



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
C II	4078052-1	2017	4078052-1	PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	S. A. O ESTADO DE S. PAULO
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDUARDO SOARES DE MELO
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: EDUARDO SOARES DE MELO

Ementa:

ICMS. Acusação fiscal de falta de pagamento do imposto estadual na prestação onerosa de serviços de veiculação de publicidade, em mídia digital (internet). Inobservância do artigo 2º, III, da Lei Complementar 87/96; além do artigo 2º, XII do RICMS/SP (decreto paulista nº 45.420/00). Imunidade tributária (ICMS) estendida à publicidade veiculada no periódico eletrônico da Autuada. Aplicação de interpretação teleológica. Imprescindibilidade de proteção de valores inerentes ao estado democrático de direito (divulgação das ideias, liberdade de expressão e pensamento, informação acessível à sociedade) mediante efetiva desoneração tributária. Inexistência de prestação de serviço de comunicação. Não ocorrência de interação entre emissor e receptor da mensagem. Consideração exclusiva do ISS, nos termos da LC nº 157/2016.

Recurso Ordinário conhecido e provido. AIIM cancelado.

Relatório e Voto:

RELATÓRIO

A Autuada, ora Recorrente, sofreu a lavratura do presente Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) com a acusação fiscal de falta de pagamento do ICMS em virtude da emissão de notas fiscais de prestações onerosas de serviços de veiculação de publicidade.

De acordo com o trabalho fiscal, em que pese autorização (Regime Especial - Processo SF-4 nº 9014459/2000) para a emissão, ao final de cada mês, de documento fiscal único englobando todas as saídas referentes a jornais, livros, revistas, periódicos e o papel destinado a sua confecção, tendo em vista a imunidade tributária dos mesmos, a Recorrente teria incluído, no valor total das notas fiscais, os serviços de

veiculação de publicidade em mídia digital (internet), sem o devido cálculo e correspondente recolhimento do ICMS.

No sentir do Agente Fiscal de Rendas competente houve inobservância do artigo 2º, III, da Lei Complementar 87/96 e do artigo 2º, XII do RICMS/SP (decreto paulista nº 45.420/00).

Em decisão proferida em 08.04.24, a Delegacia Tributária de São Paulo – Unidade de Julgamento de Guarulhos (fls. 3.319/3.347) manteve a acusação fiscal inserta no AIIM lavrado.

Houve interposição de Recurso Ordinário pela Autuada (fls. 3.351/3.378) e das consequentes Contrarrazões pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo (fls. 3.384/3.395).

É o breve Relatório.

VOTO

A Autuada, ora Recorrente, sofreu a lavratura do presente Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) com a seguinte acusação fiscal:

I - INFRAÇÕES RELATIVAS AO PAGAMENTO DO IMPOSTO:

1. Deixou de pagar o ICMS no montante de R\$ 4.476.536,86 (quatro milhões, quatrocentos e setenta e seis mil, quinhentos e trinta e seis reais e oitenta e seis centavos), no período de janeiro de 2012 à dezembro de 2012, conforme apurado no Demonstrativo 01 (fls.18), pela emissão das Notas Fiscais - modelo 55 - relacionadas no Demonstrativo Auxiliar 2 (fls.2985), referentes ao total de prestações onerosas de serviços de veiculação de publicidade realizadas em cada um dos meses de 2012, considerando que todas estas prestações encontravam-se fora do campo de incidência do ICMS. O contribuinte foi autorizado pelo Regime Especial Processo SF-4 nº 9014459/2000 a emitir, ao final de cada mês, documento fiscal único englobando todas as saídas referentes a jornais, livros, revistas, periódicos e o papel destinado a sua confecção, na condição de produtos imunes. O contribuinte, no entanto, incluiu no valor total destas notas fiscais os serviços de veiculação de publicidade em mídia digital (internet), sem calcular e recolher o ICMS correspondente a essas prestações, sobre as quais incide o referido imposto estadual, nos termos do Art.2º, III da Lei Complementar 87/96 e do Art.2º, XII do Regulamento do ICMS. O contribuinte apresentou planilha de dados gravada em mídia eletrônica contendo as receitas mensais de prestação de serviços de veiculação de publicidade, demonstrando cada prestação individualmente, conforme a modalidade da prestação, indicando o domicílio do tomador da prestação assim como indicando se estas prestações foram

faturadas com a inclusão ou sem a inclusão do serviço de criação da publicidade, realizado pelas agências de publicidade. A partir dessas informações, foram segregadas e totalizadas, mensalmente, as prestações de serviços de veiculação de publicidade realizadas para clientes domiciliados no Estado de São Paulo e para clientes situados em outras unidades da federação, conforme Demonstrativos Auxiliares 01 -Janeiro/2012 à Dezembro/2012 (fls.19 à 2984). Os totais mensais apurados nos Demonstrativos Auxiliares - Janeiro/2012 à Dezembro/2012, supramencionados, foram transportados para o Demonstrativo 01 (fls.18) onde foi apurado o ICMS devido. Comprovam a infração, além dos Demonstrativos acima mencionados, os, documentos apresentados pelo contribuinte e as informações por ele prestadas, em atendimento às Notificações Fiscais, conforme descrito no Relatório Circunstaciado de fls.09 à 17.

