracterizado – Prestação de serviço de comunicação – Inocorrência – Operação que possui natureza distinta – Inexigibilidade do tributo verificada – Nulidade do auto de infração – Superveniência, aliás, da LC nº 157/2016, que alterou a LC nº. 116/2003, a indicar a incidência de ISS sobre tais operações – Concessão da segurança – Provimento do recurso da impetrante, prejudicado o recurso do Estado e o reexame necessário. (...) Por fim, ressalte-se que após a interposição do recurso, a impetrante alegou a superveniência de ‘fato novo’ (fls. 1.255/1.256), consistente na edição da Lei Complementar nº. 157/2016, que, ao alterar a Lei Complementar nº. 116/2003, teria excluído a possibilidade de incidência de ICMS sobre a atividade de inserção de publicidade na Internet, ao incluir na lista de serviços de ISS (item 17.25) a ‘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)’. (...) **De todo modo, não se pode ignorar que a disciplina instituída pela novel lei é indicativa da tributação dos serviços de inserção de publicidade na internet com o ISS, para as operações ocorridas após a sua vigência, a corroborar a conclusão de que tais serviços não constituem fato gerador de ICMS.** (TJSP, Apelação/Remessa Necessária nº 1021230-97.2015.8.26.0053; Rel.^a Des.^a MARIA OLÍVIA ALVES, 6ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; julgado em 06.11.2017; DJe 07.11.2017, grifo nosso).

E chegam à seguinte conclusão (Ibid. p. 602-603):

Após o estudo da matéria, restou demonstrado que o serviço de veiculação de publicidade online é sujeito ao ISSQN. Todavia, essa tributação poderá ocorrer somente após a inclusão, pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, do item 17.25 à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Conclui-se, ainda, que o item 17.25 não é inconstitucional, uma vez que o serviço de veiculação de publicidade online difere da prestação de um serviço de comunicação, já que o objeto do serviço prestado neste último caso é o de “teletransmitir efetivamente a mensagem do emissor ao destinatário, através da tecnologia eletromagnética”, enquanto naquele o objeto é a mera exposição da mensagem, por intermédio da Internet, para que ela potencialmente seja captada pelo usuário.

5. UMA SOLUÇÃO INTEGRATIVA PARA O CONFLITO

Inicialmente, não é fora de propósito lembrar o que significa Integração. Nas palavras de José Eduardo Carreira Alvim (2016, p. 254), “é a atividade pela qual se preenchem as lacunas verificadas na lei, mediante pesquisa e formulação da regra jurídica aplicável à situação de conflito não expressamente prevista pela ordem jurídica.”.

Desta forma, não obstante as duas linhas doutrinárias trazidas na seção acima, entendemos que a sistemática jurídica tributária brasileira das competências privativas, de fato, não torna o texto do subitem 17.25 da LC Nº 116/2003 inconstitucional, não transformando-o em letra morta; o referido item, no entanto, pelo fato apontado pelo próprio Biava Júnior da não alteração da Constituição Federal, tampouco da Lei Kandir, não afeta a incidência do ICMS-C, como apontam Quintela e Sergio, mas cria uma nova hipótese de incidência do ISS: a *inserção* do material, que não conflita com sua *veiculação*.

Para tanto, vale destacar que o significado do verbo inserir, segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa²¹ (HOUAISS; VILLAR; FRANCO, 2007, p. 1623), é, precisamente: “v. (sXV cf. FichIVPM) **1 bit.** fazer entrar; introduzir [...] **2 bit. p.ext.** incluir uma coisa em outra; introduzir, colocar, encaixar, intercalar”. E, segundo o Dicionário Gramatical de Verbos do Português Contemporâneo do Brasil (BORBA, 1991, p. 840), “I. Indica ação-processo com sujeito **agente/causativo** e com dois complementos: um expresso por nome, e outro locativo. Significa *introduzir, intercalar, incluir*” [Grifos do Original].

Já o significado do verbo veicular, segundo o mesmo Dicionário Houaiss (2007, p. 2836), é “v. **1 t.d.** transportar em veículo [...] **2 t.d.** levar de um lugar para outro; transportar, conduzir [...] **3 t.d.** fazer a difusão de; propagar, transmitir [...] **4 t.d.** promover a divulgação de um anúncio numa campanha publicitária”. E, segundo BORBA (1991, p. 1338): “Indica ação-processo. Constrói-se com sujeito **agente/causativo** e com complemento expresso por nome designativo de **objeto cognitivo**. Significa *transmitir, divulgar, propagar, difundir*” [Grifos do Original].

