



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

RECORRENTE	Estado de São Paulo					
RECORRIDO	Google Brasil Internet Ltda.					
RELATOR	Carlos Americo Domeneghetti Badia	AIIM	3.161.750-5	S. ORAL	SIM	
EMENTA						
Veiculação de publicidade em meios eletrônicos. ICMS/ISS. AIIM cancelado. Recurso especial fazendário não conhecido.						
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA			

1. –O Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) quer ICMS e acréscimos em razão de suposta *"prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet"*, pretensão cancelada pela decisão recorrida, ensejando especial fazendário com pleitos de nulidade e reforma. Em sessão anterior o julgamento do apelo foi convertido em diligência para que as partes e a D. Procuradoria Fiscal opinassem sobre eventuais efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), nos autos Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6034, na solução da controvérsia.
2. – A diligência foi implementada e às fls. 1978/1990 a D. Procuradoria afirmou que *"o Supremo Tribunal Federal, ao analisar a incidência do ISS sobre a inserção de publicidade, não se manifestou expressa ou definitivamente acerca da atividade de "veiculação de publicidade", a consubstanciar a materialidade do ICMS-Comunicação"*. E concluiu:

"2.1. Apesar da ausência de expressa decisão no bojo da ADI nº 6.304 quanto à incidência do ICMS-Comunicação na espécie, o parecer ora analisado consignou que o próprio Supremo Tribunal Federal já proferiu decisões posteriores àquela ADI, em que restada afastada a incidência do ICMS sobre atividades de veiculação de publicidade.

Por fim, o opinativo destacou que a adoção do critério objetivo, pelo Supremo Tribunal Federal, na ADI 6.304, sem adentrar em outros aspectos da materialidade do ICMS-Comunicação, impediria a cobrança desse tributo em relação a fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 157, de 29.12.2016".

TRIBUNAL DE IMPOS. TAXAS

CÂMARA SUPLENTE

SUSTENTAÇÃO ORAL

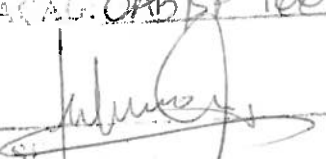
☐ CERTIFICO que o interessado não compareceu à Sessão de hoje desta Câmara.

☒ CERTIFICO que o interessado compareceu à Sessão de hoje desta Câmara e proferiu sustentação oral requerida.

SALA DAS SESSÕES, em 21/08/2025

NOME: DRA. RENATA CORREA CUBAS

DOC. IDENTIFICAÇÃO: OAB SP 106.251


FABIO H. B. CRUZ



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

FLS.

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

3. – A D. Representação Fiscal falou às fls. 1995/1999 ressaltando a inaplicabilidade daquela conclusão da Suprema Corte ao caso. Às fls. 2001/2012 manifestou-se o contribuinte pelo desprovemento do recurso *"seja pelo fato de que, nos termos da ADI 6.034, restou firmado o entendimento do E. STF no sentido de que a atividade de inserção/veiculação de publicidade online jamais foi tributada pelo ICMS, ou pelo fato de que os serviços prestados pela Requerente em relação às operações autuadas detêm natureza jurídica de serviços de intermediação e, portanto, não são passíveis da incidência do ICMS"*.
4. – É nesse contexto que se situa o especial fazendário, cuja avaliação passa por exame atento do "decisum" guerreado. O voto vencedor por maioria, da lavra do I. Juiz Douglas Kushiya, expressou:

"estamos diante de "revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet"; no mesmo sentido é o objeto social da Recorrente que consta a atividade "revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web" (fls. 615) e documento juntado referente ao website da autuada consta a informação que o "Google Adwords coloca automaticamente seus anúncios nos Websites mais adequados para si" (fls. 138).

De início, verifica-se que não se está diante de prestação de comunicação. Quem está se comunicando é a empresa anunciante, que contrata os serviços da Recorrente.

(...)

Em outros termos, para que houvesse a incidência do ICMS-comunicação, o serviço deveria estar enquadrado no conceito de serviço de comunicação, que não foi definido pela Lei Complementar nº 87/96. Da análise da Lei Geral das Telecomunicações, Lei nº 9.472/97, que apesar de não servir para definir a hipótese de incidência do tributo em discussão, trouxe a definição do que seria serviço de telecomunicação:

(...)

A Lei Geral de Telecomunicações, ainda definiu o que seria um serviço de valor adicionado:

(...)



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

De acordo com a legislação supra referida, o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações. A Lei 4.680/65 dispõe sobre o exercício da atividade publicitária e de agenciador de propaganda, prescrevendo o conceito de propaganda:

(...)