INFRINGÊNCIA: Arts. 215, §3º, item 4, arts. 175, inc. XI, arts. 87, art. t. 85, inc. I, alínea "c" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da lei nº 6.374/89.

MULTA: Art. 85, inc. I, alínea "c" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da lei nº 6.374/89.'

Em decisão proferida em 08.04.24, a Delegacia Tributária de São Paulo – Unidade de Julgamento de Guarulhos (fls. 3.319/3.347) manteve a acusação fiscal inserta no AIIM lavrado.

Houve interposição de Recurso Ordinário pela Autuada (fls. 3.351/3.378) e das consequentes Contrarrazões pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo (fls. 3.384/3.395).

A acusação fiscal diz respeito, portanto, a falta de pagamento do ICMS em virtude da emissão de notas fiscais de prestações onerosas de serviços de veiculação de publicidade.

De acordo com o trabalho fiscal, em que pese autorização (Regime Especial - Processo SF-4 nº 9014459/2000) para a emissão, ao final de cada mês, de documento fiscal único englobando todas as saídas referentes a jornais, livros, revistas, periódicos e o papel destinado a sua confecção, tendo em vista a imunidade tributária dos mesmos, a Recorrente teria incluído, no valor total das notas fiscais, os serviços de veiculação de publicidade em mídia digital (internet), sem o devido cálculo e correspondente recolhimento do ICMS.

No sentir do Agente Fiscal de Rendas competente houve inobservância do artigo 2º, III, da Lei Complementar 87/96 e do artigo 2º, XII do RICMS/SP (decreto paulista nº 45.420/00).

Passo ao exame do Recurso Ordinário e das respectivas Contrarrazões.

A solução da celeuma demanda compreensão prévia e precisa acerca da figura da imunidade tributária e, em particular, de uma de suas espécies – no caso, a desoneração tributária que objetiva a divulgação de ideias, fruto da liberdade de expressão e pensamento –.

A imunidade tributária consubstancia o afastamento constitucional de determinadas materialidades – específicas pessoas, atos, estados e fatos – da oneração tributária. Não fosse a não-incidência tributária constitucionalmente qualificada para determinadas situações particulares (matéria, portanto, sob reserva da Constituição Federal) e estaria legitimada a instituição e a cobrança de tributo sem exceções.

Penso que a circunstância de não haver ocorrido *anterior* poder de tributar, para *posterior* supressão desse mesmo poder (mediante concessão de imunidade), não autoriza a conceituação dessa forma de desoneração de tributos em *limitação da competência tributária*. Não há que se falar em supressão do poder de tributar – entenda-se, limitação constitucional ao poder de tributar – pelo simples fato de inexistir prévio poder de tributar.

Substancial, portanto, o raciocínio de que a imunidade é contemporânea à partilha constitucional das competências tributárias visto que a Constituição Federal autoriza e, ao mesmo tempo, impede a incidência tributária sobre determinados atos, fatos e situações. Dada essa concomitância, não haveria como compreender essa modalidade de exoneração tributária como uma limitação ao poder de tributar ou, se preferir, como supressão ao poder de tributar.

Os princípios jurídicos direcionam o exercício da competência tributária, bem como orientam de forma explícita ou tácita (velada) norma de imunidade. Algumas imunidades, quando decorrentes de princípios fundamentais, dispensam menção expressa na Lei Maior.

Mediante efetiva aplicação da imunidade tributária serão resguardados valores de suma importância como ‘o pacto federativo (por meio da imunidade recíproca das pessoas políticas), o desenvolvimento educacional e assistencial e, ao que nos interessa no presente voto, a liberdade de expressão e pensamento, inerente ao Estado democrático de direito.

Deflui das diretrizes constitucionais – artigos 150, IV, ‘d’; 5º e 220, todos da Constituição Federal, tal como o artigo 3º, I, da LC nº 87/96 – que a imunidade tributária sobre o livro, jornal, periódico e papel destinado à sua impressão objetivam assegurar a livre manifestação do pensamento, possibilitando a divulgação de ideias, conhecimento e cultura em típico Estado Democrático de Direito.

O fundamento dessa espécie de desoneração tributária é igualmente político pois proíbe que os meios de

comunicação sejam objeto de monopólio ou oligopólio, evitando que detentores de poder exerçam influência decisiva (manipuladora) sobre a sociedade. Por isso a imunidade preservará valores constitucionais contra eventual manifestação nociva do Estado em favor da censura, ou seja, atentatória ao exercício da democracia.