Temos, pois, que ambos os verbos – inserir e divulgar – são ações-processo, constituem-se de mais de uma ação. É bem verdade que a ação de inserir está dentro do processo de divulgar, pois é necessário que haja a inserção do material no sistema de computador apropriado para que possa haver a divulgação; contudo, o fato de uma ação ser necessária à

²¹ Doravante, simplesmente “Dicionário Houaiss”.

ocorrência de outra não impõe, necessária e especificamente no campo do direito tributário, que se deva tributar exclusivamente o objeto final do conjunto de ações.

Neste sentido, ensina brilhantemente Hugo de Brito Machado (2005, p. 75) que “Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, [...]”

E foi o resultado obtido pelo subitem 17.25 da LC 11/2003. Vale dizer que este serviço de “fazer inserir” é uma das atribuições das “agências de publicidade”, que podem não ter veículos próprios de divulgação, mas podem contratá-los para suprir as necessidades dos seus tomadores de serviço.

Neste norte, não se pode ignorar o que aponta o item 10.08 da LC Nº 116/2003 (BRASIL, 2003), que especifica o serviço de: “Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.”

Este trecho, presente desde a publicação da redação original da referida Lei Complementar Federal em 2003, portanto, quando ainda o acesso a internet era mais escasso e ainda imperavam os meios de comunicação “tradicionais”, tem sua *ratio legis*²² relacionada à subcontratação (“terceirização”) de veículos de comunicação e o conseqüente envio do material para os mesmos, como jornais e revistas, por exemplo²³.

O texto do subitem 17.25 passa a tratar da próxima etapa desta cadeia de serviços necessária à divulgação da publicidade. Numa análise de hipótese mais específica à realidade on-line, por exemplo, onde não é mais expressamente necessário entrar em contato com um representante do veículo de comunicação, acertar os pormenores do contrato e enviar o material para que este veicule, temos que basta, hoje em dia, que o sistema de computador do veículo permita a criação de um cadastro e a conseqüente contratação dos serviços de publicidade onde seja de competência do interessado na publicidade *inserir* no sistema da empresa de *veiculação* o material, através de um instantâneo e digital contrato de adesão^{24 25}.

²² Segundo o Dicionário Houaiss (2007, p. 2388): “[lat.] *loc. subst.* JUR a razão de ser da lei”.

²³ Cujas imunidade tributária não se confunde com a tributação das agências de publicidade em prestar o serviço de agenciar a publicação nos veículos imunes.

²⁴ Nos exatos termos do Código de Defesa do Consumidor (CDC) (BRASIL, 1990): “Art. 54. Contrato de adesão é aquele cujas cláusulas tenham sido aprovadas pela autoridade competente ou estabelecidas unilateralmente pelo fornecedor de produtos ou serviços, sem que o consumidor possa discutir ou modificar substancialmente seu conteúdo.”.

²⁵ E já há empresas especializadas na veiculação de publicidade on-line, a exemplo da “Sociomantic, uma empresa de direcionamento de propaganda digital” (TAGIAROLI, 2014).

Neste sentido, a empresa de veiculação realizou a inserção do material publicitário para divulgação onerosa mesmo sem utilizar mão de obra própria; o que não impede, contudo, que o mesmo material possa ser enviado, via *e-mail*, por exemplo, e a empresa realize a inserção. O fato de inserir, com ou sem mão de obra própria, será o mesmo do ponto de vista do beneficiado economicamente com a inserção: a empresa de veiculação

5.1. Análise a partir do processo legislativo do subitem 17.25 da Lista Anexa à Lei Complementar Federal Nº 116/2003

Neste diapasão, é mister o aprofundamento na *ratio legis* que permeia o conteúdo do referido subitem 17.25, especialmente no que diz respeito à evolução textual adquirida por sua redação no decorrer do processo legislativo.

A redação da proposta original (PLS 386/2012) do subitem 17.25 era a seguinte: “17.25 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita.” (BRASIL, 2012).

No entanto, preventivamente a futuras controvérsias quanto à constitucionalidade deste item, já na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, fora apresentada emenda a este texto, conforme consta do Parecer Nº 1309, de 2013-CAE (BRASIL, 2013, pp. 83322-83323):

De autoria do Senador FRANCISCO DORNELLES, a Emenda nº 1 propõe nova redação para o subitem 17.25, a ser acrescido à Lista de serviços:

17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos, rádio e televisão).

