

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

JOÃO HENRIQUE DE MORAES MACHADO ROSA

**A PUBLICIDADE NA INTERNET E SUAS FORMAS DE
TRIBUTAÇÃO**

São José dos Campos

2015

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

JOÃO HENRIQUE DE MORAES MACHADO ROSA

**A PUBLICIDADE NA INTERNET E SUAS FORMAS DE
TRIBUTAÇÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários

São José dos Campos

2015

RESUMO

O presente artigo científico estuda a nova realidade do Direito, que busca regular as relações entre o mundo real e o mundo virtual, onde a precariedade do sistema normativo faz com que a doutrina e a jurisprudência tenham que adequar novas situações ao contexto jurídico para que o Direito possa se manter atendendo às necessidades da sociedade.

Nesta conjuntura, o mundo virtual trouxe novas realidades que nunca foram presenciadas no mundo dos fatos e conseqüentemente não foram reguladas pelo legislativo. Neste sentido, a sociedade experimentou mudanças em todos os seus setores, a comunicação se intensificou e a busca por informações rápidas fizeram com que diversos setores tivessem que se modernizar e se adaptar, assim como o setor de marketing.

Assim, o marketing e a publicidade na Internet se adaptaram para atender a maior quantidade de pessoas dentro daquilo que almejam adquirir. Isso se tornou tão importante que determinados sites passaram a prestar serviços de maneira gratuita simplesmente para que a quantidade de acessos ao servidor fizesse com que o valor da publicidade naquela página da Internet se tornasse maior.

Ocorre que como a legislação em vigor não se expande na mesma velocidade em que a Internet. A discrepância foi se evidenciando com o passar dos anos, de modo que atualmente o Fisco tem dificuldades em tributar os fatos jurídicos tributários virtuais, bem como os contribuintes não sabem se devem ou a quem devem.

Portanto, este artigo busca esclarecer as dúvidas anteriormente suscitadas, pois somente com o estudo proporcionado pela Doutrina e Jurisprudência que haverá resposta para as crescentes lacunas legislativas ante relação às novas realidades sociais.

Palavras-chaves – virtual; tributação; marketing; publicidade; propaganda.

ABSTRACT

This scientific article studies the new reality of the law, which currently seeks to regulate relations which are arranged in the real world and in the virtual world, where the precariousness of the regulatory system makes the doctrine and jurisprudence have to adapt to new situations legal context for the law can keep serving the needs of society.

In this context, the virtual world brought situations that have never been witnessed in the world of facts, consequently were not regulated by the legislative, so the society has experienced changes in all sectors, the communication got intensified and the search for quick informations caused the sector advertising had to adapt to this new reality.

Thus, the marketing and their advertisements on the Internet had to be modernized to reach as many people in what aims to acquire and it has become so important that some sites began to provide services free way simply for the number of accesses to the server would cause the value of advertising that the website would get bigger.

It turns out that as the legislation does not expand as fast as the Internet and the discrepancy was showing up over the years, so that now the tax authorities do not know how to charge taxpayers about virtual tax legal facts and taxpayers do not know who to pay.

Therefore, this article seeks to clarify the questions raised above, because only the study provided by the Doctrine and Jurisprudence that will respond to the growing legislative gaps before relation to new social realities.

Keywords – Virtual; taxation; marketing; adverting.

Sumário

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 1 |
| 1. PUBLICIDADE NA INTERNET | 2 |
| 1.1. O marketing, a propaganda e a publicidade | 2 |
| 1.2. Publicidade digital | 3 |
| 1.2.1. Banners; | 4 |
| 1.2.2. <i>Spams</i> e Malas Diretas; | 5 |
| 1.2.3. Anúncios em vídeos ou <i>video ads</i> ; | 5 |
| 1.2.4. <i>Links</i> em tela ou <i>pop-up-ads</i> e <i>pop-up-unders</i> ; | 6 |
| 1.2.5. <i>Hotsites</i> (Micro sites ou <i>promo pages</i>); | 7 |
| 1.2.6. Marketing de pesquisa ou <i>Search Marketing</i> . | 7 |
| 2. OS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE A PUBLICIDADE NA INTERNET | 8 |
| 2.1. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) | 8 |
| 2.1.1. Critérios da hipótese de incidência do ISS na inclusão de publicidade na Internet | 10 |
| 2.1.1.1. Critério Material | 10 |
| 2.1.1.2. Critério Temporal | 11 |
| 2.1.1.3. Critério Espacial | 12 |
| 2.1.1.4. Critério Pessoal | 12 |
| 2.1.1.5. Critério Quantitativo | 13 |
| 2.2. ICMS Serviços de Comunicação | 13 |
| 2.2.1. Critérios da hipótese de incidência do ICMS | 14 |
| 2.2.1.1. Critério Material | 14 |
| 2.2.1.2. Critério Temporal | 16 |
| 2.2.1.3. Critério Espacial | 18 |
| 2.2.1.4. Critério Pessoal | 19 |
| 2.2.1.5. Critério Quantitativo | 19 |
| 3. CONCLUSÃO E SÍNTESE FINAL | 20 |
| REFERÊNCIAS | 23 |

INTRODUÇÃO

Este artigo tem intentado elucidar as questões relativas à tributação da publicidade na Internet visando com isto auxiliar o Fisco e seus contribuintes, pois a incerteza quanto a aplicação de tributos na publicidade faz com que uma receita importante que deveria ser utilizada em favor dos contribuintes acabe nunca sendo recebida por problemáticas que a própria doutrina e jurisprudência podem resolver.

O problema que envolve a maioria das relações no mundo virtual é que o Direito foi projetado para vigorar sobre fatos do mundo material. Deste modo, grande parte da legislação existente atualmente pode ser aplicada ao contexto digital, desde que por analogia e interpretação aplicadas pela doutrina e jurisprudência, tendo em vista que o legislativo não consegue desenvolver sua atividade legislante no mesmo espaço de tempo em que crescem as novas tecnologias.

Por se tratar de um tema que envolve outras áreas como o Marketing e o Direito Digital, objetiva-se uma visão abrangente do tema, intentando que o receptor das mensagens contidas no texto possa compreender a extensão de seu conteúdo e tirar suas conclusões de maneira imparcial, visando sempre o tema alvo deste trabalho.

Alguns termos e acepções veiculados neste artigo serão voltados às áreas de marketing e redes de computadores, e por serem essenciais ao entendimento do contexto relacionado ao tema somente se utilizarão quando realmente forem essenciais para tornar a leitura mais aprazível e confortável aos leitores.

