

INSTIGAÇÕES ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DE PUBLICIDADES ONLINEPedro Henrique de Faria Gonçalves¹**RESUMO**

O presente artigo se vale do objetivo de analisar a devida tributação incidente sobre as publicidades online, bem como versar acerca dos principais debates condizentes à tais tributações, com a finalidade de consagrar os devidos caminhos para a resolução do conflito de competências, haja vista que há uma significativa disputa entre Municípios e Estados acerca da respectiva legitimidade tributária, expondo, dessa forma, o abismo jurídico tributário gerado pela novas formas de publicidade, advindas da constante evolução tecnológica. Nesse sentido, a metodologia utilizada neste estudo baseia-se em pesquisa bibliográfica em doutrinas brasileiras, artigos científicos e documentos jurídicos, a fim de encontrar nos pensamentos de especialistas, fundamentos respeitáveis e concretos para a realização de tal estudo. À vista disso, dentre as principais conclusões, ressalta-se que as publicidades online são passíveis à tributação, mais especificamente ao ISSQN; assim como o fato de que não há de se falar em qualquer inconstitucionalidade do item 17.25, o qual, através da promulgação da Lei Complementar nº 157/16, versa acerca da modalidade publicitária em epígrafe.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSTOS. ISS. ICMS. ERA DIGITAL.

¹ Graduando do 6º período do curso de Direito das FIVJ, e-mail: pedrohenriquedefaria@gmail.com.

INTRODUÇÃO

É de comum entendimento o fato de que o crescimento exponencial da tecnologia e de seus meios de comunicação mudaram inúmeros segmentos em nossas vidas, dentre estes, a economia. Nesse sentido, o Direito Tributário, o qual possui como fito determinar e fiscalizar a arrecadação de tributos entre o Estado e o Contribuinte, deve buscar sua capacidade adaptativa aos avanços sociais e culturais, a fim de que este acompanhe a velocidade dos fenômenos sociais. À vista disso, surge ao legislador, dentro das inúmeras mudanças que estamos vivendo, a necessidade de adaptar o arcabouço legal à novos entendimentos de publicidade e às novas formas de divulgar informações, citando a imensa dificuldade encontrada pelo legislador na tributação de tais fatos jurídicos virtuais, isto porque estes são provenientes de tecnologias e institutos recentes, os quais de igual modo estão em constante alteração.

O crescimento exponencial dos meios de comunicação através da internet manifestou o interesse de grandes empresas em atrelar de determinadas formas publicações e informações em tais meios, uma vez que estes possuem imenso potencial de arrecadação e conversão de informações em dinheiro. Dessa forma, como exposto por Quintela (2019), por mais que o ordenamento jurídico brasileiro tente acompanhar o citado crescimento, há de se falar em sua imensa dificuldade e letargia na normatização de tais tecnologias, o que gera difundidas interpretações sobre as materialidades e as incidências tributárias.

De acordo com citado autor, no foco de tais mudanças, a Lei Complementar nº 157 de 29 de Dezembro de 2016 pacificou o entendimento de que a modalidade de publicidade online está sujeita à tributação no Brasil, através do ISSQN, entretanto, não bastou a normatização da tributação, visto que há intensa briga entre os Estados e Municípios para decidirem as parcelas tributárias competentes, bem como um debate acerca da inconstitucionalidade da supracitada Lei, afirmando que as publicidades online são sujeitas de outro imposto, qual seja o ICMS-comunicação.

O trabalho está dividido em três itens, o primeiro discute conceitos e regras sobre tributos, o segundo reflete questões relacionadas à publicidade online e o último tópico trata das questões relacionadas a tributação da publicidade online.

1 DOS TRIBUTOS: conceitos e regras gerais

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o Sistema Tributário Nacional é instituído através da Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, a qual dispõe em seu art. 3º a conceituação de tributo como:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

À vista disso, o nosso sistema tributário é conhecido como um dos mais complexos do mundo, isto porque contamos com mais de 5.500 normas, assim como diversas alterações diárias a fim de atender os anseios sociais, uma vez que contamos com 5 principais tributos, quais sejam IPI, PIS e Cofins, no âmbito Federal; ICMS em âmbito Estadual e ISS em âmbito Municipal (VARGAS, 2021).