O autor afirma que:

Com a presente emenda, alvitra-se melhor técnica redacional ou precisão conceitual, ao empregar adequadamente a terminologia “inserção”, e não “veiculação” de publicidade, porque se cuida de “inserir” o material publicitário no espaço contratado e não de “veicular”, ato próprio de divulgação de conteúdos (notícias, informações e entretenimento) por meio de comunicação social. A sua vez, foram respeitadas as imunidades ou não incidências constitucionais, apontadas como exceção. (...) o novo preceito recomenda-se por (...) restabelecer o tratamento fiscal pretérito (...) no caso da prestação de serviços de publicidade, com as devidas exceções.

E o Relator do Projeto, Senador Humberto Costa, ao apreciar a referida emenda faz a seguinte retificação (BRASIL, 2013, pp. 83342-83343):

O Senador FRANCISCO DORNELLES apresentou emenda ao subitem 17.25 proposto, alegando que haveria maior precisão conceitual se fosse empregado o termo “inserção” no lugar de “veiculação” do material publicitário, porque “veicular” seria ato próprio de divulgação de conteúdos por meio de comunicação social (rádio, televisão, livros, jornais e revistas), nos quais a incidência do tributo é afastada.

Decerto que parte da receita dos provedores de conteúdos e aplicativos na internet provém da venda de espaço publicitário em suas páginas eletrônicas, de forma que, sem a previsão contida no subitem 17.25, a atividade econômica desses agentes não estaria sendo homogeneamente tributada.

Sugerimos, portanto, que se acate a emenda proposta pelo Senador DORNELLES, sem excluir o termo “propaganda” originalmente incluído no projeto, para evitar dúbias interpretações sobre a diferença conceitual entre propaganda e publicidade que possam resultar em não incidência do ISS sobre parcela dos serviços de natureza comercial. Aprimoramos, contudo, a redação proposta pelo Senador DORNELLES, substituindo a expressão “rádio e televisão” pelo texto contido na parte final da alínea “d” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição: “modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

Foi a partir destas discussões e aperfeiçoamentos redacionais que o subitem 17.25 adquiriu a redação que possui hoje na LC 116/2003 e sobre a qual se vêm tecendo discussões no presente trabalho: “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)”.

A partir destas considerações, a linha apresentada por Biava Júnior, que considera a inserção como fato inseparável da veiculação no campo da tributação, se mostra inadequada, pois, como se viu, o serviço unicamente de “inserir” encontra-se alcançado pelo item 17.25 da LC 116/2003, sem, contudo, necessariamente, eximir o veiculador, a empresa onde foi inserido o material publicitário, do pagamento do ICMS-C pela veiculação do conteúdo²⁶.

Já a linha apresentada por Quintela e Sergio (2019, pp. 602-603) não se mostra adequada por considerar

[...] que serviço de **veiculação** de publicidade online [...] é a mera exposição da mensagem, por intermédio da Internet, para que ela potencialmente seja captada pelo usuário”, que seria diverso da hipótese de incidência do ICMS-C, que, para eles, seria “teletransmitir efetivamente a mensagem do emissor ao destinatário, através da tecnologia eletromagnética” [Destaque Nosso]

Aqui reside o problema: a confusão conceitual entre inserir e veicular. Não é difícil encontrar publicações sobre o tema que deliberadamente usam o termo veiculação, quando o subitem 17.25 trata expressamente de inserção. Vejamos outro exemplo:

²⁶ Vide nota 20.

[...]. Em verdade, o aspecto relevante seria tratar-se da atividade-fim de comunicação, independente dos meios empregados. Entretanto, o legislador complementar, no item 17.25 da LC nº 157/2016, reincluiu a veiculação de publicidade como modalidade sujeita à incidência de ISS, afastando a tributação municipal nas hipóteses de imunidade constitucionalmente prevista. (FEITOSA, 2019, p. 247)

Tal conceituação se constitui uma distorção de sentidos que não pode ser admitida, uma vez que o serviço de veiculação se dá ativamente, com uso de sistemas de computador por empresas especializadas que fazem chegar, intencionalmente, para os usuários, mensagens publicitárias baseadas em seus interesses, em uma concreta prestação de serviço de veiculação de material publicitário²⁷, não se limitando a ser uma simples exposição, como o seria um cartaz afixado na parede, ou simplesmente um meio de transmissão, como fora o telefone, como se tentou demonstrar. Esta ação também não se confunde com inserir, ação, como mostrada, distinta de veicular.