Finalmente, é importante salientar a importância da análise feita neste artigo, tendo em vista que a sociedade vive cotidianamente o Direito Digital e o Estado como ente arrecadador precisa se inserir por completo neste mesmo patamar para que evite discriminações negativas entre pessoas em idêntica situação e também para que mantenha sua utilidade ante a sociedade em constante evolução.

1. PUBLICIDADE NA INTERNET

1.1. O marketing, a propaganda e a publicidade

Diferente do que propõe o senso comum, marketing não se confunde com a publicidade e a propaganda e a recíproca também se aplica, pois não são palavras sinônimas. Na verdade são vernáculos entrelaçados em uma relação gênero-espécie onde o marketing é o gênero e a publicidade e a propaganda são as espécies.

É importante sobressaltar que nem mesmo o legislador ao criar o Código de Defesa do Consumidor soube se expressar de maneira correta, pois utilizou os termos publicidade e propaganda como sinônimos. Neste contexto o Direito se igualou a linguagem vulgar alterando conceitos importantes dentro do estudo do marketing.

Deste modo, tomando como base a primeira premissa pode-se dizer que o marketing objetiva não apenas a promoção de produtos e serviços, mas seu intuito vai muito mais além, pois o marketing trabalha o pré-venda, venda e a pós venda, identificando consumidores, estabelecendo compostos mercadológicos adequados, preservando consumidores e agregando valores aos produtos ou serviços, diferenciando determinadas organizações de suas concorrentes. (SILVA, 2005, p.39)

Assim, pode-se dizer que embora sejam distintos o marketing se assemelha em alguns pontos à propaganda, pois o planejamento que é a base de atuação do marketing inclui a propaganda além de outros elementos, demonstrando assim que a propaganda está contida no marketing. (SILVA, 2007, p.13)

Não obstante ao anteriormente descrito, a *American Marketing Association* (AMA), entidade de grande renome na área, descreve o marketing como uma atividade, um conjunto de instituições e processos que tem como fulcro a criação, comunicação, entrega e troca de ofertas que tenham valores não apenas para os clientes, mas também para seus parceiros e sociedade. (SILVA, 2007, p.13)

Outros como KOTLER, veem o marketing como um processo social onde pessoas e grupos de pessoas conseguem aquilo que necessitam ou almejam com a criação, oferta e livre negociação de produtos e serviços de valor com outros. (2012, p. 04)

Por outro lado, a propaganda é uma técnica de persuasão que inicialmente foi utilizada pelo Vaticano no século XVII para designar um órgão que tinha função de organizar as formas de difusão dos ideais cristãos ante as ideologias da reforma Luterana.

A partir daí a propaganda se desenvolveu tornando-se uma das formas de expressão do marketing, assim, pode-se dizer que propaganda é uma forma paga de apresentação, divulgação e promoção não pessoal de ideias, produtos e serviços, ou de caráter institucional realizada por determinado patrocinador. Além disso, deve haver vinculação da propaganda a um público-alvo específico, ou seja, deve atingir um número de pessoas ao mesmo tempo durante um determinado período. (FARIAS; DUSCHITZ; CARVALHO, 2014, p.171)

Destaca-se que a propaganda tem como sua finalidade a propagação de ideias que influenciem o homem política, cívica ou religiosamente, ou seja, é um ato de propagar princípios, teorias, promovendo um sistema ideológico sem cunho comercial.

O aspecto pagamento é bastante relevante neste conceito, tendo em vista que o espaço para a mensagem de propaganda normalmente precisa ser comprado, diferente do que ocorre nos anúncios de serviços públicos, que algumas vezes tem o tempo de propaganda e o espaço doados. (KERIN; HARTLEY; BERKOWITZ; RUDELIUS, 2011, p.260)

Já a publicidade é conceituada como a arte de tornar público, divulgando um fato ou uma ideia, considerando objetivos comerciais, despertando desejos de compra que ensejará finalmente na aquisição de determinado produto ou serviço.

Diferente da propaganda a publicidade deve obrigatoriamente possuir caráter comercial. Nestes termos a publicidade necessita de um produto ou serviço para que possa existir ao passo que a propaganda pode difundir uma ideia ou doutrina sem intuítos mercantis. (GONÇALEZ, 2012, p.8-9)

Assim, para um melhor entendimento dos próximos capítulos serão utilizadas as premissas acima suscitadas, ou seja é necessário que o leitor compreenda que marketing é um sistema que possui como elementos a propaganda e a publicidade. A publicidade e a propaganda possuem conceitos muito próximos, porém a publicidade possui fins econômicos e a propaganda pretende divulgar ideologias.

1.2. Publicidade digital

Por terem se desenvolvido rapidamente a partir da década de 90, os meios eletrônicos se tornaram uma das mais importantes formas de marketing direto da atualidade. Diferente dos demais meios de propagação de ideias, tais como as malas diretas e as revistas,

a Internet consegue individualizar conteúdos para cada usuário e este mesmo usuário poderá personaliza-los ainda mais de acordo com as buscas que realiza na Internet.

Deve-se ressaltar que o cliente é o responsável por praticamente toda relação de consumo por ele finalizada na Internet, tendo em vista que, caso o usuário queira, ele nem ao menos precisa se comunicar com empregados da empresa, simplesmente escolhe o que quer e quanto pretende pagar. Deste modo, o planejamento do marketing digital é de extrema importância para que os clientes sejam atraídos a efetivar suas compras na Internet.

Como o ambiente virtual se tornou bastante diferenciado e atrativo, com o passar dos anos foram criadas novas formas de produção publicitária para este ambiente e algumas se assemelham àquelas existentes no mundo real, tal como os banners. Assim, pela publicidade na Internet possuir características próprias, pode-se elencar os meios de publicidade na Internet como: banners; spams; anúncios em vídeos; links em tela; sites de destinação; hotspots (micro sites ou promo pages);

1.2.1. Banners;

Na Internet são considerados banners as mensagens em formato de faixa dispostas em locais de grande visibilidade de sites que possuem grande visualização na Internet. A função destes banners é direcionar os usuários aos sites de produtos ou serviços que mais lhes agradem (BOONE, KURTZ, 2015, p. 162).

Os banners são as formas mais comuns de propaganda na Internet e inicialmente eram eles os responsáveis pela maior parte das propagandas na Internet, ocorre que com o passar dos anos houve um desgaste no seu uso e atualmente acredita-se que a taxa de resposta dos usuários aos banners é de aproximadamente 1% (BELCH, 2008, p. 476).

Uma das tecnologias que mais auxiliou o desenvolvimento dos banners nos últimos tempos foi o desenvolvimento do *AdSense*, do Google, que nada mais é que um programa que direciona determinados anúncios publicitários aos usuários de acordo com suas pesquisas recentes. Assim, os banners mostram ao usuário somente aquilo que realmente o interessa, garantindo mais cliques e conseqüentemente mais dinheiro a empresa que hospeda aquela publicidade (TURBAN; LEIDNER; MCLEAN; VETHERBE, 2008, p. 211).