Como consequência, a Lei Maior veda dispositivo legal que obstaculize a plena liberdade de informação jornalística, assim como qualquer censura de natureza política, ideológica e artística, além de não condicionar a publicação de veículo impresso de comunicação à licença de autoridade.

A liberdade de expressão e pensamento – permitindo irrestrita criação e informação à sociedade em geral – alcançará plena finalidade independente do conteúdo artístico, intelectual e científico (qualidade e importância da ideia divulgada) e do veículo de divulgação (internet, TV, mídia impressa em papel, rádio, etc.), exceção feita às informações e ideias que façam apologia ao crime, à violência, à conduta ilícita e a toda forma de discriminação (religiosa, racial, etária, de gênero, xenofobia, etc.), entre outros.

Considerando a inexistência de qualquer restrição constitucional quanto ao valor (qualidade) e à relevância da informação (veiculada) de caráter artístico, pedagógico ou científico para a aplicação da imunidade tributária, não pode o hermeneuta, com base em critérios próprios, criar óbices.

Uma vez alterada, por mais sutil que seja, a realidade fática e os valores da sociedade brasileira, caberá ao hermeneuta considerar essas circunstâncias na interpretação da norma para o resultado efetivo da imunidade, sob pena de frustração (para não dizer ‘inconstitucionalidade’) à intenção do legislador constituinte. Imperiosa, destarte, a constante adaptação da interpretação da norma imunizante à nova realidade da sociedade, sempre em transformação.

A imunidade em exame contribuirá decisivamente para facilitar o acesso da população à cultura, à educação e à informação em geral tendo em vista o barateamento no custo de produção e circulação de específicos bens – livro impresso, jornal, periódico, papel destinado à impressão, álbum de figurinha, *pop up*, livro digital, suporte de livro digital (*e-reader*), áudio book, além de outros – oriundo do afastamento do gravame tributário.

Não importam o formato, o acabamento (material utilizado na produção ou confecção do bem) e os elementos contidos no veículo transmissor de ideias para a fruição da imunidade. Tendo em vista os avanços tecnológicos que, com o desenvolvimento na área digital, não limitaram a divulgação de ideias ao formato

do papel impresso, conclui-se que o afastamento do gravame tributário não demanda veículo próprio de publicação da mensagem, sendo a correspondente forma de apresentação despicienda para tal mister.

Nesse contexto, palmito o raciocínio da Recorrente de que ‘(...) o texto disponível na internet para ser lido em um computador, com o mesmo objetivo e conteúdo que um impresso em papel, também é alcançado pelo conceito atual do vocábulo “jornal”. Não se deve confundir, assim, jornal com o meio em que ele tradicionalmente se apresentava (hoje em dia o jornal impresso nem é o mais usual, mas sim aquele veiculado de forma eletrônica) (...)’.

Em sede de Repercussão Geral (Tema nº 593) fora fixada a tese de que ‘A imunidade constante do artigo 150, VI, ‘d’, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo (STF. Tribunal Pleno. RE nº 330.817. Rel. Min. Dias Toffoli. DJ 30.08.17).

O livro eletrônico (*e-book*) e seu respectivo suporte (leitor denominado *e-reader*) – desde que configure suportes utilizados exclusivamente para sua leitura, e ainda que auxiliem a leitura digital com o oferecimento de dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. – foram acertadamente abarcados pela imunidade tributária em decisão proferida em sede de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal.

Em julgado distinto o Supremo Tribunal Federal considerou a imunidade tributária para os componentes eletrônicos que se destinam exclusivamente ao bem veículo de informação (RE nº 595.676/RJ – Plenário Rel. Min. Marco Aurélio – j. 8.3.2017 – Tema nº 259 de Repercussão Geral).

O posicionamento foi sacramentado com a superveniência da Súmula Vinculante 57 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Tenho para mim que o raciocínio adotado pelo STF, e que culminou na edição da Súmula Vinculante 57, se adequa ao caso vertente, o que significa dizer que o jornal eletrônico se revela alcançado pela imunidade tributária contida no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, assim como a publicidade nele veiculada.

Além disso estar-se-á, mediante adoção de interpretação teleológica (finalística), considerando o espírito do legislador constituinte consistente, repita-se, na proteção ao Estado democrático de Direito.

Pondero existir identidade entre o conteúdo jornalístico do periódico por ela (Recorrente) desenvolvido nas versões impressa e informatizada (página do sítio na internet), em relação semelhante aos livros impressos e eletrônico (ambos abarcados pela imunidade tributária). Para que não remanesça celeuma, vejo como despiciendo o fato de que, no que pertine à versão *on-line*, algumas matérias serem de acesso exclusivo do consumidor assinante.