Assim sendo, o ICMS-Comunicação incide somente quando há efetiva prestação de serviços de comunicação, portanto, obrigação de fazer e não simplesmente quando há mera comunicação. Analisando os elementos dos autos, verifica-se que as acusações fiscais têm por fundamento a veiculação de publicidade, como serviço de comunicação sujeito ao ICMS, tendo em vista os contratos celebrados entre a recorrente e seus clientes.

Pela análise das provas juntadas aos autos, a Recorrente realiza a "revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet".

A Recorrente somente disponibiliza aos seus clientes, um espaço para publicação de anúncios, cujo conteúdo é de responsabilidade do anunciante e não da Recorrente.

O objeto da contratação realizada aproxima-se muito mais ao campo de incidência do ISS (obrigação de dar) do que do campo de incidência do ICMS (obrigação de fazer).

O artigo 2º, inciso III, da LC 87/96, atendendo ao disposto no artigo 155, XII, da CF/88, estabeleceu normas gerais sobre o ICMS e definiu a hipótese de incidência do ICMS-Comunicação, nos seguintes termos:

(...)

Por outro lado, diversamente do que foi descrito na hipótese tributária constante das acusações fiscais, não se subsume à regra do artigo 2º, inciso III, supra referido, de modo que, de acordo com o princípio da legalidade tributária, a cessão de espaço virtual não se caracteriza numa prestação de serviço de comunicação.

(...)



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS.

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

Merece destaque o fato de que, no último dia 30 de dezembro, foi publicada a Lei Complementar nº 157/2016, a qual alterou a Lei Complementar nº 116/2003 e incluiu na lista anexa de serviços sujeitos a incidência do ISS o item 17.25, que assim dispõe:

"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)."

Apesar de cumprir o papel do disposto no artigo 146, I, da Constituição Federal, que acabou por dispor sobre conflito de competência em matéria tributária entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no caso em tela, não entendo que seja uma norma expressamente interpretativa, nos termos do que dispõe o artigo 106, I, do CTN" (grifei).

5. – A leitura revela que o voto vencedor está edificado na interpretação de que a atividade autuada seria a de "revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet" ou "cessão de espaço virtual", inconfundível com serviço de comunicação, expressando ainda que a Lei Complementar nº 157/2016 não traria impacto na solução do litígio por não se tratar de "norma expressamente interpretativa, nos termos do que dispõe o artigo 106, I, do CTN". O I. Juiz Jandir Lucca votou em separado, subscrevendo as conclusões do Dr. Douglas **com acréscimo de fundamento distinto no sentido da repercussão daquele diploma legal na solução do litígio:**

"O desenlace de tal situação é oferecido pela Constituição Federal que, no inciso I do seu artigo 146, prescreve que "Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios".

Nesse cenário, foi recentemente editada a Lei Complementar nº 157/2016, via da qual, em atendimento ao mencionado comando constitucional, o legislador encerrou o conflito de competência entre os Estados e os Municípios ao alterar a Lei Complementar nº 116/2003 para, entre outras disposições, incluir na lista anexa de serviços sujeitos a incidência do ISS o item 17.25, in verbis:

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).



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

FLS.

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

Salta aos olhos, pois, que a descrição do novel item 17.25 corresponde exatamente ao serviço prestado pela Recorrente, qual seja, a inserção de textos (links) em qualquer meio (página de internet).

Além de ter resolvido a desarmonia em relação aos fatos geradores futuros, a solução engendrada pelo legislador complementar também encerrou indiretamente qualquer dúvida por ventura ainda remanescente sobre os fatos geradores passados.

(...)

Vale dizer, somente poderão ser objeto da tributação municipal, pelo ISS, aqueles serviços que não estejam compreendidos na competência tributária dos Estados, pelo ICMS. Portanto, a inclusão do indigitado item 17.25 no rol de serviços sujeitos ao ISS pela Lei Complementar nº 157/2016 só pode ser admitida diante da premissa de que tais serviços jamais fizeram parte da competência tributária estadual para exigir o ICMS".

6. – Em seguida o Dr. Douglas não encampou aquela específica razão de decidir do Dr. Jandir, mantendo posição inicial de afastar o caráter interpretativo da Lei Complementar nº 157 e repudiar sua aplicabilidade à presente situação. Em voto vencido e isolado, o D. Relator, o I. Juiz Roberto Biava, optou por prestigiar o trabalho fiscal.
7. – O especial apresenta primeiro argumento no sentido da nulidade da conclusão vencedora:

"O presente AIIM, como já exposto, consigna acusações decorrentes de prestação onerosa de serviços de comunicação, na modalidade de veiculação de publicidade, através da internet.