5.2. Abordagem nos termos do sistema jurídico pátrio

Na busca por fundamentos pretorianos nas cortes superiores, vale dizer, ainda inexistentes quanto ao mérito diretamente, encontrou-se apenas dois julgados sobre o tema. O primeiro é o seguinte Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo²⁸, com acórdão publicado no DJe em 07 de abril de 2020:

Ademais, cumpre destacar que o acórdão recorrido não aplicou retroativamente a lei complementar 157/2016, mas apenas ressaltou, a título argumentativo, que a referida legislação dirimiu conflito de competência existente entre os Estados e os Municípios, definindo que as atividades de inserção de publicidade online estão sujeitas ao ISS, e não ao ICMS, conforme se denota do seguinte trecho da decisão:

²⁷ “Quando você quer comprar algo no mundo real, você vai até uma loja física. Com a internet ocorre o mesmo, mas o estabelecimento sabe de seu interesse e fica atrás do consumidor quando ele não compra. Isso fará com que a propaganda desse produto específico apareça, para que o internauta não se esqueça dele” (OLIVEIRA *apud*. TAGIAROLI, 2014).

²⁸ “Foi aprovada, ainda, resolução instituindo uma nova classe processual no STF, denominada Recurso Extraordinário com Agravo (aRE) para o processamento de agravo apresentado contra decisão que não admite Recurso Extraordinário à Corte. A medida foi necessária em razão da nova Lei do Agravo (Lei 12.322/2010), que entra em vigor na próxima semana. Agora haverá o RE e o RE com Agravo (aRE). Com a nova lei, os agravos destinados a provocar o envio de recursos extraordinários não admitidos no tribunal de origem deixam de ser encaminhados por instrumento (cópias), para serem remetidos nos autos principais do Recurso Extraordinário. A nova regra processual modificou não somente o meio pelo qual o agravo é encaminhado ao STF, mas também a sua concepção jurídica, já que o Agravo deixa de ser um recurso autônomo, passando a influenciar o conhecimento do próprio RE. Os ministros decidiram que essa sistemática também se aplica a matéria penal.” (AMAGIS, 2018)

“Cuida-se de mandado de segurança objetivando a anulação do AIIM nº 4.010.254-3 e imposição de multa relativo a ICMS sobre inserção de publicidade na internet, relativo ao período de janeiro de 2008 e dezembro de 2009. Cumpre assinalar que a lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza -ISSQN, não contemplava a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio. Contudo, a questão foi dirimida com a superveniência da Lei Complementar nº 157/2016, com inclusão, em 29/12/2016, do item 17.25 na Lei Complementar nº 116/2003, que regulamentou a cobrança de ISS sobre publicidade na internet”.

E o segundo é o Recurso Extraordinário com Agravo, com acórdão publicado no DJe em 01 de setembro do mesmo ano:

Verifico que o Tribunal de origem, ao examinar a legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Leis Complementares 157/2016 e 116/2003, bem como o Decreto-Lei 406/1968), consignou que a atividade da parte recorrida – cessão de espaço em sítio eletrônico para a realização da publicidade – configura serviço, a atrair a incidência do ISS, e não do ICMS. Nesse sentido, extrai-se o seguinte trecho do acórdão impugnado:

[...] A inserção de anúncios na internet em sua página virtual mediante remuneração por terceiros não transporta dados, mas limita-se a inserir anúncios em seu próprio endereço eletrônico, o qual é passível de acesso por qualquer internauta que tenha conexão própria para navegar na internet.

O objeto do contrato não é a prestação de serviço de comunicação, mas a veiculação/inserção de material publicitário, ou propaganda no endereço eletrônico da autora. E, de fato, entendo ser este o caso dos autos. Ou seja, em minha visão, a autora dispõe de espaço virtual em seu sítio eletrônico para a divulgação de produtos e serviços, promovendo a inserção de conteúdo publicitário, informativos e de propaganda em sua página da internet a destinatários indeterminados. Logo, não há prestação de serviços de comunicação, mas sim a cessão de espaço em sítio eletrônico para a realização da publicidade, o que, por conseguinte, afasta a incidência do ICMS. E, tanto não se trata de prestação de serviços de comunicação que a recente alteração inserida pela LC 157/2016 na LC 116/03 se deu neste sentido

Sendo ainda precário o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, precisaremos recorrer diretamente à fonte na qual também os Pretorianos buscam as soluções.

Tal conclusão se dá pelo fato do Direito Brasileiro ser eminentemente constitucional, não só pelo fato de possuir uma Constituição formal, mas porque, nas palavras de Marcelo Neves (2009, pp. 59-60):

Do ponto de vista do direito, a Constituição é a instância reflexiva mais abrangente do sistema jurídico, permeando-lhe todos os âmbitos de validade, o material, o temporal, o pessoal e o territorial. Enquanto norma(s) de normas, ela perpassa transversalmente todo o sistema jurídico, dando-lhe consistência. A Constituição importa o nível reflexivo do código “lícito/ilícito” no interior do sistema, o código “constitucional/inconstitucional”. A legalidade sobrepõe-se a constitucionalidade. Nesse sentido, a Constituição em sentido moderno implica a superação dos fundamentos jusnaturalistas, externos, do direito. O direito autofundamenta-se

constitucionalmente. Assim ela “fecha o sistema jurídico”, estabelecendo normativamente os procedimentos básicos mediante os quais se pode ingressar no direito.