Em conformidade com o externado no presente Voto, este E. Tribunal consignou a aplicação da imunidade prevista no artigo 150, IV, “d”, da Constituição Federal, igualmente (além, portanto, da ideia divulgada no material impresso) aos livros, jornais e periódicos divulgados em *meio eletrônico*.

Oportunas os seguintes julgados trazidos ao processo na peça recursal: (i) Processo DRT-C-11-817728/2010, 10^a Câmara Julgadora, Rel. Raphael Zulli Neto, j. 26/02/2014; e (ii) Processo DRT-14-456243/2003, Câmara Superior, Rel. Vanessa P. R. Domene, j. 06/11/2014.

Anote-se que, não obstante se tratar de matéria de índole constitucional, a edição da aludida Súmula Vinculante 57, do STF, autoriza a apreciação da matéria nesse E. Tribunal, nos termos do artigo 28, III, da lei paulista nº 13.457/09 (dispositivo legal que disciplina o processo administrativo fiscal no Estado de São Paulo).

Inconteste a imposição da desoneração tributária para o material que, fruto da evolução tecnológica, passa a ser utilizado com maior eficiência e preponderantemente para a divulgação de informações.

Consequência do escopo perseguido pela imunidade é a interpretação teleológica (finalística) de suas normas. Também levará em conta o ordenamento jurídico como um todo e não apenas as normas insertas no ‘Sistema Tributário Nacional’ da Constituição Federal de 1988, mormente seus princípios jurídicos em plena aplicação da interpretação *sistemática*, igualmente intitulada *sistêmica*, como será visto adiante com rigor para melhor compreensão.

Somente interpretação teleológica da regra imunizante será capaz de alcançar a intenção do constituinte. O maior acesso da sociedade à informação, bem como o convívio mais estreito do povo com a educação e com a cultura, dependerá do real afastamento da tributação em todas as etapas da cadeia produtiva, barateando o custo na produção.

Repudia-se a interpretação literal da regra de imunidade para então compreender o vocábulo ‘livro’ muito além do mero objeto composto por capa e folhas de papel amarradas ou coladas formando volume físico próprio.

O preceito constitucional da imunidade ao papel merece interpretação teleológica porquanto visa, como posicionou o Supremo Tribunal Federal em diferentes oportunidades, inibir procedimentos (ex.: tributação sobre maquinários e insumos) que criem obstáculos à produção de livros, jornais e periódicos (RE nº 174.476-SP – Pleno – j. 12.12.97 – Relator Ministro Marco Aurélio de Mello; RE nº 202.149/RS – Relator

Ministro Menezes Direito, DJe 10.10.2011).

Como já dito, a postura sacramentada na Súmula Vinculante 57 há que considerada aos conteúdos insertos nos meios impresso ou eletrônico, incluindo a publicidade neles veiculada.

Nota marcante da imunidade tributária é a interpretação sistêmica da norma, não se cogitando a desoneração tributária adstrita a livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. É igualmente mandamental, reitere-se, o afastamento o afastamento do gravame tributário (ICMS) às prestações onerosas de serviço de comunicação, na página da internet da Recorrente.

Como bem salientado pela Recorrente, ao debruçar sobre mesma questão e partes litigantes, este E. Tribunal – Colendas 10^a Câmara Julgadora e Câmara Superior – abarcou, com a imunidade do ICMS, a publicidade veiculada pelos jornais (versão eletrônica).

Fora evidenciado (10^a Câmara Julgadora) que:

“ICMS. JORNAL ELETRÔNICO. PUBLICIDADE. IMUNIDADE. CONSIDERANDO QUE A PRÓPRIA FAZENDA ESTADUAL ADMITE DE FORMA ‘INEQUÍVOCA A IMUNIDADE PARA A PUBLICIDADE ESTAMPADA NAS PÁGINAS DOS JORNAIS IMPRESSOS, HÁ QUE SE CONSIDERAR IMUNE TAMBÉM A PUBLICIDADE VEICULADA NOS JORNAIS EM SUA VERSÃO ELETRÔNICA.”

(...)

A mim pouco importa se o acesso ao jornal eletrônico é gratuito ou pago, tampouco se a publicidade surge em “pop ups” ou não. O que me importa, à luz da proteção constitucional a um caríssimo valor de nossa sociedade e não a um vetusto suporte físico, é que a divulgação de notícias e, pois, de conhecimento proporcionada pelo jornal sustenta-se tanto de sua venda em si, o que no meio eletrônico corresponde à assinatura, quanto da venda de espaços publicitários.