Além disso, conforme o entendimento do supra autor, a imensa complexidade de nosso sistema é explicada, entre outros fatores, pela quantidade de tipos de tributos existentes em solo nacional, dentre os quais, 5 possuem maior relevância, quais sejam os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Nesse sentido, manifesta-se que os tributos constituem a principal fonte de arrecadação das receitas do Governo Federal.

1.1 Impostos

Tal modalidade consiste em uma espécie de tributo que possui como hipótese de incidência um fato qualquer, não consistente em uma atuação estatal específica, ou seja, os impostos são compreendidos como prestações pecuniárias desvinculadas a quaisquer ações estatais. Assim sendo, tal modalidade apenas encontra sua validade na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade o exercício de uma atividade específica pelo contribuinte. Nesse sentido, de acordo com a legislação interessada, os impostos são classificados como: A) Importação; B) Exportação; C) Sobre a renda e proventos de qualquer natureza; D) Sobre a propriedade territorial urbana; E) Sobre doações; F) Sobre operações mercantis; G) Sobre serviços de qualquer natureza (MEDEIROS, 2017).

Ainda assim, no entendimento do autor supra, a Magna Carta através de seus artigos 153, 155 e 156 permite ao legislador ordinário a adoção de diversas hipóteses nas quais há a possibilidade de incidir o imposto, quais sejam 1) Importar produtos; 2) Exportar produtos; 3) auferir rendimentos; 4) Praticar operação de crédito; 5) Ser proprietário de imóvel rural; 6) Praticar operação mercantil; 7) Ser proprietário de veículo automotor; 8) Ser proprietário de imóvel urbano; 9) Prestar, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza, etc.

1.2 Taxas

De acordo com o estudioso Medeiros (2017), as taxas são compreendidas como tributos que possuem como hipótese de incidência a atuação estatal dirigida diretamente ao contribuinte, nesse sentido, tal atuação estatal, consoante ao manifesto no artigo 145, II, da Constituição Federal de 1988 consiste em um serviço público ou um ato de polícia, ponto este em que há a distinção entre as taxas de serviço e taxas de polícia.

Isto posto, temos que as hipóteses de incidência das taxas são através da prestação de serviços públicos e do exercício do poder de polícia. À vista disso, a fim de que haja a devida validação da tributação sobre o incidente, é necessária a edição de duas leis pelo ente político tributante, as quais são compreendidas entre uma de natureza administrativa, a qual atua na regulação do exercício do poder de polícia ou da prestação dos serviços públicos, e outra de índole tributária (MEDEIROS, 2017).

Nos termos do estudioso citado no parágrafo acima, os serviços públicos dividem-se entre gerais e específicos, nesse sentido, os serviços públicos gerais são aqueles prestados de forma generalizada, ampla e sem qualquer distinção a toda sociedade, beneficiando um número indeterminado de pessoas, bem como a iluminação pública, a segurança pública, a diplomacia e afins. Enquanto os chamados serviços específicos são aqueles prestados exclusivamente a determinado indivíduo, ao passo que possa identificá-lo.

Destarte, como exposto por Medeiros (2017), as taxas de polícia, por sua vez, possuem a hipótese de incidência do exercício do poder de polícia, poder este direcionado a um usuário em específico, o qual é compreendido como a faculdade que o Estado possui para disciplinar o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, a fim de que haja a compatibilidade entre tais institutos ao bem comum da sociedade, no intuito de que o direito de uns não prejudique o direito de outros, portanto, expedindo regras e ordenamentos que harmonizem tais exercícios com o interesse público primário.

1.3 Contribuição de Melhoria

Isto posto, a chamada contribuição de melhoria se baseia em um tipo de tributo no qual possui como hipótese para sua incidência a atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Nesse sentido, de acordo com o previsto pelo art. 145, II, da Magna Carta, a referida hipótese para incidência somente é

caracterizada quando determinada obra pública ocasiona em uma valorização imobiliária dos imóveis que circunscrevem determinada região, assim sendo, manifesta-se o entendimento de que tal tributo é considerado indiretamente vinculado a uma atuação estatal visto que tal contribuição de melhoria, mesmo que decorrente de obra pública depende, para caracterizar sua hipótese de incidência, de um fator intermediário, qual seja a valorização de um imóvel em razão da atuação estatal (MEDEIROS, 2017).