E, nessa transversalidade constitucional, encontramos normas e princípios, pelo que, especialmente para estes, Hugo de Brito Machado destaca (2019, p. 19):

Constitui ponto pacífico, atualmente, a assertiva segundo a qual a relação de tributação é uma relação *jurídica* e não uma relação *simplesmente de poder*. Assim, submetida que está a relação de tributação ao disciplinamento jurídico, tem-se que examinar, em primeiro lugar, as prescrições jurídicas mais importantes no disciplinamento dessa relação, as quais são geralmente designadas como *princípios jurídicos da tributação*.

Portanto, sendo o Direito um sistema regido por princípios, muitos dos quais constitucionais, é necessário que esteja neles, ou pelo menos em conformidade com eles, a base para a solução dos problemas reais e para a aplicação correta das normas. Isto porque

[...], são os princípios que conferem a organização jurídica estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, encontram-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo sistema jurídico – são os princípios jurídico-constitucionais –, irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonada e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia, cujo enredo só o jurista tem condições de entender. A propósito, é o Cientista do Direito que cria o *cosmos* (ordem) *jurídico*.

Sem outros cuidados, podemos, agora, sustentar que um princípio jurídico-constitucional, em rigor, não passa de uma Norma Jurídica qualificada. Qualificada porque, tendo âmbito de validade maior, orienta a atuação de outras normas, mesmo as de nível constitucional. Exerce, ao princípio, uma função axiologicamente mais expressiva, dentro do sistema jurídico (Souto Maior Borges). (CARRAZZA, 2005, 48)

Sendo assim, temos que não basta que seja analisada a *ratio legis* de um diploma legal, deve-se também analisar o “encaixe” da norma estudada dentro de todo o contexto jurídico-constitucional que o sustenta. “Mal comparando, acutilar um princípio constitucional é como destruir os mourões de uma ponte, fato que, por certo, provocará seu desabamento” (CARRAZZA, 2005, 48).

Desta forma, para a validade da interpretação do subitem 17.25 da LC 116/2003, da forma como foi apresentada neste trabalho – como nova hipótese de incidência tributária que não alcança a esfera de atuação do ICMS-C –, basta que se leia o referido excerto sob a luz dos princípios constitucionais-tributários e se verifique a existência de transgressão ou conformidade.

Neste sentido, esclarece MACHADO (2005, p. 52):

Sendo, como é, a relação de tributação uma relação *jurídica* e não simplesmente de *poder*, tem-se como indubitosa a existência de princípios pelos quais se rege. Dentre esses princípios destacamos aqueles que, em virtude de sua universalidade, podem ser considerados comuns a todos os sistemas jurídicos, ou pelo menos aos mais importantes. São eles os princípios da *legalidade*, da *anterioridade*, da *igualdade*, da *competência*, da *capacidade contributiva*, da *vedação do confisco* e o da *liberdade de tráfego*.

Dentre estes, para o presente estudo, o que se destaca é o princípio da competência, assim conceituado por MACHADO (Ibid., p. 59): “O *princípio da competência* é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada”.

E, para além da competência, CARRAZZA (2005, pp. 157-159), destaca o Princípio da Autonomia Municipal, “contido, basicamente, nos arts. 29 e 30 da Carta Magna”, e sobre o qual leciona:

Tão expressivo é o princípio insculpido nestes artigos, que lei alguma, nenhum poder, nenhuma autoridade (inclusive judiciária), poderá, direta ou indiretamente, às claras ou sub-repticiamente, mediante ação ou omissão, derogá-lo ou, de algum modo, amesquinha-lo.

[...]

O Texto Máximo, concedendo autonomia aos Municípios, mais do que exteriorizar um ideário ou uma expressão de anseios, levantou diques aos caprichos do legislador (federal ou estadual) ou do intérprete, que, diante de preceitos tão categóricos, válidos e subsistentes por si sós, não podem desrespeitá-la, desconhecê-la ou modificá-la. Ao revés, incumbe-lhes desdobrar esta situação subjetiva em todas as suas conseqüências e ilações, [...].