Igualmente impertinente entendo ser uma tentativa de equiparação de alguma forma da publicidade na versão eletrônica do jornal à publicidade em encarte que por vezes acompanha o jornal em papel, haja vista que, em meu entendimento, a imunidade alcança ambas as formas publicitárias quando atreladas economicamente ao jornal, sempre no intuito da proteção à perenidade do meio de difusão de ideias ante a possibilidade de sua restrição ou aniquilação pelo Estado, seja por meio da força ou dos tributos.

Aliás, considerando o acesso muitas vezes irrestrito, seja parcial ou total, proporcionado por empresas de notícias como a Recorrente a seus conteúdos eletrônicos, qual seria sua contrapartida econômica que não

a venda de espaços publicitários?

(...)a imunidade do jornal em momento algum foi limitada constitucionalmente a seu preço de face; ao revés, ela alcança qualquer medida econômica relacionada ao jornal, o que se atesta pelo fato de que a imunidade em foco não se restringe ao ICMS, aplicando-se a qualquer imposto, seja federal, estadual ou municipal.

(...)fato é que a própria Fazenda Estadual reconhece que a publicidade está protegida pela imunidade inerente ao jornal. Faltava-lhe apenas equiparar o jornal em papel ao jornal eletrônico, o que entendo necessário e inevitável. (...)Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO ORDINÁRIO, cancelando integralmente o Auto de infração em comento' (AIIM nº 4.056.488-5, 10ª Câmara Julgadora, Rel. para o acórdão Juiz Juliano DI Pietro, j. 28/10/2016). (destaquei)

Outros julgados compreenderam **(i)** a imunidade na publicidade veiculada nos jornais (versão eletrônica) tendo em vista o reconhecimento da Fazenda Pública quanto à desoneração tributária relacionada à publicidade no jornal impresso (AIIM nº 4.080.933-0, 2ª Câmara Julgadora, Relator César Eduardo Temer Zalaf, j. 30.11.2017 – processo convertido em diligência, em julgamento realizado em 27.10.22 na Câmara Superior); e **(ii)** a imunidade objetiva na publicidade existente na própria editoração na mídia (AIIM nº 4.096.277-5, 2ª Câmara Julgadora, Relator Caio Augusto Takano, j. 23.05.2018 – decisão definitiva, ou seja, com trânsito em julgado)

No mesmo sentido, postura sacramentada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), carreada ao processo pela Recorrente:

“JORNAIS E PERIÓDICOS - I.S.S. - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (EXEGESE DO ART. 19, III, D, DA EC. N. 1/1969). A IMUNIDADE ESTABELECIDA NA CONSTITUIÇÃO É AMPLA, ABRANGENDO OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA JORNALISTICA NA TRANSMISSAO DE ANUNCIOS E DE PROPAGANDA” (RE 87.049/SP, Pleno, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ: 01/09/1978).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO INCIDE SOBRE ANUNCIOS E PUBLICIDADE EM JORNAL. PRECEDENTE: RE 87.049, PLENO DE 13.04.78, RTJ 87/608” (RE 91.662, 2ª Turma, Rel. Min. 28/11/1980). “Imunidade tributária – I.S.S. Listas telefônicas. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao I.S.S. (art. 19, III, “d”, da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os do tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade

pública como é o caso das listas telefônicas” (RE 101.441/RS, Pleno, Rel. Min. Sydeny Sanches, DJ: 19/08/1988).

“TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFÔNICAS. INQUINADA OFENSA AO ART. 19, III, D, DA CARTA DE 1969. Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que não estão excluídos da imunidade constitucional as publicações ‘que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como e o caso das listas telefônicas’” (RE 134.071/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ: 30/10/1992).

Correta e mandamental a extensão da imunidade em comento à publicidade veiculada no periódico eletrônico da Recorrente até porque, como essa mesmo aduz, ‘*como a principal fonte de receita das empresas jornalísticas é a publicidade, em elas não sendo oneradas, reduz-se o custo de produção do periódico, proporcionando a sua maior difusão em linha com os valores consagrados pelo texto constitucional, de ampliar ao máximo o acesso à informação, educação e cultura.*’

Feitas essas considerações, tenho para mim que a publicidade veiculada no jornal da Recorrente, mais precisamente em seu site (na hipótese ‘estadao.com.br’) não configura *serviço de comunicação* na forma preconizada no artigo 2º, III, da Lei Complementar 87/96, bem como no artigo 2º, XII, do RICMS/SP.

Assim, **conheço e dou provimento** ao Recurso Ordinário.

Adicionalmente, não há que falar, no serviço de publicidade, da ocorrência de prestação de serviço de *comunicação*, tendo em vista a inexistência de diálogo entre prestador e tomador.