Destarte, consoante ao pensamento do supracitado autor, a obra pública deverá se apoiar na lei da pessoa política a qual detém a competência administrativa necessária para realizá-la, ao passo que, somente após o efetivo término da obra conjuntamente com a constatada valorização do imóvel a incidência de tal tributo se tornará admissível. Por fim, cita-se que a base de cálculo a ser tomada será o valor decorrente da valorização imobiliária que determinada obra pública causou ao ser concluída, a qual é considerada a fim de que haja a devida quantificação da contribuição de melhoria.

1.4 Empréstimos Compulsórios

O pensador Medeiros (2017) preleciona que tal modalidade é compreendida como o tributo no qual deve obediência ao regime jurídico tributário, nesse viés, de acordo com a interessada doutrina predominante, o empréstimo compulsório não vai além de um tributo restituível. Em concordância com a inteligência do art. 148, I e II, da Constituição Federal de 1988, somente a União, através de lei complementar, possui a competência de criar empréstimos compulsórios ou até mesmo aumentar aqueles já instituídos. Nesse compasso, se faz mister o citar de que há duas modalidades de empréstimos compulsórios no Brasil, os quais são compreendidos como: I) aqueles que objetivam atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II) aqueles cuja instituição

justifica-se em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Ademais, entende-se que o empréstimo compulsório é uma modalidade de tributo restituível, o qual de acordo com a sua hipótese de incidência e a sua respectiva base de cálculo, pode se caracterizar com a natureza jurídica de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, no sentido de que a União, ao criar os referidos empréstimos, não poderá transgredir o campo tributário que a Magna Carta lhe reservou, visto que esta não pode invadir a seara tributária dos Estados, Municípios ou Distrito Federal, sob pena de nulidade tributária, portanto, anulando sua incidência e conseqüentemente, a norma jurídica que o instituiu (MEDEIROS, 2017).

1.5 Contribuições Especiais

Discorrer-se-á de forma breve em tal tributo, o qual é mais um tributo que, em regra, só poderá ser instituído pelo Governo Federal. Isto posto, como principal característica, o referido tributo exige que haja determinada contrapartida do Estado, isto é, o valor arrecadado deverá primariamente possuir uma destinação específica para seu uso. De fato que existem diversos tipos de contribuições, como a Contribuição Social, categoria esta que se encontram os conhecidos tributos como o PIS e o Cofins, os quais incidem sobre o faturamento das empresas, assim como a CSLL, a qual incide sobre o lucro e a Contribuição Previdenciária, que incide diretamente sobre a folha de pagamento (VARGAS, 2021).

Ademais, cita-se as Contribuições Parafiscais, as quais são entendidas como a atribuição, pela lei competente, da capacidade de serem sujeitos ativos da relação jurídico-tributárias, as pessoas jurídicas que arrecadam tributos, como as autarquias, empresas estatais delegadas de serviço público e entes paraestatais, a fim de que suas finalidades sejam atendidas, é exatamente neste ponto que tal contribuição se distingue do caráter fiscal peculiar dos entes políticos, visto que esta é a arrecadação de tributos próprios pelo Estado. Dessa forma, são tributos parafiscais

aqueles criados para certas pessoas diversas do estado e arrecadados por elas próprias, podendo tais pessoas serem privadas ou públicas autárquicas, possuindo como requisito que suas atividades possuem uma finalidade de utilidade pública (MEDEIROS, 2017).

Ainda de acordo com os dizeres do pensador acima enunciado, há a existência das Contribuições Sociais, as quais estão previstas nos incisos de I a IV do art. 195 da Magna Carta, delineando que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Nesse sentido, o conceito de seguridade social é variável conforme o direito positivo, dessa forma, abrangendo o conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, conforme delineado pelo art. 194.