6. CONCLUSÃO

Vê-se, portanto, que, no fim, não se trata de um caso de tentativa de assunção inconstitucional de competência dos municípios em detrimento dos estados; o subitem 17.25 se trata de nova hipótese de incidência, que tem absoluta aplicabilidade no mundo fático. Isto porque, se a Constituição Federal delega expressamente a um ente político o direito de instituir tributos sobre uma classe de fatos jurídicos, e Lei Complementar eivada das formalidades e materialidades necessárias delega uma nova hipótese de incidência a este ente, não há que se falar em excesso na competência.

Ato contínuo, é importante ressaltar que a não confusão entre inserir e veicular queda-se, ainda, na obediência ao princípio da legalidade, onde se encontra o instituto da tipicidade tributária, “a significar que a lei deve conter todos os elementos configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo” (COSTA, 2013, p. 82).

Desta feita, podemos demonstrar que, para a demonstração da não existência do aparente conflito de competência analisado, podemos observar os casos hipotéticos abaixo.

No primeiro caso, uma Empresa W contrata a Empresa Publicitária X somente para a criação do material publicitário. Recebendo o material, a Empresa W contrata diretamente a Rede Social Y e a Empresa Z, especializada em anúncios on-line, para fazer a divulgação do seu material. Para tanto, a Empresa W inseriu, ela mesma, o material produzido pela Empresa Publicitária X nos sistemas de computador da Rede Social Y e da Empresa Z.

Neste caso, a Empresa Publicitária X pagará ISS ao Município da sede ou da filial que realizou a “17.06 – [...] elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”, por força do art. 3º da LC 116/2003 (BRASIL, 2003)²⁹.

Ato contínuo, não há incidência de ISS sob força do subitem 17.25 para a situação específica das redes sociais, já que a inserção nas redes sociais é gratuita, só o chamado “impulsionamento”³⁰ é oneroso. Já para as empresas especializadas em anúncios on-line, entende-se cabível a tributação, porque o material é inserido no sistema de computador da empresa de publicidade com o único objetivo de ter veiculação onerosa.

²⁹ “Art. 3º. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”, já que, no rol de exceções deste artigo, não há previsão para este tipo de serviço.

³⁰ “Impulsionar publicação significa transformá-la em um anúncio pago no Instagram. Em outras palavras, o post será distribuído para mais pessoas na rede social, em troca de um pagamento pré-determinado. De acordo com o seu objetivo, você pode selecionar o melhor destino, público, valor e duração da promoção.” (NEILPATEL, 2021a)

No segundo caso, a Empresa W contrata a Empresa Publicitária X para a criação do seu material publicitário e para a gestão da sua publicidade, incluída a publicidade on-line. A Empresa Publicitária X prepara todo o material e o apresenta à Empresa W, que dá autorização para uso do mesmo. A Empresa Publicitária X, por sua vez, subcontrata a Rede Social Y e a Empresa Z, especializada em anúncios on-line, para fazer a divulgação neste meio. Para tanto, a Empresa Publicitária X inseriu o material produzido por ela mesma nos sistemas de computador da Rede Social Y e da Empresa Z.

Neste caso, a Empresa Publicitária X pagará ISS ao Município da sede ou da filial que realizou a “17.06 – [...] elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários” por este fato e porque está realizando “10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.” (BRASIL, 2003)³¹.

Quanto ao fato de a empresa publicitária realizar a inserção, embora esteja auferindo renda para tanto, não há tributação porque, neste caso, esta ação é inseparável do agenciamento e, como já foi exposto, não é possível haver *bis in idem* tal qual não pode haver bitributação³². Já para a inserção em sistemas de empresas especializadas em anúncios on-line, esta é quem será tributada pela inserção, pois é esta quem auferir renda com este fato, enquanto a ação de inserir pela empresa publicitária está inserida dentro do subitem 10.08. Porém, a empresa publicitária ainda poderá ser tributada pela inserção até mesmo nas redes sociais, se cobrar expressamente para tanto³³.

No caso específico dos *influencers*, apesar da inserção ser feita por eles próprios nas redes sociais e estas não auferirem renda direta pela inserção, há onerosidade neste processo, uma vez que os *influencers* auferem renda para inserir, havendo, por consequência, incidência do ISS sob força o subitem 17.25. No caso da criação e inserção por eles próprios, como numa postagem na sua própria página ou nas *lives*³⁴, igualmente pela vedação do *bis in idem*, não é possível a tributação sob força do subitem 17.06, realizado inseparavelmente do subitem 17.25 e, por ser esta a ação final do conjunto tributável pelo mesmo ente, para cuja consecução foi necessária a realização do subitem 17.06. Outrossim, pode haver incidência sob força do

³¹ Cujas territorialidade da competência é igual à apresentada na nota 29.