Argutamente José Eduardo Soares de Melo pondera que ‘*Os serviços de publicidade e propaganda(...) não tipificam a imprescindível ‘relação comunicativa’ (suporte da tributação estadual), porque inexiste a necessária interação entre prestador/tomador de serviço*’. (in ‘ICMS – Teoria e Prática’ – Belo Horizonte: Editora Forum, 2023 – 16ª edição – p. 102)

De fato, na hipótese do anúncio publicitário não se perfaz a figura do determinado/específico receptor da mensagem, elemento essencial para a efetiva prestação de serviço de comunicação (atividade comunicativa).

Isso porque na publicação do mesmo (anúncio) inexiste relação comunicativa entre pessoas (emissor e receptor da mensagem), mas apenas a publicação de anúncio (mensagem visual e/ou escrita), sem qualquer atividade comunicativa entre as mesmas.

Fonte, mensagem e, especialmente, destino – este último, ausente na disponibilização de anúncios, no jornal em versão *on-line* da Recorrente – são os elementos que, em conjunto, constituem a prestação de serviço de comunicação.

Oportuno o voto trazido à peça recursal, da lavra do Juiz Relator Edison Aurélio Corazza, relativo ao AIIM nº 4.056.488-5 e parcialmente transcrito a seguir:

'A simples existência da comunicação não transfere, para os Estados e o Distrito Federal, a competência para tributar o evento solitariamente considerado, por meio do ICMS.'

(...) Em conclusão, o transporte e a comunicação somente determinarão a incidência do imposto estadual sobre a prestação de serviços se forem objeto do negócio firmado pelas partes e consubstanciarem sua obrigação principal. Se outra for a obrigação de fazer, objetivamente pactuada, ainda que transporte e comunicação lhe sejam meios para conclusão ou eventual utilização, afastada está a incidência do ICMS, na medida em que o objeto do negócio jurídico estará no universo de hipóteses constitucionalmente reservadas aos Municípios. Prestar um serviço de comunicação, portanto, é exercer, mediante pagamento (onerosidade), uma atividade, em favor de terceiros, a qual tenha por objeto a realização da comunicação: é envidar, como fim e mediante remuneração, esforços para que a mensagem do emissor seja transmitida ao receptor e por ele recebida.

(...) Já a veiculação de propaganda e publicidade é um instrumento de venda, uma atividade inerente ao sucesso de um empreendimento comercial ou político. Trata-se da ação de difundir uma mensagem a um universo de pessoas indeterminadas e não identificadas, dentre as quais, mas não exclusivamente, potenciais consumidores de produtos ou mercadorias cujas vendas se pretende incrementar.

Os receptores da mensagem captam a informação divulgada de forma passiva, sem a possibilidade de interagir com o seu emissor ou, em alguns casos, de negar-se a recebê-la. A veiculação de propaganda e publicidade é, portanto, negócio jurídico que tem objeto diverso da prestação de serviço de comunicação. Propaganda e publicidade são propagandas, divulgadas, difundidas, espalhadas, porém sem qualquer direção, daí porque não são comunicadas.' (AIIM nº 4.056.488-5, j. em 26/10/2017).

Diferente do que se vê na prestação do serviço de comunicação, se extrai da publicidade na *internet*

divulgação de mensagem a número indeterminado (ou, se preferir, não identificável) de indivíduos consumidores de produtos e serviços. Além disso, aos receptores da mensagem não é possibilitada a troca (interação) com o emissor da mesma.

Por isso, como registrado no referido julgado ‘*Propaganda e publicidade são propagadas, divulgadas, difundidas, espalhadas, porém sem qualquer direção, daí porque não são comunicadas.*’

Acrescento que a dissociação entre a prestação de serviço de comunicação e a divulgação de publicidade e propaganda (caso concreto do AIIM lavrado), para implicações tributárias, constitui argumentação autônoma e, portanto, suficiente para o acolhimento da peça recursal.

Nesse sentido e por mais esse fundamento jurídico **conheço e dou provimento** ao Recurso Ordinário.

Cobra semelhante importância argumentação da Recorrente atinente à exclusiva incidência do ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza –, de competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal, na publicidade veiculada em jornal, nos moldes da Lei Complementar 116/03 (redação dada pela LC 157/16).

Refiro ao item 17.25 da lista de serviços, a saber:

“Artigo 3º - A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, passa a vigorar com as alterações constantes do Anexo desta Lei Complementar.

(...)

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)”.

Como bem registrado pela Recorrente, ‘(...)*a veiculação de publicidade não é tributada pelo ICMS, na medida em que, nos termos da LC 116/03, salvo “as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que*

sua prestação envolva fornecimento de mercadorias” (art. 1º, § 2º).

Na ADI 6.034 (Relator Ministro Dias Toffoli, DJE 21.03.22, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a exclusiva incidência do ISS na veiculação de publicidade em qualquer meio, mediante entendimento de que ‘É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/16, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)’.