Com base no programa anteriormente mencionado outras empresas passaram a desenvolver seus próprios melhoramentos, de modo a maximizar a quantidade de visualizações de suas publicidades na Internet.

1.2.2. Spams e Malas Diretas;

Conhecido também como “e-mail de lixeira” ou “e-mail comercial não solicitado”, os *spams* são e-mails não esperados e que muitas vezes não interessam ao usuário do provedor de correio eletrônico, na verdade os spams foram umas das primeiras formas de propaganda por meio eletrônico. Porém muitos consumidores os consideravam indesejáveis, sendo que as grandes marcas estão cada vez mais se utilizando de uma outra forma de propaganda, as malas diretas.

O que realmente maximiza o desenvolvimento dos *spams* é o baixo custo deste tipo de publicidade na Internet, tendo em vista que existem até mesmo alguns programas gratuitos na Internet que tem a função de enviar e-mails para uma enorme quantidade de pessoas de maneira aleatória. Por este motivo, embora invasivo e bastante prejudicial, os spams continuam se desenvolvendo na Internet.

Diferente dos spams, as malas diretas são esperadas pelos usuários, pois são eles que se cadastram em determinados sites requisitando receber mais informações acerca de determinado assunto, produto ou serviço. A partir dos interesses expostos pelos usuários que as empresas passam a enviar suas publicidades, marketing de permissão, e caso o interesse desapareça os usuários podem requerer o não recebimento de novas malas diretas, o que fez a aceitação da mala direta ser bastante superior em relação às dos *spams* (BELCH, 2008, p. 501).

Embora a quantidade de pessoas atingidas pelas malas diretas seja menor que aquelas atingidas pelos spams, a aceitação das informações trazidas pelas malas diretas é maior que a dos spams e os custos para envio dos e-mails também é reduzido, facilitando sua aceitabilidade pelas empresas.

1.2.3. Anúncios em vídeos ou *video ads*;

Com a intensificação do uso da Internet, um dos ramos que se desenvolveu drasticamente foi o audiovisual e esse crescimento trouxe consigo a utilização de anúncios em vídeo ou *video ads* que são breves mensagens de marketing que aparecem antes, durante ou depois da visualização de vídeos. Sua função é a mesma dos comerciais televisivos, porém algumas vezes podem incluir nos vídeos alguns links que podem direcionar o usuário a determinado site de produtos ou serviços (BOONE, KURTZ, 2015, p. 162).

Os anúncios em vídeo não necessariamente precisam se apresentar como pré-vídeos que antecedem aquele que o usuário pretende assistir, mas podem, por exemplo, estar dispostos em uma página da Internet como uma espécie de *pop-up* de vídeo que aparece logo que o usuário tenta acessar sua página de interesse.

Geralmente, a publicação deste tipo de propaganda em sites na Internet varia de preço de acordo com a quantidade de visitantes do site que hospedará a propaganda. Alguns sites cobram pela quantidade de visualizações que a propaganda teve em determinado período (*True views ads*), outros cobram simplesmente pelo período em que a propaganda ficou publicada, não importando a quantidade de visualizações neste período (*video ads*).

Há também as propagandas conhecidas como *true view in Stream Ads*, que são aquelas que após passados alguns segundos o usuário pode optar por terminar de assisti-las ou simplesmente pular a propaganda e ir para o vídeo desejado. Nestes casos, algumas empresas somente cobram o contratante caso o usuário assista parte do vídeo ou o vídeo no todo, de outro modo não há cobrança por sua curta visualização.

Existem finalmente, o *Overlay in Video-Ads* ou sobreposição de anúncios em um vídeo, que nada mais são que as faixas de propaganda que aparecem na parte inferior dos vídeos assistidos pelos usuários e que usualmente são pagas pela contratante à contratada por cada clique dado por um usuário naquele anúncio. (TAYLOR, 2012, p. 123-125)

Assim, pode-se dizer que existem diversas formas de publicação de propagandas em vídeos na Internet, mais ainda que existem diversas formas de pagamento pela publicação de anúncios em vídeos da Internet e isso refletirá na forma como o Fisco deverá lidar com estas situações.

1.2.4. Links em tela ou *pop-up-ads* e *pop-up-unders*;

Pop-ups são janelas separadas do conteúdo original do site que aparecem como uma mensagem de advertência em frente ao conteúdo do site que o usuário pretende visualizar (BOONE, KURTZ, 2015, p. 162).

Enquanto alguns consideram que estas formas de publicidade são eficientes, outros acreditam se tratar de uma forma ruim de anúncio. Um estudo revelou que 93% das pessoas consideram os *pop-ups* e os *pop-up-unders* chatos ou muito chatos, motivo pelo qual esta forma de publicidade não tem se difundido e fez com que os navegadores de Internet criassem bloqueadores de *pop-ups* (BELCH, 2008, p. 476).

Alguns ainda entendem que os *pop-ups* são formas de *spam*, pois são invasivos e possuem características muito próximas, porém neste artigo não se há de considerar *spam* e *pop-up* como sinônimos. (BELCH, 2008, p. 478)

Finalmente, é importante destacar que assim como os *vídeo ads*, as publicidades veiculadas pelos *pop-ups* podem ter formas diversas de pagamento, algumas simplesmente por sua inclusão em determinada página por determinado tempo e outras pela quantidade de cliques que os usuários deram naquele anúncio.

1.2.5. Hotsites (Micro sites ou promo pages);

Os *Hotsites* são conhecidos principalmente por hospedarem poucas páginas, sem muitos subitens, e tem como função básica promover determinado produto ou serviço por um determinado momento, geralmente 1(um) mês.

Esses *Hotsites* são criados com fins publicitários e são mais baratos que algumas outras formas de publicidade, tendo em vista que a empresa que pretende publicar seu produto ou serviço na Internet simplesmente compra um Domínio e publica suas informações neste local, de modo que não precisa contratar um espaço em um outro site para promover sua marca.

Por este motivo, a existência desse tipo de publicidade é bastante vantajosa, pois é menos custoso que os demais, mas por ser um Domínio novo é bastante comum que as empresas empreguem outras formas de publicidade para promoverem seu *hot site* na Internet.

1.2.6. Marketing de pesquisa ou Search Marketing.

É um acordo entre duas empresas onde uma das interessada paga a um site de buscas na Internet, como o Google, um determinado valor para que o site de sua empresa apareça entre os primeiros da lista de mais buscados na Internet. (BOONE, KURTZ, 2015, p. 162)

Também pode ser empregado nas buscas por vídeos e outros conteúdos na Internet e funciona da mesma forma, ou seja, as empresas pagam para que os buscadores coloquem os sites destas empresas nos primeiros tópicos de pesquisa sobre determinado assunto.