2 DA PUBLICIDADE

Como salientado pelo estudioso Neil Patel (2019), a publicidade é compreendida como uma forma de comunicação estratégica, a qual promove produtos, serviços e marcas através do uso de mídias físicas e digitais. Nesse sentido, entende-se como publicidade uma estratégia de divulgação e marketing, a qual promove inúmeros setores por meio da comunicação.

Assim, destaca-se o pensamento de Casarotto (2019):

Publicidade é a estratégia de marketing que envolve a compra de espaço em um veículo de mídia para divulgar um produto, serviço ou marca, com o objetivo de atingir o público-alvo da empresa e incentivá-lo a comprar. [...] Publicidade também é uma área do conhecimento, dentro da Comunicação Social, que estuda não só a técnica da atividade, mas também sua função nas relações sociais e culturais. Afinal, se ela está tão presente no nosso dia a dia, ela participa das nossas vidas.

Manifesta-se a importante distinção entre publicidade e propaganda, enquanto a segunda é uma atividade associada exclusivamente à uma ideologia, portanto, buscando a promoção de ideias, ideais, posições políticas, modelos de comportamento e etc, a publicidade, por sua vez, é manifesta como uma espécie de propaganda comercial, visto que está diretamente ligada ao mercado, dessa forma, buscando não apenas a disseminação de ideais e afins, bem como o consumo de forma generalizado (PATEL, 2019).

Nesse sentido, cita-se a conceituação de publicidade segundo o site Significados:

Publicidade é uma técnica de comunicação em massa, cuja finalidade precípua é fornecer informações sobre produtos ou serviços com fins comerciais. É, sobretudo, um grande meio de comunicação com a massa, com o propósito de condicioná-la para o ato da compra.

Sinteticamente, são destacadas seis categorias de publicidade como as principais, quais sejam: publicidade de produto, publicidade de serviços, publicidade comparativa, publicidade de promoção, publicidade para crianças e a publicidade enganosa e abusiva. Para fins didáticos, dispensa-se a conceituação de tais espécies (PATEL, 2019).

Ultrapassado os primeiros conceitos, é de comum entendimento que o avanço das tecnologias e das redes sociais mudaram completamente a relação dos consumidores com as marcas, de igual modo influenciou diretamente na relação das marcas com os consumidores, uma vez que diferente do encontrado no Século XX, a comunicação publicitária evolui dos modelos “um a um” e “um a muitos” para o modelo atualmente encontrado de “muitos a muitos”. De forma idealista, essa mudança comportamental do mercado e do consumidor perante as tecnologias e novas formas de comunicação pode ser compreendida como uma combinação do que é tradicional do que é ciberespaço, do racional com o emocional, e por fim, da comunicação virtual com a presença física, nesse sentido, até mesmo aqueles que não estão online são diretamente afetados e influenciados pelas novas tecnologias, canais, marcas, produtos e ofertas de serviços (CARVALHO, 2011).

A publicidade online, conforme salientado pelos estudiosos Quintela e Sérgio (2019), possui duas características únicas, quais sejam a flexibilidade e o feedback em tempo real, isto é, em que os anunciantes possuem a possibilidade de experimentar diferentes recursos e formatos de publicidades, dessa forma, permitindo a melhoria contínua da qualidade dos anúncios, da linguagem dos anúncios e de seu respectivo alcance.

Neste sentido, os supracitados autores discorrem que a chamada “modernidade líquida” é marcada pelo intenso fluxo de informações que ocorre em todo o espaço virtual, isto porque as operações e serviços que antes eram realizados de forma física, foram completamente transportados para o mundo virtual. Assim sendo, a evolução rápida do mundo da publicidade virtual frente a qualquer outra plataforma virtual somado ao crescimento exponencial de brasileiros

conectados despertou, por óbvio, o interesse dos empresários no desenvolvimento de marketing virtual, objetivando mais consumidores para o comércio físico e eletrônico.

Destarte, além do necessário processo de regulamentação extrajurídica da publicidade online, há de se falar na interferência do Direito no cenário virtual, dessa forma, buscando a normatização da tecnologia e seus institutos. Neste ínterim, em matéria tributária, é de grande interesse para os entes federados a tributação dessa mina de ouro fiscal (QUINTELA; SÉRGIO 2019).