No mesmo raciocínio (não incidência do ICMS sobre publicidade veiculada em meio eletrônico), o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTAÇÃO. DEFICIÊNCIA. ICMS-COMUNICAÇÃO. DIREITO PRIVADO. CONCEITO. SERVIÇO DE PUBLICIDADE. VALOR ADICIONADO. NÃO INCIDÊNCIA.

(...) 3. O serviço de inserção de publicidade e veiculação de propaganda em sites da internet não se confunde com o serviço de comunicação tributável pelo ICMS (art. 60 da Lei n. 9.472/1997) por configurar serviço de valor adicionado (art. 61 do mesmo diploma legal).

4. “É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC n. 116/2003, incluído pela LC n. 157/2016, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de 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)”. (STF, Pleno, ADI 6.034/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 09/03/2022)” (...)

(AREsp 1.598.445/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJe de 23/9/2022).

Na mesma trilha palmilha este E. Tribunal, como dessume dos seguintes julgados reproduzidos na peça recursal:

“ICMS - VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET - SERVIÇO NÃO ABRANGIDO PELO ICMS - LEI COMPLEMENTAR 157/2016 QUE MODIFICOU A LISTA DE SERVIÇOS - CONFLITO DE COMPETENCIA SOLUCIONADO, SEM APLICAÇÃO RETROATIVA AO CASO - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO” (AIIM nº 4.100.456-5, 16ª Câmara Julgadora, Juíza Relatora Isabel Cristina

Omil Luciano, p. em 11/11/2019).

“ICMS. ACUSAÇÃO DE FALTA DE PAGAMENTO DE IMPOSTO DEVIDO E AUSÊNCIA EMISSÃO DE NOTAS FISCAL DE COMUNICAÇÃO NA MODALIDADE DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE ATRAVÉS DA INTERNET. NÃO ABRAGÊNCIA DO CONCEITO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO SOBRE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE ONLINE. NATUREZA DE SERVIÇOS DE VALOR AGREGADO, CONFORME ART. 61 DA LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES. REAFIRMAÇÃO DA AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA ESTADUAL A PARTIR DA LEI COMPLEMENTAR N.º 157/2016, QUE INCLUIU O ITEM 17.25 NA LISTA DE SERVIÇOS (ISS). RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO” (AIIM nº 4.079.546-9, 2ª Câmara Julgadora, Juiz Relator Caio Augusto Takano, p. em 12/09/2018).

“ICMS – FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL E FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET. Alteração DA LEI COMPLEMENTAR Nº 157/2016. Definindo o campo de incidência com a “INCLUSÃO DO ITEM 17.25 À LISTA DE SERVIÇOS, O QUAL DIZ RESPEITO À INSERÇÃO DE MATERIAIS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE EM QUALQUER MEIO, SUJEITANDO-O À INCIDÊNCIA DO ISS. PACIFICAÇÃO DO TEMA. RECURSO ORDINÁRIO PROCEDENTE. AIIM CANCELADO” (AIIM nº 4.085.544-2, 12ª Câmara Julgadora, Juiz Relator Juliano Di Pietro, p. em 09/08/2017).

“ICMS. FALTA DE PAGAMENTO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE. INTERNET. - A veiculação de publicidade na internet é 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. - Nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal, os conflitos de competência entre os entes federados devem ser dirimidos por lei complementar. - A novel 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. - Não se trata de aplicação retroativa da Lei complementar nº 157/2016, mas sim do entendimento de que os serviços previstos na referida lei complementar, dentre eles a inserção de publicidade na internet (item 17.25), jamais foram base de cálculo para incidência do ICMS, uma vez que o legislador complementar apenas pode determinar a incidência do ISS sobre serviços não abrangidos pelo ICMS, conforme artigo 156, III, da Constituição Federal. - RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. AIIM IMPROCED” (AIIM nº 4.078.422-8, 12ª Câmara Julgadora, Juíza Relatora Lílian Zub Ferreira, p. em 17/05/2017).

“I.1 FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO EXTINTO PELO PAGAMENTO. I.2. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE

COMUNICAÇÃO. PUBLICIDADE NA INTERNET. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO” (AIIM4075168-5, 3^a Câmara Julgadora, Voto vista Juíza Tatiana Martines, J: 03/05/2017).

“ICMS. NÃO EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS EM SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO (VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET). FALTA DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES DO ICMS. NÃO FORNECIMENTO/TRANSMISSÃO DE ARQUIVO ELETRÔNICO À SEFAZ.

A questão controvertida nos autos é se a veiculação de publicidade na internet configura ou não serviço de comunicação, sujeito à incidência de ICMS.

Essa questão é 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.

Nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal, os conflitos de competência entre os entes federados devem ser dirimidos por lei complementar.

A novel 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. - RECURSO ORDINÁRIO PROVIDO. AIIM IMPROCEDENTE” (AIIM 4037765 - 9 -, 12^a Câmara Julgadora, Juíza Relatora Lílian Zub Ferreira, J: 20/04/2017).