A contraprestação efetivada neste tipo de negociação é a de pagamento simplesmente para que a empresa proprietária do buscador classifique o site da empresa contratante entre os primeiros da lista dos mais acessados por meio do buscador.

2. OS IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE A PUBLICIDADE NA INTERNET

Conforme demonstrado anteriormente, existe uma enorme quantidade de formas de se promover produtos e serviços na Internet, cada uma delas com suas particularidades e sem que a legislação tenha se adequadado a esta nova realidade os Fiscos Municipal e Estadual estão cada dia mais tentando receber seu montante pelas publicações feitas na Internet quando relativas às publicidades na Internet.

Assim, sabendo que até o momento não há conduta pacífica na jurisprudência e doutrina sobre a incidência de ISS ou de ICMS-Comunicações quanto as inserções de publicidade na Internet, serão demonstradas as correntes existentes para somente então poder verificar qual delas melhor se coaduna com a realidade

2.1. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Para os adeptos da corrente que afirma ser de competência do ISS a tributação sobre a publicidade na Internet, pois a Lei Complementar 116/2003 trouxe em sua lista de serviços os itens:

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

Com base nestes dois itens, os seguidores desta corrente se baseiam no juízo que embora a lista seja taxativa, sua interpretação é extensiva, de modo que quaisquer entendimentos baseados nos itens descritos nas listas poderão servir de base para a tributação por ISS. (PAULSEN, 2012, p.192)

Assim, os itens supramencionados serviriam de base para que o município pudesse incluir a divulgação de publicidade na Internet como tributável a título de ISS,

fazendo com que o ICMS serviços de comunicação não pudesse ser aplicado a publicidade na Internet.

CALMON, ao tratar do assunto imunidades dos livros e periódicos, deixa transparecer seu entendimento que é no sentido de que as atividades das agências de publicidade estão sujeitas ao ISS, ou seja, a mera inserção de uma publicidade em uma revista, periódico ou até mesmo na Internet, poderia em alguns casos não ser tributável por meio do ISS, caso não fosse considerada atividade típica de uma agência de publicidade. (2004, p.479).

Deste modo, é necessário analisar quais as atividades típicas de uma agência de publicidade, quais sejam:

- Criar mensagens publicitárias que divulgarão produtos, serviços e/ou marcas de anunciantes, enaltecendo sempre que possível as características positivas do item trabalhado;
- Produzir e materializar as ideias propostas e aprovadas;
- Estabelecer um canal entre a empresa anunciante e uma empresa meio (veículo de comunicação), buscando atingir o consumidor final. (GONÇALEZ, 2012, p.37)

Observando as informações acima, percebe-se claramente que as agências de publicidade atuam até o momento da intermediação entre a empresa anunciante e outra de comunicação que poderá auxiliar na divulgação de determinado produto ou serviço, mas não chega ao ponto de ser a agência publicitária quem adquire o espaço na Internet para a inserção de algum anúncio para o anunciante.

Assim, pode-se deduzir que as atividades descritas na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, do ponto de vista de Sacha CALMON, não incluem a inserção da publicidade em determinado meio de comunicação, pois não se trata de uma das atividades básicas praticadas por uma agência publicitária. (2004, p.479)

Porém, considerando a possibilidade da incidência do ISS, é importante destacar que o fato gerador do ISS se dá sempre que um prestador de serviços praticar uma das atividades descritas na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, mesmo que não seja sua atividade preponderante.

O art. 3º da referida Lei Complementar dispõe no sentido de que o pagamento deverá ser efetivado no local do estabelecimento do prestador, assim, para a publicidade na

Internet, o sujeito passivo será o detentor da propriedade do Domínio onde for incluída publicidade em caráter negocial.

Com base no anteriormente colacionado e considerando a possibilidade de tributação do ISS quanto às publicidades na Internet, passa-se a uma análise dos critérios que compõe o ISS para melhor definir como deverá ser aplicado tal tributo.

2.1.1. Critérios da hipótese de incidência do ISS na inclusão de publicidade na Internet

2.1.1.1. Critério Material

O critério material do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação de um serviço constante na lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

Tem-se neste primeiro momento um requisito que é bastante debatido, que conforme foi explanado anteriormente alguns afirmam que o serviço de inserção de publicações na Internet pode ser extraído da referida lista, tendo em vista uma interpretação extensiva dos itens 17.06 e 10.08, deste modo é possível a tributação pretendida pelos municípios.

Por outro lado, este não parece ser o entendimento que vem prevalecendo nos tribunais, muito embora ainda não exista jurisprudência pacificada acerca do assunto as decisões parecem seguir no sentido de não ser da competência municipal a tributação relativa às publicações de anúncios na Internet, conforme decisão que segue:

DÉCIMA QUINTA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

A leitura dos referidos contratos, com efeito, deixa certo tratar-se de ajustes segundo os quais os contratantes participam do sistema on line disponibilizado pela UOL para abrigar sites ou links, os quais, quando acessados, permitem a oferta de produtos daqueles, bem como para viabilizar a veiculação de propaganda. Como se percebe das disposições relativas à remuneração da UOL, a mesma não tem qualquer vinculação com as receitas dos contratantes provenientes de eventuais vendas, daí estar descaracterizando o agenciamento ou a corretagem ou intermediação de bens móveis e imóveis. (TJ/SP. Apelação nº 0072431-28.2006.8.26.0000. 15ª Câmara de Direito Público. Relator: Erbeta Filho. j. 2/07/2011).

Portanto, quanto ao critério material do ISS, pode-se dizer que não tem sido aceito pela jurisprudência, mas nada impede que os tribunais superiores revejam este posicionamento, motivo pelo qual se fez necessário este estudo acerca do tema.

2.1.1.2. Critério Temporal

O critério temporal do ISS é o momento em que se finaliza a prestação do serviço, conforme art. 1º, §1º da Lei Complementar 116/2003, porém nas publicidades na Internet existem dois momentos, o da inclusão da publicidade em determinado site e o efetivo clique do usuário, que demonstra a efetividade da publicidade e que pode gerar um crédito em favor da empresa proprietária do Domínio onde a publicidade foi posta, caso o contrato não seja de recebimento pela mera inclusão do anúncio.

É interessante salientar que os contratos na Internet muitas vezes são formalizados com um clique, motivo pelo qual se deu o nome de contratos de *clickwrap*, em analogia aos contratos de *shrinkwrap*, uma espécie de contrato onde o comprador “abre a embalagem antes de usar o produto” (ROHRMANN, 2005, p.61).