3 DA TRIBUTAÇÃO DE PUBLICIDADES ONLINE

Em primeiro momento, cita-se o entendimento de que o exponencial crescimento da utilização da internet e da publicidade online aumentou demasiadamente o interesse dos entes federativos no tocante à tributação de tais publicidades, as quais possuem uma potencial fonte de arrecadação tributária. Nesse sentido, ao mesmo passo em que surgiu o interesse dos entes federativos, surgiu-se a discussão acerca de qual ente seria competente para a respectiva tributação (QUINTELA; SÉRGIO 2019).

Isto posto, conforme Brasil (2003), a Lei Complementar nº 116/2003 inicialmente trouxe os seguintes itens relacionados à publicidade e à propaganda:

- 10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.
- 17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

Entretanto, o item 17.06 se referia exclusivamente aos serviços relacionados a criação de propaganda e de publicidade, dessa forma, não fazendo referência alguma à sua inserção em meios de divulgação, cenário este em que impede a incidência do ISSQN em tais casos. Com base no fato de que o rol trazido pela

supracitada lei ser taxativo, e, portanto, possuindo uma lacuna na legislação, determinados estudiosos adotavam uma interpretação extensiva, discorrendo que os itens descritos na lista poderiam ser usados como base para a tributação da veiculação de publicidade pelo imposto municipal (QUINTELA; SÉRGIO 2019).

Adotando tal entendimento, de acordo com a Imprensa Oficial (2016), a Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo decidiu adotar uma nova interpretação do item 17.06 através da edição do Parecer Normativo nº 01/2016, o qual previu que a inserção de publicidade em endereços de internet seria tributável pelo ISS:

Parecer Normativo SF nº 01/2016: “Art. 1º Os serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade enquadram-se no item 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003 e alterações posteriores, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. § 1º O previsto no caput do presente artigo aplica-se à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como outdoor e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como backlight e frontlight”

Destarte, ocorre que o citado parecer, sob o pretexto de ser meramente interpretativo, expandiu indevidamente os horizontes das hipóteses de incidência do tributo ISS, previsto de forma taxativa no item 17.06, o qual aborda exclusivamente à elaboração de propaganda ou publicidade, com base na inteligência dos estudiosos Quintela e Sergio (2019).

Inclusive, cita-se que tão somente o item 17.06, o qual é relativo à atividade do profissional publicitário e à criação de anúncios, foi aprovado e recepcionado, visto que o item 17.07 da Lei Complementar nº 116/2003, o qual trazia em sua lista anexa de serviços, a atividade de veiculação e divulgação de materiais de

propaganda e publicidade por qualquer meio foi vetado, sob a argumentação de que o mesmo sugeria a invasão da competência dos Estados-Membros quanto à tributação dos serviços de comunicação pelo ICMS-comunicação, manifestando ainda uma afronta ao artigo 150, VI, “d”, da Magna Carta, ao passo que a expressão “por qualquer meio” permitiria que o ISS alcançasse veículos que gozem de imunidade (PADILHA ; SANTOS, 2022).

Neste ínterim, conforme Quintela e Sergio (2019), através da ocorrência de veto expresso sobre a taxativa hipótese de incidência do ISS no tocante à veiculação de publicidade, não há de falar na possibilidade de cobrança, dessa forma, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo incorporou esse entendimento, contestando a pretendida incidência do ISS sobre a mera inserção de publicidade em meios de veiculação:

ISS – Locação de espaços para veiculação de anúncios publicitários através de seu site na Internet – Atividade não prevista na lista de serviços – Não incidência do imposto – Direito à repetição do indébito – Prova da não repercussão do tributo – Exigência descabida na espécie à vista dos documentos acostados à inicial – Presunção de pagamento pela autora – Recurso da Municipalidade Improvido. (...) Com efeito, a atividade desenvolvida pela apelada, consistente na locação de espaços para veiculação de anúncios publicitários através de seu site na internet, não está sujeita à incidência do imposto sobre serviços, pois, com o advento da Lei Complementar nº 116/03, a atividade referente à veiculação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade deixou de ser tributada, diante do veto ao item 17.07 da lista de serviços. Insustentável, de seu turno, a tributação com amparo no item 17.06 da lista, que se refere expressamente à ‘propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários’, pois a atividade desenvolvida pela apelada consiste apenas em disponibilizar espaço em seu portal de internet para que outras empresas divulguem seus produtos e não na publicidade em si. (...) Nesse cenário, exsurge evidente a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes no que tange à incidência de ISS sobre as atividades desenvolvidas pela apelada. (TJSP, Apelação nº