“(...) I.2. FALTA DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PUBLICIDADE NA INTERNET. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO” (AIIM 4075168 - 5 -, 3^a Câmara, Voto vista Juíza Tatiana Martines, J: 03/05/2017).

Como se não bastasse, acompanho a postura da Recorrente de que ‘*Ressalte-se, outrossim, que o fato de a LC 157, que alterou a LC 116/03, ter sido publicada em 30/12/2016, não autoriza a conclusão de que antes de tal data a veiculação de publicidade em periódico eletrônico seria passível de ser onerada pelo ICMS. A ausência de previsão legal para a incidência do ISS era opção do legislador (o que fica claro com o veto do item 17.07 acima resumido), sem, entretanto, se imaginar ser possível a incidência do ICMS.*’

Anote-se que os serviços incluídos na Lei Complementar nº 116/2003, na redação dada pela LC 157/2016, não constituíam, em momento anterior, base de cálculo do ICMS, sendo certo que aludida norma (LC nº 157/16) não instituiu nova competência, mas explicitou a competência tributária dos municípios no concerne a veiculação de publicidade e periódico *on-line*, nos termos da Carta Magna.

Julgado relativo à autuação fiscal contida no AIIM nº 4.080.933-0, trazida a lume pela Recorrente, debruçou adequadamente sobre a questão:

'Não fosse por isso, entendo que a própria celeuma acerca do conflito de competência instaurada entre Estados e Municípios para tributar a veiculação de publicidade na internet ou qualquer outro meio, foi resolvida com a edição da Lei Complementar 157/2016.

Antes da edição da Lei 157/2016 que alterou a Lei Complementar 116/03, não havia expressa previsão acerca da tributação sobre a veiculação/inserção de materiais de propaganda ou publicidade na lista de serviços sujeitos ao ISSQN, de modo que os Estados enquadravam essa atividade nas hipóteses de incidência do ICMS-Comunicação.

Todavia, a CF aduz em seu art. 146, I, que cabe à lei complementar dispor acerca de conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estado, o Distrito Federal e os Municípios e também atribuiu aos Municípios a competência para instituir imposto sobre os serviços de qualquer natureza (Art. 156, III) através de lei complementar.

Assim, em 2016, sobreveio a Lei Complementar 157 que incluiu os serviços de veiculação de desenhos e outros materiais de publicidade nas hipóteses de incidência do ISSQN colocando uma pá de cal no assunto.

Esclareço que minha opinião não está assentada na tese da retroatividade da norma (Lei 157/2016) mas na posição de que o conflito até então existente não mais subsiste e de que houve reconhecimento jurídico sobre a competência municipal que sempre existiu, afastando a dúvida sobre a incompetência dos Estados em tributar essa matéria'.

Feitas essas ponderações, no meu sentir não há dúvida quanto à sujeição do ISS, em contraposição ao ICMS, no que diz respeito à veiculação de publicidade nos termos da LC nº 157/2016.

Com base em mais esse argumento, **conheço e dou provimento** ao Recurso Ordinário.

Reitero que os argumentos autônomos, contidos como fundamentos deste Voto, são suficientes para o deslinde da controvérsia, circunstância que dispensa a imprescindibilidade do exame dos demais pontos trazidos ao processo no Recurso Ordinário. Reservo-me no direito de analisá-los na hipótese de discordância dos meus pares quanto ao presente Voto.

Em face do exposto conheço e do provimento ao Recurso Ordinário, cancelando o AIIM lavrado em virtude da insubsistência da acusação fiscal nele contida.

São Paulo, 02 de dezembro de 2.025

Eduardo Soares de Melo

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT/SP)



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

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
C II	4078052-1	2017	4078052-1	PRIMEIRA CÂMARA JULGADORA

Tipo de Impugnação:	RECURSO ORDINÁRIO
Recorrente:	S. A. O ESTADO DE S. PAULO
Recorrido:	FAZENDA PÚBLICA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDUARDO SOARES DE MELO
Sustentação Oral Requerida:	SIM

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ORDINÁRIO: CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: EDUARDO SOARES DE MELO

RECURSO ORDINÁRIO: Conhecido Integralmente. Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

INACIO KAZUO YOKOYAMA (Presidente)

CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA

RAFAEL TADEU AYRES

São Paulo, 02 de dezembro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas



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

ePAT
processo administrativo tributário eletrônico

AUTUADO

S. A. O ESTADO DE S. PAULO

IE 107703648118	CNPJ 61533949000141	LOCALIDADE São Paulo - SP	AIIM 4078052-1
---------------------------	-------------------------------	-------------------------------------	--------------------------

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juízes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 02 de dezembro de 2025
Tribunal de Impostos e Taxas