Assim, no caso das publicidades que somente são pagas quando o usuário da Internet clica nelas, considerar-se-ia cumprida a obrigação da contratada com o clique do usuário, por este motivo o fato gerador poderia ser considerado o momento do clique do usuário que finaliza o serviço de publicidade.

A outra forma de contrato possível é aquela em que a mera publicação do anúncio já cumpre as obrigações da proprietária de determinado Domínio na Internet. Neste caso, não há qualquer dúvida quanto ao momento da prestação que é o momento em que o anúncio foi publicado.

Além das possibilidades anteriormente elencadas, caso o serviço tenha se iniciado no exterior ou seja proveniente do exterior, também há a tributação do ISS, conforme art. 1º, §1º da Lei Complementar 116/2003. Deste modo, se um site como o *Deal Extreme*, site de compras online, incluir sua propaganda em um site com hospedagem no Brasil, ele poderá ser o sujeito passivo da obrigação tributária, porém parece impraticável a cobrança em razão de se tratar de um site localizado na China.

E caso se considere que o proprietário do Domínio na Internet seja o sujeito passivo da supramencionada obrigação, se o proprietário do Domínio também estiver localizado no estrangeiro, o Fisco voltará ao mesmo impasse anteriormente travado.

Mais do que isso, esse entrave poderá desfavorecer os sites nacionais, pois eles poderão sofrer a cobrança do ISS pelo Fisco, mas os sites localizados no exterior não terão tal problema, causando uma disparidade que vai, inclusive, contra os princípios fundamentais da Constituição da República de 1988.

2.1.1.3. Critério Espacial

O Critério Espacial do ISS de acordo com a LC nº 116/2003, em seu art.3º, é o local do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador, neste sentido, da perspectiva da Internet quem iria inserir a publicidade em seu Domínio seria, via de regra, o proprietário do Domínio na Internet.

Assim, pode-se dizer que o critério espacial nos negócios de publicidade na Internet seria o local do estabelecimento do proprietário do Domínio na Internet ou seu domicílio.

É possível notar, mais uma vez, que grande parte dos Domínios da Internet são provenientes de outros países e embora o serviço tenha se iniciado no exterior e concluído no Brasil, seria impraticável uma cobrança fiscal internacional, o que geraria uma forte discrepância entre as empresas com sites nacionais e empresas com sites no exterior.

Além disso, algumas empresas liberam Domínios para que seus usuários possam criar seus sites, provedores de hospedagem, como por exemplo o Google que é proprietária dos Domínios “*blogspot*”. Nestes casos, enquanto perdurarem as publicações de anúncios nestes sites os efetivos proprietários, provedores de hospedagem, poderão responder como sujeitos passivos do tributo a que não deram causa diretamente e posteriormente cobrar seus usuários em ação regressiva.

Portanto, embora o critério espacial já esteja melhor delimitado quanto às suas questões básicas, quando o assunto abordado é uma possível cobrança de ISS por publicação de anúncios na Internet esse assunto ainda possui diversas peculiaridades que atrapalham o Fisco em sua efetiva aplicação.

2.1.1.4. Critério Pessoal

O Critério Pessoal do ISS é formado pelo sujeito ativo, município onde se localizar a empresa prestadora de serviços ou, caso a operação se inicie no exterior, pelo município em que se finalizar a prestação de serviço, e pelo sujeito passivo, prestador do serviço, ocorre que, conforme se sabe o prestador do serviço seria o proprietário do Domínio onde a publicidade foi feita e isso pode causar problemas de duas proporções:

- O proprietário do Domínio residir e/ou ter domicílio no exterior, não podendo ser cobrado pelo Fisco brasileiro;
- O proprietário do Domínio não ser o real contratado para publicar determinado anúncio na Internet e mesmo assim ter que arcar com o tributo.

Por se tratar de assunto já abordado anteriormente, passa-se a análise do próximo critério da hipótese de incidência.

2.1.1.5. Critério Quantitativo

A base de cálculo do ISS, conforme art. 7º da LC 116/2003, é o preço do serviço e para as operações de inclusão de publicidade na Internet será o valor inerente à prestação do serviço.

Ocorre que alguns contratos entre tomadora de serviços e prestadora são pagos somente pelo tempo em que aquela publicidade estiver inserida em determinada *homepage*, porém outros contratos são pagos de acordo com a quantidade de acessos que aquela propaganda possuiu em determinado período. Por este motivo, a base de cálculo pode variar, chegando inclusive à gratuidade caso determinada publicidade nunca seja acessada por ninguém num determinado período.

Quanto às alíquotas possíveis o ISS pode variar até o máximo de 5%, conforme art. 8º, II, da supramencionada lei, portanto cada município possui competência para alterá-las conforme seus interesses.

Embora alguns problemas possam ser identificados quanto ao critério quantitativo do ISS nas operações levadas a estudos, a hipótese de incidência é bastante abalada pelo critério material, que sofre grandes críticas pela doutrina e jurisprudência.

2.2. ICMS Serviços de Comunicação

Enquanto uma corrente acredita haver incidência do ISS nas operações de inserção de publicidade na Internet, outra corrente sopesa o fato de ser competência estadual por meio do ICMS comunicações a tributação nas referidas operações na Internet.

Para os adeptos desta corrente não há nenhum item na lista anexa à Lei 116/2003 que trate deste tipo de serviço de modo a caracterizar a incidência do ISS, além disso, por se tratar de serviço de comunicação ensejaria a incidência do ICMS-Comunicações, tendo em vista o art. 2º, III, da Lei Complementar 87/1996.

Além disso, destacam de maneira reiterada que a incidência do referido tributo não se dá apenas pela mera comunicação, mas sim pela prestação do serviço de comunicação, cuja onerosidade gera reciprocidade de obrigações entre o contratado e o anunciante.

Conforme bem salienta CARRAZZA, o fato imponível do ICMS-comunicações se dá somente ocorre em razão de negócio jurídico firmado entre particulares e desde que os serviços sejam efetivamente prestados (2011, p. 208).

Assim, tomando como base tal premissa, o próprio CARRAZZA entende que não é necessário nenhum estudo técnico sobre o significado de comunicação, muito menos estudar os equipamentos necessários para que ela ocorra, somente é necessário que se estude os termos da lei para que se extraia o necessário para aplicação da norma tributária (2011, p.208).

Todavia, nem todos compreendem desta maneira, FLORIANI entende que o vocábulo “prestação de serviços” foi utilizado diversas vezes, perdendo seu valor semântico original e passando a assumir vertentes que somente poderão ser entendidas com o esclarecimento do que se extrai do termo comunicação (2008, p. 03).