994.07.062159-2, Rel^a. Des^a. MARIA CLÁUDIA BEDOTTI; 15^a CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; julgado em 03.12.2010; DJe 15.12.2010).

Certo que a ausência de previsão legal específica a amparar o referido parecer do Tribunal de São Paulo impossibilitava a pretensão fiscal do município de São Paulo, visto que somente através da promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, incluiu-se o item 17.25 à lista de serviços, a qual passou a abranger nova hipótese de prestação de serviços passíveis de tributação pela exação municipal (QUINTELA ; SERGIO, 2019).

Diante disso, conforme Brasil (2016), temos que o item 17.25 manifesta os seguintes dizeres:

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).

Ora, apenas a partir da inserção do referido item à Lei Complementar nº 116/2003 que os Municípios passaram a possuir a autorização necessária para prosseguir com a instituição e cobrança do ISS sobre a inserção de publicidade em quaisquer meios de divulgação, salienta Quintela e Sérgio (2019).

Entretanto, com base nos supracitados estudiosos, ainda são manifestas inúmeras discordâncias dentro do assunto, isto porque no ano de 2018, foi ajuizado pelo Governador do Estado de Rio de Janeiro o ADI nº 6.034, objetivando questionar a constitucionalidade do item 17.25, afirmando que as publicidades online estariam diretamente sujeitas à incidência do ICMS-comunicação, o qual é de competência dos Estados-Membros. Nesse sentido, na ação constitucional em tela, apesar da redação do item 17.25 constar o termo inserção, tal atividade é manifesta, na realidade, como uma veiculação de publicidade, a qual por sua vez é uma espécie do gênero serviço de comunicação.

Ocorre que a argumentação exposta pela ADI nº 6.034 é equivocada e afastada da realidade, isto porque é certo que, para fins da incidência do ICMS-comunicação, não basta exclusivamente que haja a ocorrência da comunicação, sendo imprescindível a efetiva prestação do serviço de comunicação, o qual é realizado quando um terceiro intermedia a comunicação entre emissor e receptor, disponibilizando um processo eletromagnético unilateral ou bilateral, entregando uma mensagem codificada. Isto posto, aquele que presta o serviço de comunicação deverá possuir o domínio e a exploração e operacionalização, exercendo uma obrigação de fazer, tendo o dever de tele transmitir a mensagem do emissor para o receptor, se sujeitando com o resultado dessa entrega (MOREIRA ; TEIXEIRA, 2019, apud QUINTELA ; SERGIO, 2019).

Com base nos entendimentos manifestos acima, bem como dos estudiosos Rosa (2015 , *apud* QUINTELA e SERGIO, 2019) considera-se que as publicidades online são passíveis da incidência do ISS, o qual possui determinados critérios para sua incidência, quais sejam critério material, manifesto como a prestação de um serviço constante no rol da Lei Complementar nº 116/2003, bem como manifesta como critério temporal o momento em que se finaliza a prestação dos serviços. Neste aspecto, faz-se necessário a abertura de um parêntese, isto porque na publicidade online, a finalização do serviço é diferente de acordo com cada tipo de anúncio, visto que determinados domínios cobram apenas pela publicação do anúncio por um prazo específico, enquanto outros o fazem de acordo com o número de visitas e cliques que determinado anúncio possui.

Neste íterim, ainda no entendimento do supracitado autor acerca dos critérios de incidência do referido instituto, cita-se o critério espacial, o qual é considerado o local do estabelecimento do prestador, ou, na hipótese da falta deste, o domicílio do prestador, entretanto, no tocante às publicidades online, considera-se como estabelecimento o domínio na internet ou o domicílio do prestador (ROSA, 2015, apud QUINTELA ; SERGIO, 2019).