A decisão recorrida, por sua vez, julgou improcedente o AIIM exordial por entender que a Lei Complementar nº 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, teria solucionado o conflito de competência em favor do Fisco Municipal, na medida em que previu que a inserção de propaganda e publicidade em qualquer meio é fato gerador do ISS e que o legislador complementar apenas pode terminar a incidência do ISS sobre serviços não abrangidos pelo ICMS, conforme artigo 156, III, da Constituição Federal.



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

FLS.

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

Constata-se, da apreciação dos excertos supra transcritos, que a decisão recorrida argumenta que o legislador, ao estabelecer a inserção de publicidade como fato gerador do ISS, afastou a possibilidade de interpretar que tal atividade poderia ser enquadrada como "serviço de comunicação", tributável pelo ICMS, julgando, pelo exposto, improcedente o AIIIM exordial.

Ocorre que as acusações consignadas no AIIIM exordial não se referem a inserção, mas sim a veiculação de publicidade de modo que se conclui que a decisão recorrida necessariamente incorreu em um dos seguintes vícios:

. adotou a falsa premissa de que a inserção de determinado material em um meio coincide com a veiculação de publicidade, derivada desse material, através desse meio (no caso em apreço, o material trata-se de material de publicidade e o e=[meio trata-se da internet];

. deixou de fundamentar por qual razão a inserção de determinado material em um meio,, descrita no dispositivo legal apontado, coincidiria com "cessão de espaço virtual".

. Adotou a premissa falsa ao tratar o serviço de comunicação 'restado pela autuada com mera cessão de espaço virtual".

8. – Requer subsidiariamente a reforma do "decisum":

"a decisão recorrida entendeu que a veiculação de publicidade na internet não se sujeita à incidência de ICMS, pois não configura serviço de comunicação tendo em vista que a Lei Complementar nº 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, solucionou o conflito de competência em favor do fisco municipal, na medida em que prevê que a inserção de propaganda e publicidade em qualquer meio é fato gerador do ISS e que o legislador complementar apenas pode determinar a incidência do ISS sobre serviços não abrangidos pelo ICMS, conforme artigo 156, III, da Constituição Federal, por sua vez, as decisões paradigmáticas entenderam (1) que a veiculação de propaganda na internet é prestação de serviço de comunicação sujeita ao ICMS".

9. – Mas inviável conhecer das alegações já que construídas a partir da falsa premissa de que a improcedência da autuação teria se dado por conta de entendimento no sentido de que ***"a Lei Complementar nº 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à Lei***



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

FLS.

CÂMARA
Câmara Superior

PROCESSO Nº
DRTC III 1091754/2011

RECURSO
Especial

Complementar nº 116/2003, teria solucionado o conflito de competência em favor do Fisco Municipal", adotado tão só pelo I. Juiz Jandir Lucca e que não se sagrou vencedor. O voto condutor, da lavra do I. Juiz Douglas Kushiyaama, tem outro fundamento calcado na interpretação de que a atividade autuada seria a de "*revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet*" distinta de "*prestação de serviço de comunicação*".

10. - O reflexo daquela lei complementar na solução da controvérsia foi reconhecido tão só pelo I. Juiz Jandir Lucca, posição não referendada pelo I. Juiz Douglas Kushiyaama, que ao contrário e expressamente rechaçou a possibilidade de aplicar ao caso citado diploma legal. Nessas condições, a construção narrativa da Recorrente destoa dos fatos processuais e equivocadamente se reporta a posição que restou vencida, deixando assim de confrontar direta e objetivamente a verdadeira conclusão recorrida; tal como posta não enseja dissídio interpretativo por nulidade ou reforma, pelo que de rigor o não conhecimento da insurgência.

11. – É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2025.


Carlos Americo Domeneghetti Badia
Relator

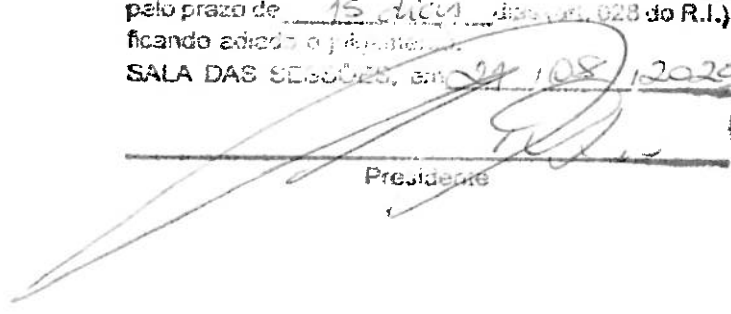
A pedido dou vista ao processo a(o) SR.(a)

ALBERTO RODRIGUES

pelo prazo de 15 dias (art. 628 do R.I.)

ficando adiado o julgamento.