Assim ante a diversidade de formas que a publicidade assume na Internet, se faz necessário o estudo da expressão “prestação de serviços de comunicação” como forma de esclarecer quais os requisitos necessários para que ocorra a incidência do ICMS-Comunicações.

2.2.1. Critérios da hipótese de incidência do ICMS

2.2.1.1. Critério Material

Com base no art. 155, II da Constituição da República de 1988 e no art. 2º da Lei Complementar 87/1996, pode-se dizer que o critério material do ICMS-Comunicação é a prestação dos serviços de comunicação em caráter comercial. Assim, passa-se a uma exposição acerca do que se entende sobre prestação de serviços de comunicação.

A prestação de serviços de comunicação não necessariamente indica tributação da comunicação, pois somente são tributáveis as relações comerciais que envolvam a comunicação.

Na tentativa de delimitar o conceito de comunicação, o Decreto 97.057/1988 (Código Brasileiro de Telecomunicações), em seu art. 6º, descreveu a comunicação como a transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais.

Muito longe de atender ao raciocínio técnico de estudiosos sobre o tema, um dos temas de maior repercussão era o fato de o Código Brasileiro de Telecomunicações ter descrito a comunicação como passível de ser realizada unilateralmente, embora muitos doutrinadores entendam que a comunicação somente se efetiva pela bilateralidade emissor e receptor.

Há quem afirme, inclusive, que a bilateralidade não é essencial à comunicação, pois a comunicação pode se dar em um sentido único, sem que o receptor da mensagem se manifeste acerca do conteúdo remetido. Do mesmo modo, o prestador de serviços de comunicação é aquele que oferece os meios (equipamentos, dispositivos e interfaces) para a efetiva comunicação (DISTRITO FEDERAL, 2002, p.3).

Neste sentido, corrobora o ilustre doutrinador Marco Aurélio GRECO, conforme o que segue:

Prestador do serviço de comunicação é aquele que fornece os respectivos meios para a comunicação, assim entendidos não apenas aqueles que tornam possível a instauração de uma relação comunicativa tais como interfaces, dispositivos, equipamentos, etc. Em outras palavras, presta serviço de comunicação quem fornece o “ambiente de comunicação” (2000, p.124)

Mesmo após a publicação da Lei Complementar nº 87/1996, que em seu art. 2º, III, que delimitou a aplicação do ICMS-Comunicação, os defensores desta tese se mantiveram, alegando que a lei supramencionada simplesmente deixou claro que qualquer tipo de serviço de comunicação está sujeito ao ICMS-Comunicações.

Enquanto esta corrente defende a aplicação do referido ICMS, outros estudiosos entendem que os serviços de comunicação tributáveis são aqueles que se referem às relações de transmissão que tornam possíveis as relações comunicativas (FLORIANI, 2008, p.30).

CARRAZZA entende ainda que somente haverá incidência do referido tributo quando apenas quando o serviço for efetivamente prestado, ou seja, quando o usuário do serviço dele se utilizar, a mera disponibilização do serviço não dá margem à incidência do ICMS (2011, p. 219).

Além disso, para a grande maioria da doutrina, a comunicação somente se dará se existirem os seguintes elementos: emissor; mensagem; canal; código e receptor. Deste modo, a falta de algum destes elementos impossibilitaria a comunicação e conseqüentemente a imposição do ICMS-Comunicações (FLORIANI, 2008, p.32).

CARRAZZA, por outro lado, discorda da necessidade do referido estudo, pois acredita que somente se deve lidar com a linguagem jurídica no tratar dos tributos e neste contexto, é suficiente para que o interprete possa tomar decisões acerca da tributação relativa ao ICMS (2011, p. 220).

De um modo ou de outro, a incidência se dará sempre que houver a prestação do serviço de comunicação, em relação negocial, porém para efeito deste artigo respeita-se a posição de CARRAZZA, mas será utilizada a corrente defendida por FLORIANI.

2.2.1.2. Critério Temporal

Conforme salientado anteriormente, a comunicação não pode ser vista como fato imponible do ICMS-Comunicações, na verdade a prestação do serviço de comunicação, em caráter negocial, que dá ensejo a tributação do referido imposto, mais que isso, tributa-se não a atividade potencial, mas sim a efetiva prestação do serviço de comunicação de maneira negocial, entendimento substanciado no art. 2º, III, da Lei Complementar 87/1996.

Por este motivo, pode-se dizer que o critério temporal do ICMS-Comunicações é a efetiva prestação do serviço de comunicações. A partir deste momento, quando os interlocutores conseguirem se expressar por intermédio de um serviço de comunicação efetivamente prestado, haverá a incidência do ICMS-Comunicações.

Todavia, a prestação do serviço de inclusão de publicidade pode variar de acordo com o contrato firmado entre as partes, de modo que o pagamento pelo serviço de publicidade pode se dar simplesmente pelo período em que foi veiculado o anúncio ou pela quantidade de visualizações que a propaganda alcançou naquela página num determinado período.

Em uma análise simples do contexto temos três pessoas participantes da relação de publicidade na Internet, quais sejam: o proprietário da publicidade (tomador do serviço), o proprietário do Domínio onde a publicidade será inserida (prestador) e o internauta (terceiro) que poderá ou não verificar tal publicidade.

Considerando possível a tributação, o momento em que haveria comunicação entre eles, estando identificados o emissor, o receptor, a mensagem e o meio seria aquele em que o usuário, ora terceiro na relação, clicasse sobre o ícone de publicidade, acessando seu conteúdo, pois neste momento haveria o redirecionamento do usuário à página do proprietário do anúncio e a partir daí se poderia identificar tanto o emissor quanto o receptor da mensagem, por meio do IP (Internet protocol).

Partindo dessa premissa, estariam dispostos todos os elementos necessários à comunicação, pois o emissor que enviou sua mensagem (publicidade), por determinado meio (proprietário do Domínio), conseguiria que receptores (identificáveis), entendessem sua mensagem (código).

O fato anteriormente disposto é comprovável, pois um dos meios já apresentados anteriormente para indicar ao usuário os produtos que melhor lhes provém é o *AdSense* criado pelo Google e que baseia-se em pesquisas feitas pelo usuário para indicar a ele produtos e serviços que interessem, tudo isso com lastro no sistema que monitora o endereço IP de um usuário conectado à rede.