³² Vide Seção Primária 4.

³³ Por exemplo, um valor específico por publicação “extracontratual” em alguma rede social dentro do contrato de agenciamento de publicidade.

³⁴ Trad. Livre: Transmissões ao vivo.

subitem 17.06, caso crie algum material que não seja inserido em suas próprias redes sociais. A territorialidade da competência tem o mesmo fundamento dos casos acima.

Chegando ao fim, temos, é possível perceber que a redação do subitem 17.25 da LC 116/2006 sob a ótica apresenta no presente trabalho e entendendo a questão como apontada no mesmo – a criação de uma nova hipótese de incidência tributária – se constitui numa interpretação que permite a subsistência da norma sem pôr em risco o respeito aos princípios constitucionais-tributários que foram trazidos à discussão, sendo, portanto, a saída viável à contemplação de todas as normas aparentemente conflitantes sem que haja prejuízo a nenhuma, vez que a tributação da inserção não atinge a possível tributação da veiculação³⁵, respeitando, portanto, a manutenção indiretamente imposta pelo Legislador Complementar, uma vez que não determinou revogações específicas sobre o tema que foi abordado no presente trabalho.

³⁵ Vide nota 20.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVIM, José Eduardo Carreira. **Teoria Geral do Processo**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AMAGIS. **Supremo cria o Recurso Extraordinário com Agravo**. 2018. Disponível em: <https://amagis.com.br/posts/supremo-cria-o-recurso-extraordinario-com-agravo> . Acesso em: 28 de abril de 2021.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. O Conceito de Tributo: Alguns Comentários ao Art. 3º do Código Tributário Brasileiro. **Revista Jurídica Luso-brasileira**, Lisboa, n. 6, 2015. Disponível em: <http://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-1-2015-n-6/161> . Acesso em: 19 de abril de 2021.

BCB, Banco Central do Brasil. **O que é Pix?** [s. d.]. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/pix> . Acesso em: 17 de fevereiro de 2021.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade “comunicação” e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. pp: 283-301.

BORBA, Francisco da Silva (coord.). **Dicionário Gramatical de Verbos do Português Contemporâneo do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Fundação Editora da UNESP, 1991.

BRASIL. **Ato Complementar Nº 36, de 13 de março de 1967**. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina "Código Tributário Nacional" a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7 . Acesso em: 16 de março de 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 16 de fevereiro de 2021.

_____. **Decreto Nº 2.044, de 31 de dezembro de 1908**. Define a letra de câmbio e a nota promissória e regula as Operações Cambiais. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/dpl2044-1908.htm . Acesso em: 17 de fevereiro de 2021.

_____. **Emenda Constitucional Nº 18, de 1º de dezembro de 1965.** Reforma o Sistema Tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CcIVIL_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm . Acesso em: 22 de abril de 2021.

_____. **Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm . Acesso em: 16 de fevereiro de 2021.

_____. **Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm . Acesso em: 16 de fevereiro de 2021.

_____. **Lei Complementar Nº 157, de 29 de dezembro de 2016.** Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm . Acesso em: 22 de abril de 2021.

_____. **Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm . Acesso em 16 de fevereiro de 2021.

_____. **Lei Nº 5.474, de 18 de julho de 1968.** Dispõe sobre as Duplicatas, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5474.htm . Acesso em: 17 de fevereiro de 2021.

_____. **Lei Nº 7.357, de 2 de setembro de 1985.** Dispõe sobre o cheque e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7357.htm . Acesso em: 17 de fevereiro de 2021.

_____. **Lei Nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm . Acesso em: 22 de abril de 2021.

_____. Senado Federal. **Parecer Nº 1309, de 2013-CAE**. Sobre o Projeto de Lei do Senado nº 386/2012-Complementar. Publicação: DSF 20 nov. 2013, pp. 83309-83415. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/18737?sequencia=1> . Acesso em: 24 de abril de 2021.

_____. _____. **Projeto de Lei do Senado Nº 386, de 2012 (Complementar)**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/108390> . Acesso em: 24 de abril de 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.229.325 São Paulo**. Agravante: Estado de São Paulo. Agravado: Oath do Brasil Internet Ltda. Relator: Min. Gilmar Mendes. Publicação: DJe 07 abr. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur421830/false> . Acesso em: 29 abr. 2021.

_____. _____. **Recurso Extraordinário com Agravo 1.270.125 São Paulo**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Rádio e Televisão Record S.A. Relator: Min. Gilmar Mendes. Publicação: Dje 01 set. 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/despacho1131951/false> . Acesso em: 29 abr. 2021.