SALA DAS SESSÕES, em 24 / 08 / 2025


Presidente



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRTC-III 1091754/2011

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

RECORRENTE	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL					
RECORRIDO	GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA.					
PEDIDO DE VISTA	DE ALBERTO PODGAEC	AIIM	3161750-5	S. ORAL	SIM	
EMENTA						
ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET. DECISÃO RECORRIDA ENTENDEU QUE A AUTUADA REALIZA REVENDA DE ESPAÇO PUBLICITÁRIO NA INTERNET. AFASTADA A NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA. MÉRITO. FUNDAMENTO INATACADO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.						
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO			CAPITULAÇÃO DA MULTA			

PEDIDO DE VISTA

Pedi vista dos autos após voto do I. Juiz Carlos Américo Domeneguetti Badia, a quem rogo vênha para adotar seu bem elaborado relatório, que, ao analisar o Recurso Especial da Fazenda Pública, assim entendeu: *"Veiculação de publicidade em meios eletrônicos. ICMS/ISS. AIIM cancelado. Recurso especial fazendário não conhecido."*

Após análise dos autos, ainda que tenha posição no sentido da incidência do ICMS na veiculação de publicidade pela internet, que restou vencida em outros processos sobre o tema, neste caso acompanho o I. Relator no sentido do não conhecimento do Apelo, mas por razões distintas.

Com efeito, o *decisum*, motivadamente, entendeu que os serviços prestados pela Autuada seriam de revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet, tendo concluído que *"(...) verifica-se que não se está diante de prestação de serviço de comunicação. Quem está se comunicando é a empresa anunciante, que contrata os serviços da Recorrente. (...) Pela análise das provas juntadas aos autos, a Recorrente realiza a 'revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet.'* A Recorrente somente disponibiliza aos seus clientes, um espaço para publicação de anúncios, cujo conteúdo é de



SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA
SUPERIOR

PROCESSO Nº
DRTC-III 1091754/2011

RECURSO
RECURSO ESPECIAL

responsabilidade do anunciante e não da Recorrente."

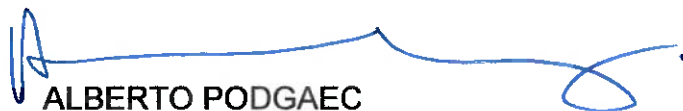
Subsidiariamente, o v. acórdão *a quo* menciona que "a matéria é também objeto de conflito de competência entre Estados e Municípios, pois o fisco paulista entende pela incidência de ICMS sobre a veiculação de publicidade na internet e o fisco paulistano entende pela incidência de ISS (parecer Normativo nº 01/2016). (...) No caso em tela, não há que se falar em incidência do ICMS-Comunicação, tendo em vista que esta ocorre quando houver prestação onerosa e com todos os elementos necessários para a ocorrência da comunicação, ou seja, emissor, receptor e uma mensagem. (...) Não havendo a possibilidade de se determinar os destinatários, não há que se falar em comunicação e por consequência, ICMS-comunicação."

De se notar que tal entendimento está calcado em análise de cunho probatório e interpretativo, de modo que não vislumbro as nulidades relativas a premissa falsa nem a falta de fundamentação constantes do Apelo, que, em verdade, demonstram irresignação, especialmente quanto a ter sido consignado que os serviços da Autuada seriam "mera cessão de espaço virtual" ou "revenda de espaço publicitário".

De outro modo, quanto às alegações de mérito, igualmente delas não conheço, haja vista que todos os arestos apresentados como paradigmáticos relacionam-se unicamente a processos em que a veiculação de publicidade foi considerada como serviço de comunicação sujeito ao ICMS, de modo que o fundamento de que a Autuada realizaria revenda de espaço publicitário, distinto do serviço de comunicação, restou inatacado, de sorte que, de qualquer forma, prevaleceria a posição da Câmara Julgadora pela falta de discussão de tal matéria.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial.

Sala das Sessões, 04 de dezembro de 2025.


ALBERTO PODGAEC

Juiz com vista


Luciano di Pietro

Com I voto de vista,

GALDENISE FERNANDES FELES

Com o Dr. Badia
Amago
SAMUEL MAGR

Acompanho o voto do Relator, Dr. Badia.

PAULO SCHMIDT PIMENTEL

Com o relator.
Edison Augusto Gomes

Voto com o I. Sr. Relator

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

Com o Dr. Alberto Podganc.

JOÃO CARLOS CSILLAG

Com o Dr. Badia (Relator)

RODRIGO HELFSTEIN