Claro que alguns autores ainda acreditam ser necessário que o emissor e o receptor tenham ao menos a possibilidade de inverterem papéis, ou seja, o receptor deve poder responder à mensagem a ele enviada, para que se produza a comunicação. Nesses termos seria impraticável a cobrança do ICMS-Comunicações na Internet, todavia este entendimento não é pacífico, conforme se nota pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que segue:

Ao contrário do alegado pela apelante, considero que o fato de serem incertos os destinatários da mensagem e a circunstância de não haver possibilidade de inversão de polos entre emissor e receptores não descaracterizam os serviços de comunicação a que se referem o artigo 155, II, da Constituição Federal e o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96. (STF - RE: 595476 SP, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 30/08/2012, Data de Publicação: DJe-176 DIVULG 05/09/2012 PUBLIC 06/09/2012)

Assim, a mera postagem de uma publicidade na Internet não ensejaria a cobrança do referido imposto, pois não se efetivou a comunicação propriamente dita, somente ocorre a prestação de um serviço de postagem onerosa num provedor de hospedagem. Por outro lado, caso a publicidade seja verificada pelo usuário receptor da mensagem é possível que incida o ICMS-Comunicações.

2.2.1.3. Critério Espacial

Quanto ao Critério Espacial, a Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 11, III, prescreveu que o ICMS-Comunicações poderá ser cobrado nos seguintes locais:

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;
- c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;
- c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

O espaço indicado na alínea “a” da referida norma é bastante sugestivo, pois entende-se que há a propagação de sons e imagens no que tange à inserção de publicidade na Internet. Quanto às alíneas “b”, “c”, “c-1” e “d”, parecem se dirigir a outras situações não atinentes ao caso em análise.

Sabendo que a legislação prevê que deverá ser cobrado o referido imposto no local em que ocorrer a prestação do serviço de comunicação, é possível ingressar na dúvida quanto a este local, pois se o fato jurídico somente se efetivar com o clique do usuário na publicação, considerar-se-ia o Estado de residência do usuário como o local de incidência do supramencionado imposto?

É possível afirmar que não, pois o local por onde foi incluída a publicidade é aquele onde a empresa proprietária do provedor de hospedagem está localizada, pois é neste local onde se inicia a prestação de serviços de comunicação, conforme art. 11, III, “a” da Lei Complementar 87/1996. Assim, não é o local onde se finaliza a transmissão onde deverá ser tributado o ICMS, mas sim onde se iniciou a transmissão da mensagem.

Neste diapasão, é importante ressaltar que alguns doutrinadores entendem que somente deverá ser tributado o serviço de comunicação que perpassar os limites municipais ou estaduais, de modo que os serviços de comunicação municipais deverão ser tributados pelo ISS. Importante destacar que este não é o entendimento aplicado neste artigo. (CARRAZZA, 2011, p.250)

2.2.1.4. Critério Pessoal

Embora seja um tributo que mescla uma relação tripartite entre emissor, receptor e prestador de serviço, o ICMS-Comunicações é dividido para efeitos de hipótese de incidência em sujeito ativo e sujeito passivo.

O sujeito ativo da obrigação tributária é o Estado, conforme art. 155, II, da Constituição da República de 1988, e embora a capacidade tributária ativa seja delegável, isso não ocorre com a competência e assim o Estado ficou responsável pela instituição, modificação e extinção do referido imposto.

Com relação ao sujeito passivo, o art. 4º da Lei Complementar 87/1996 prevê que será a pessoa jurídica ou física que realizem, com ou sem habitualidade, serviços de comunicação em caráter negocial.

Por outro lado, o sujeito passivo do ICMS-Comunicações, relativo às publicidades na Internet, será o provedor de hospedagem onde for disposto o anúncio, pois será ele que promoverá a relação emissor e receptor, podendo assim auferir lucro com base nesse serviço.

2.2.1.5. Critério Quantitativo

Conforme rege o art. 13, III, da Lei 87/1996, a base de cálculo do ICMS-Comunicações é o preço do serviço, no caso da inclusão de publicidades Internet, como visto anteriormente, o pagamento pelo serviço pode se dar de maneiras diversas, na primeira o tomador do serviço paga pelo tempo que sua publicidade ficará disposta em determinado site; na outra o tomador pagará apenas pelas publicidades que surtirem efeito e o usuário da Internet ou clicá-las ou assistí-las até determinado período. Por este motivo, a base de cálculo pode variar de acordo com a forma de pagamento acordada entre as partes, pois a depender do caso pode não haver pagamento pela prestação do serviço.

É importante destacar que no caso dos *Hotsites*, por exemplo, o provedor de hospedagem da publicidade geralmente é da própria empresa detentora do anúncio. Neste caso, não se há de falar em prestação de serviço, pois não deixa de existir o caráter onerosidade necessário a incidência do ICMS-Comunicações.

Quanto às alíquotas do referido imposto, pode-se dizer que serão variáveis de acordo com o Estado em que for prestado o serviço de comunicação, todavia o Estado de São

Paulo, por exemplo, fixou sua alíquota em 25%, conforme art. 34, da Lei Estadual nº 6.374/89.

3. CONCLUSÃO E SÍNTESE FINAL

Infere-se, do exposto anteriormente, que a publicidade antes mesmo de ser incorporada à Internet já passava por descentendimentos entre Estados e Municípios, a tal ponto que a solução somente era possível por meio de ações judiciais.

No mundo virtual o problema foi o mesmo, muitas vezes ocasionado pela enorme quantidade de entendimentos acerca do que sejam “serviços de comunicação”, outras vezes pelo fato de não mais existirem itens na lista anexa à Lei Complementar 116/2003.

Na verdade, isso demonstra um enorme descompasso existente entre o desenvolvimento legislativo nacional em relação ao desempenho do mundo virtual em crescer e se modernizar, com o intuito de atender aos interesses de seus usuários.

Na análise feita com relação a possibilidade de tributação da publicidade na Internet pelo ISS, foi visto que existem itens associados à lista anexa que podem ser utilizados na hipótese de incidência com o intuito de tributar tal serviço, entretanto, existe um desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial se destacando no sentido que estes itens se referem a atividades da empresa criadora da publicidade e não do modo como a publicidade será inserida posteriormente, conforme jurisprudência que segue:

Reconheceu-se que a sublocação ou a cessão secundária de direito de uso de espaços publicitários em ônibus não se subsumia ao conceito de serviços de publicidade ou de agenciamento. Segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, a locação de bens móveis não é tributada pelo ISS (SV 31). Ademais, o Tribunal de origem reconheceu que a agravante não provou ter a agravada praticado qualquer ato de intermediação ou de elaboração de peças publicitárias. (STF - AI: 854553 MG, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 28/08/2012, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-197 DIVULG 05-10-2012 PUBLIC 08-10-2012)

Por este motivo, desde que não haja intermediação ou agenciamento da empresa de publicidade com a empresa que veiculará o comercial, não há de se falar em imposição do ISS na tributação da publicidade na Internet.