CANALTECH. **Confira algumas dicas de como usar o Instagram Stories**. [s. d.]. Disponível em: <https://canaltech.com.br/produtos/confira-algumas-dicas-de-como-usar-o-instagram-stories/> . Acesso em: 27 de abril de 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DA SILVA, Alice Marinho Corrêa; DE ALMEIDA, Mariana Quintanilha; MARTINS, Vitor Teixeira Pereira. **Computação, Comércio Eletrônico e Prestação de Serviços Digitais: Sua Tributação pelo ICMS e ISS**. São Paulo: Almedina, 2017.

DE OLIVEIRA MONTEIRO, Andréa Scheffer; QUINTANILHA, Isabella Castilho; MACHADO, Pedro Gabriel Hayashi Almeida. ISS: a função da lei complementar 116/03 e a locação de bens e cessão de direitos trazidos pela lista anexa. **Revista do Direito Público**, v. 3, n. 1, pp. 144-157. 2008. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/issue/view/731> . Acesso em: 19 de abril de 2021.

FEITOSA, Maurine Morgan Pimentel. **O Conflito de Competência entre o ICMS e o ISS: um estudo de casos na Era da Internet**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Espécies de tributos municipais: impostos (ISS, IPTU, ITBI), Taxas, Contribuição de Melhoria, Contribuição Previdenciária e Contribuição de Iluminação Pública – COSIP. *In*: SILVA, Saulo Medeiros da Costa; PEREIRA, Arthur Cesar de Moura (org.). **Curso avançado de direito tributário municipal: impostos municipais**. – v.2. Campina Grande: EDUEPB, 2016. Disponível em: <http://eduepb.uepb.edu.br/e-books/> . Acesso em: 19 de abril de 2021. pp: 15-27.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles; FRANCO, Francisco Manoel de Melo. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Editora Objetiva, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MASAGÃO, Fernando Mariz; DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A Vedação ao Bis In Idem e à Bitributação no Exercício das Competências Residuais (e das Privativas). **Revista Fórum de Direito Tributário**, Brasília, v. 17, n. 100, p. 53, 2019. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/publicacoes/> . Acesso em 20 de abril de 2021.

NEILPATEL. **Como Impulsionar No Instagram em 8 Passos (Com Exemplos)**. 2021a. Disponível em: <https://neilpatel.com/br/blog/10-dicas-ferramentas-para-instagram-que-va-impulsionar-sua-campanha-de-marketing/> . Acesso em: 05 de junho 2021.

_____. **Influenciadores Digitais: O que São e Passo a Passo Para Se Tornar Um**. 2021b. Disponível em: <https://neilpatel.com/br/blog/influenciadores-digitais/> . Acesso em: 21 de abril de 2021.

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

PLAY9. **Sócios**. [s. d.]. Disponível em: <https://www.play9.com.br/sobre> . Acesso em: 22 de abril de 2021.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Desafios na Tributação da Publicidade Online. *In*: MATA, Juselder Cordeiro da; BERNARDES, Flávio Couto; LOBATO, Valter de Souza (org.). **Tributação na sociedade moderna: economia digital, compliance tributária, direitos sociais e reforma tributária**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019. pp: 589-605. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/> . Acesso em 23 de abril de 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. pp: 245-268.

SINDILEGIS, Sindicato dos Servidores do Poder Legislativo Federal e do Tribunal de Contas da União. **Afinal, o que são as 3 propostas de reforma tributária que estão sendo analisadas?** 2020. Disponível em: <http://sindilegis.org.br/afinal-o-que-sao-as-3-propostas-de-reforma-tributaria-que-estao-sendo-analisadas/> . Acesso em 17 de fevereiro de 2021

TAGIAROLI, Guilherme. **Propagandas 'perseguem' você na web? Saiba como esses anúncios funcionam**. 2014. Disponível em: <https://www.uol.com.br/tilt/noticias/redacao/2014/07/18/propagandas-perseguem-voce-na-web-saiba-como-esses-anuncios-funcionam.htm> . Acesso em: 24 de abril de 2021.

TRAMA COMUNICAÇÃO. **Recebidos: estratégia certa para sua ação com Influenciadores Digitais**. 2020. Disponível em: <https://www.tramaweb.com.br/recebidos-influenciadores-digitais/> . Acesso em: 20 de fevereiro de 2021.

TUCUNDUVA, Rodrigo. **Anúncios patrocinados no Instagram: o que são + 5 dicas para ter resultado**. 2021. Disponível em: <https://blog.lahar.com.br/links-patrocinados/anuncios-patrocinados-no-instagram/> . Acesso em: 26 de abril de 2021.