Por fim, o supracitado autor manifesta o critério pessoal da incidência do ISS, o qual é formado pelo sujeito ativo, sendo o município onde se localiza a empresa prestadora de serviços ou o município em que a prestação de serviço é finalizada, e o sujeito passivo como o prestador do serviço, ou o proprietário do domínio.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentre as principais conclusões, ressalta-se que as publicidades online são passíveis à tributação, mais especificamente à incidência do ISSQN; assim como o fato de que não há de se falar em qualquer inconstitucionalidade do item 17.25, o qual, através da promulgação da Lei Complementar nº 157/16, versa acerca da modalidade publicitária em epígrafe, a qual apenas a partir da inserção do referido item à Lei Complementar nº 116/2003 que os Municípios passaram a possuir a autorização necessária para prosseguir com a cobrança sobre a inserção de publicidade em quaisquer meios de divulgação.

Ainda assim, reitera-se o entendimento de que o crescimento exponencial da tecnologia e de seus meios de comunicação mudaram inúmeros segmentos em nossas vidas, dentre estes, a economia, a qual se submeteu a alterações significativas em sua matéria, visto tecnologias que alteraram, inclusive, a publicidade e propaganda e suas espécies de veiculação e promoção.

Nesse sentido, o Direito Tributário, o qual possui como fito determinar e fiscalizar a arrecadação de tributos entre o Estado e o Contribuinte, deve buscar sua capacidade adaptativa aos avanços sociais e culturais, a fim de que este acompanhe a velocidade dos fenômenos sociais. À vista disso, surge ao legislador, dentro das inúmeras mudanças que estamos vivendo, a necessidade de adaptar o arcabouço legal à novos entendimentos de publicidade e às novas formas de divulgar informações, citando a imensa dificuldade encontrada pelo legislador na tributação

de tais fatos jurídicos virtuais, isto porque estes são provenientes de tecnologias e institutos recentes, os quais de igual modo estão em constante alteração.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **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". Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 25 fev. 2022v

BRASIL. **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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 25 fev. 2022.

CARVALHO, J. H. D. **A publicidade nas redes sociais e a geração y: a** Emergência de novas formas de comunicação publicitária. 2011. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/panam/pdf/GT2_Art8_Joao.pdf. Acesso em: 23 fev. 2022.

SÃO PAULO. Imprensa Oficial. Parecer Normativo SF nº 01, de 09 de março de 2016. **Diário Oficial da Cidade de São Paulo**. São Paulo, SP, 10 mar. 2016, p.14. Disponível em: https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2016%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fmarco%2f10%2fpag_0014_BVGSM966H0OIPe5KOUM58DDQFEP.pdf&pagina=14&data=10/03/2016&caderno=Di%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100014. Acesso em: 25 fev. 2022.

MEDEIROS, F. B. dos S. Conceitos de Tributo e as Espécies Tributárias. 2017. Disponível em: <https://fredericobsm.jusbrasil.com.br/artigos/416799421/conceito-de-tributo-e-as-especies-tributarias>. Acesso em 25 fev. 2022.

PADILHA. M. A. L. P; SANTOS. B. A tributação de publicidade online. **Revista Consultor Jurídico**. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-fev-12/maria-angela-padilha-tributacao-publicidade-online#:~:text=Posteriormente%2C%20a%20LC%20n%C2%BA%20157,sons%20e%20imagens%20de%20recep%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 25 fev. 2022.

PATEL, N. **Publicidade**: conceito, tipos e a importância nos negócios. 2019. Disponível em: <https://neilpatel.com/br/blog/publicidade/>. Acesso em: 23 fev. 2022.

QUINTELA, G. C; SERGIO, S. R. **Desafios na tributação da publicidade online**. 2019. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/07/desafios-tributacao-publicidade-online.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2022.

VARGAS. T. **Imposto, taxa e contribuição**: quantos tipos de tributos existem no Brasil? 2021. Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/imposto-taxa-e-contribuicao-quantos-tipos-de-tributos-existem-no-brasil/>. Acesso em: 25 fev. 2022.