De outra monta, a tributação pelo ICMS passa por uma problemática de proporções diversas, pois no contexto do tributo estadual não se sabe precisar o sentido da expressão “serviços de comunicação” e mesmo com a tentativa legislativa de auxiliar neste

sentido com a elaboração da Lei Complementar 87/1996, o problema permaneceu pela falta de delimitação do assunto.

Ocorre que o entendimento quanto à possibilidade de tributação pelo ICMS-Comunicações varia de acordo com o conceito adotado pelo leitor quanto a serviços de comunicação. Com base nisso, é importante analisar cada um dos itens considerados necessários para que seja prestado o serviço de comunicação:

- Emissor – para a publicidade o emissor é a empresa proprietária do anúncio veiculado;
- Receptor – qualquer pessoa que se interesse pelo serviço disposto na publicidade;
- Mensagem – conteúdo da publicidade;
- Código – A linguagem descrita na publicidade deve ser entendida pelo receptor;
- Onerosidade do serviço – Pode existir ou não de acordo com a forma de pagamento pactuada e a quantidade de acessos que a publicidade teve em determinado período, além de não haver pagamento caso a empresa proprietária do anúncio também seja a proprietária do Domínio na Internet onde se inseriu a publicidade;
- Caráter negocial – O serviço deve ser prestado com intuítos de lucro.

Alguns ainda entendem ser essencial que o receptor da mensagem possa responder a ela para que seja estabelecida a comunicação entre ambos, todavia a comunicação pode existir de maneira unilateral e na Internet outros meios podem ser utilizados para que o indivíduo possa se manifestar acerca de determinada publicidade na Internet.

Assim, embora o usuário ao verificar a publicidade e receber uma mensagem não possa interagir com ela de modo a questionar acerca de preços, prazos e demais dúvidas, pode o internauta demonstrar seu interesse com um clique, dizendo com isso, sim estou interessado ou simplesmente passar pela informação sem grande interesse, o que demonstra que há sim a possibilidade de comunicação mesmo na publicidade na Internet.

É importante destacar que parte da doutrina e da jurisprudência acreditam não existir a possibilidade de comunicação de maneira unilateral, o que inviabilizaria a incidência do ICMS-Comunicações, conforme jurisprudência que segue:

A expressão 'serviço de comunicação', no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, significa a atividade remunerada de colocar à disposição de terceiro, meios ou instrumentos para que ocorra a comunicação, como tal entendida a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daqueles a este, em verdadeira interação (EREsp n.º 456650/PR, voto-vista do Min. Franciulli Netto, Data do Julgamento e da Publicação 11/05/2005).

Em contrapartida, para os que aceitam a existência de comunicação por via unilateral, a tributação pelo ICMS-Comunicação seria plausível, pois todos os requisitos necessários para sua implantação estariam dispostos conforme a Lei Complementar 87/1996.

Neste diapasão, embora todos os requisitos possam ser preenchidos para sua tributação, o ICMS-Comunicações também não pode incidir sobre a publicidade na Internet, não apenas pelo fato de não ocorrer a bilateralidade da conversação que implica em ausência de comunicação, mas também porquê o art. 155, §2º, X, da Constituição Federal, instituiu que nas prestações de serviço de comunicação, que incluem a publicidade, caso a recepção seja livre e gratuita, não poderá incidir ICMS-Comunicações, conforme decisão que segue:

Essa a razão pela qual o imposto não pode ser exigido em tais operações, uma vez que a Emenda Constitucional n.º 42/2003, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou ao artigo 155, § 2º, inciso X, da Constituição, a alínea 'd', que exclui a incidência do imposto "nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita". (STF - RE: 595476 SP, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 30/08/2012, Data de Publicação: DJe-176 DIVULG 05/09/2012 PUBLIC 06/09/2012)

Assim, a única forma de se tributar a publicidade na Internet seria com a aceitação da existência de comunicação por vias unilaterais e, ainda, se a publicidade somente pudesse ser vista em sites que exigem a cobrança para visualização de suas páginas, por exemplo, caso a NETFLIX queira incluir publicidades durante a visualização de vídeos de seus usuários pagantes, esta atividade poderá ser tributada pelo ICMS-Comunicações.

Pelo exposto, é possível que a publicidade na Internet seja tributada apenas por meio do ICMS-Comunicações, todavia isso pode gerar grandes disparidades entre empresas nacionais e estrangeiras, pois as empresas com Domínios registrados fora do Brasil não pagariam o ICMS e as nacionais seriam compelidas ao pagamento, tornando os serviços nacionais menos acessíveis que os estrangeiro, contrariando dispositivos Constitucionais relacionados ao desenvolvimento econômico nacional.

REFERÊNCIAS

ANJOS, Rubya Floriani dos. **Conceito de Prestação de Serviços de Comunicação do ICMS e o Processo Comunicacional**. São Paulo, 2008.

AVILA, H. B. . **Imposto sobre a prestação de serviços de comunicação. Conceito de prestação de serviço de comunicação. Intributabilidade das atividades de veiculação de publicidade em painéis e placas. Inexigibilidade de Multa**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 143, p. 116-134, 2007.

BELCH, George E.; BELCH, Michael A. Belch. **Propaganda e Promoção: Uma perspectiva da Comunicação Integrada de Marketing**. 4 ed. Porto Alegre: AMGH, 2008.

BERKOWITZ, Eric N.; KERIN, Roger A.; HARTLEY, Steven W.; RUDELIUS, W. **Marketing**. 8 ed. Porto Alegre: AMGH, 2011.

BOONE, Louis; David Kurtz. **Contemporary Marketing**. 17 ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Gustavo Meneghetti; DUSCHITZ Caroline; FARIAS, Claudio. **Marketing Aplicado**. 1 ed. Porto Alegre: Bookman, 2014.

DISTRITO FEDERAL. Célula de Esclarecimento de Normas CEESC/GETRI. **Consulta nº 04/2002**. Brasília: Governo Estadual.

GONÇALEZ, Márcio Carbaca. **Publicidade e Propaganda**. 1 ed. Curitiba: IESDE, 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética. 2000.

LEIDNER, Dorothy; MCLEAN, Ephraim; TURBAN, Efraim; WETHERBE, James. **Tecnologia da Informação para gestão: Transformando os negócios na economia digital.** 6 ed. Porto Alegre: Bookman. 2008.

ROHRMANN, Carlos Alberto. **Curso de Direito Virtual.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SILVA, Severino Francisco. **Marketing de Serviços: Fundamentos, análises e prática no setor da saúde.** 1 ed. Alagoas: UFAL, 2005.

TAYLOR, Gabriela. **Advertising in digital age.** 1 ed. Londres: Global & Digital.2012.