

CAPÍTULO 35

DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DA PUBLICIDADE ONLINE

*Guilherme Camargos Quintela
Samille Rodrigues Sergio*

RESUMO: Há uma acirrada disputa entre Municípios e Estados para conquistar a mais nova “mina de ouro” fiscal proveniente do mundo virtual: a publicidade online. Essa prestação de serviço foi incluída pela Lei Complementar nº 157/2016 no item 17.25 da Lei Complementar nº 116/2003, estando sujeita ao ISSQN, de competência dos Municípios. Contudo, em outubro de 2018, o Governador do Estado do Rio de Janeiro ajuizou a ADI nº 6.034, questionando a constitucionalidade do item 17.25 e alegando que a veiculação de publicidade estaria sujeita ao ICMS-comunicação, de competência dos Estados-Membros. Assim, este trabalho tem como escopo estudar os principais debates relacionados à tributação da publicidade online, com a finalidade de apontar caminhos para a solução de tal conflito de competência.

PALAVRAS-CHAVE: publicidade online; tributação; ISS; ICMS.

1. INTRODUÇÃO

O Direito Tributário deve sempre se adaptar aos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos, buscando se projetar ao futuro para acompanhar a velocidade das constantes mudanças de mercado. A chamada sociedade da informação ainda está em curso evolutivo, e não se crê que tal evolução cesse. Apenas há poucos anos o legislador teve sua atenção despertada para a necessidade de adaptar o sistema legal às novas formas e meios de divulgação de informações. Persistem, ainda, questionamentos acerca de duas premissas: reinterpretar as normas existentes ou promover nova regulamentação consistente com as inovações tecnológicas. Ou seja, ainda é preciso equalizar tecnologia e Direito.

Na pós-modernidade, há dificuldades na tributação dos fatos jurídicos virtuais, por serem provenientes de tecnologias recentes e em constante mutação. Em relação ao serviço de publicidade online, por exemplo, existe intenso debate na doutrina e na jurisprudência sobre qual é o ente federado competente para tributá-lo, o que gera insegurança jurídica para os contribuintes.

O exponencial crescimento da utilização da Internet e da publicidade online aumentou ainda mais o interesse dos entes federativos em tributar esse instrumento, tendo em vista a potencial fonte de arrecadação. Porém, mesmo que o ordenamento jurídico tente seguir o caminho da era digital, acompanhando o novel mercado, ainda há dificuldades e letargia na normatização das novas tecnologias, gerando margem para a criação de interpretações divergentes sobre as materialidades e as incidências tributárias.

Apesar de o serviço de publicidade online ter surgido entre 1993 e 1994¹, somente com a Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016, essa atividade passou a ser passível de tributação no Brasil, por meio do ISSQN, após diversos debates entre Estados e Municípios, na tentativa de regulamentar a matéria. Contudo, mesmo após a normatização, os Estados-Membros ainda mantêm acirrada disputa judicial na tentativa de incrementar suas parcelas tributárias, e alegam a inconstitucionalidade da novel lei, afirmando que tal serviço estaria sujeito ao ICMS-comunicação.

Desse modo, com a finalidade de apontar caminhos para a solução do referido conflito de competência, este trabalho tem como objetivo tecer breves considerações sobre o tema e levantar pontos que parecem mais interessantes, realizando análises legislativa, doutrinária e jurisprudencial.

2. A PUBLICIDADE NA PÓS-MODERNIDADE

A “modernidade líquida”² é marcada pelo intenso e contínuo fluxo de informações que ocorre no espaço cibernético. As operações e serviços cotidianos, que antes eram realizados no mundo físico, foram transportados para o mundo virtual, tal como ocorreu com a publicidade. A publicidade é o principal instrumento utilizado pelas empresas para divulgar as suas marcas e vender seus produtos e serviços. Como atualmente a Internet é a ferramenta mais utilizada pela população em sua produção cultural, econômica e social, as empresas também começaram a utilizar a *web* para atingir seu público alvo, investindo vigorosamente nesse ramo tecnológico, que é tendência global.

Segundo a última pesquisa realizada pelo IBGE, por intermédio da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD), o número de brasileiros com 10 anos de idade ou mais que acessaram a internet de 2016 a 2017 au-

¹ Em abril de 1993 foi lançado o *Mosaic*, software apontado como o primeiro browser da internet, que permitia aos usuários acessar publicações publicitárias na rede. Já a publicação do primeiro *banner* online ocorreu em 27 de outubro de 1994. AMARAL FILHO, Lúcio Siqueira. *Publicidade na web, uma trajetória histórica*. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/historia-da-publicidade-e-da-comunicacao-institucional/publicidade-na-web-uma-trajetoria-historica/at_download/file>. Acesso em: 09 fev. 2019.

² BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

mentou de 64,7% da população para 69,8% (abrangendo um número de aproximadamente 181 milhões de pessoas), uma expansão de aproximadamente 10 milhões de usuários.³ O investimento em publicidade digital no Brasil também apresentou crescimento de 2016 para 2017, aumentando de R\$ 11,8 bilhões para R\$ 14,8 bilhões, uma evolução percentual de 25,4%, representando um terço do volume total do mercado publicitário brasileiro, conforme aponta a pesquisa “*Digital AdSpend 2018*”, realizada pelo *Interactive Advertising Bureau* (IBA Brasil).⁴

O mundo da publicidade virtual está evoluindo mais rapidamente do que qualquer outra plataforma publicitária, devido aos avanços tecnológicos na internet por banda larga e na internet sem fio, mais velozes e eficientes, o que proporciona o surgimento de conceitos criativos, inovadores e interativos.⁵ O crescimento exponencial de brasileiros conectados também é fator que despertou o interesse dos empresários em desenvolver um marketing publicitário voltado exclusivamente às plataformas digitais, a fim de conseguir conquistar mais consumidores para o comércio físico e eletrônico. Hodiernamente, a destinação de capital para a publicidade online não é vista como gasto, mas sim como investimento voltado para o desenvolvimento do negócio.

A publicidade online também é benéfica para o cliente, pois viabiliza a disponibilização de valiosos conteúdos gratuitos, como jornalismo e conexões sociais. Contudo, os usuários estão ficando cada vez mais frustrados com anúncios que retardam sua navegação e interrompem os conteúdos que desejam acessar. Para restringir esse tipo de publicidade, muitos instalam bloqueadores de anúncios em seus aparelhos eletrônicos.

Como consequência, o navegador Chrome, do Google, decidiu bloquear, no Brasil, a partir de 9 de julho de 2019, alguns formatos de anúncio mais prejudiciais, tais como imagens que saltam na tela, músicas tocadas sem autorização ou que bloqueiam a navegação com uma contagem regressiva que não pode ser interrompida. Tal filtro de bloqueio já vem sendo adotado nos Estados Unidos, no Canadá e na Europa desde fevereiro de 2018, após um movimento de empresas que atuam na internet, agências de publicidade e anunciantes. O objetivo do Google é, ainda, ampliar a *Coalition for Better Ads*

³ IBGE. *Pesquisa nacional por amostra de domicílio contínua- PNAD contínua*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?edicao=23205&t=downloads>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

⁴ E-COMMERCE NEWS. *Digital representa R\$14,8 bilhões de investimento publicitário no Brasil em 2017*. Disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/pesquisas-noticias/digital-representa-r-148-bilhoes-de-investimento-publicitario-no-brasil-em-2017/>>. Acesso em: 08 fev. 2019.

⁵ PLUMMER, Joseph; RAPPAPORT, Steve; HALL, Taddy; BAROCCI, Robert. *The online advertising playbook: proven strategies and tested tactics from the Advertising Research Foundation*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2007, p.98.

(CBA)⁶, formada por associações comerciais internacionais e empresas envolvidas em mídia online, tais como Facebook, Microsoft e Outbrain, a fim de melhorar a experiência dos usuários com a publicidade online, criando padrões globais para implementar melhores anúncios.⁷

Além desse necessário processo de regulamentação extrajurídica da publicidade online, também é necessário haver a interferência do Direito no cenário virtual, com a devida normatização da tecnologia. Na seara tributária, é grande o interesse dos entes federados na tributação dessa potencial nova “mina de ouro” fiscal. Todavia, para a regulamentação da matéria, é preciso se atentar às peculiaridades da realidade digital, eis que as inovações tecnológicas muitas vezes deixam margens para diversas possibilidades interpretativas.

Em relação à publicidade online, por exemplo, ainda há na doutrina e na jurisprudência debates sobre como deve ocorrer a sua tributação, o que provoca disputa fiscal entre Estados e Municípios, que desejam aumentar suas respectivas fontes de receitas. Os Estados alegam que deve incidir ICMS-comunicação sobre essa tecnologia, enquanto, para os Municípios, ela é passível da incidência do ISSQN. Dito isso, no próximo capítulo analisar-se-á o conceito de publicidade online, bem como quais os tipos de publicidades virtuais existem atualmente para, em seguida, empreender pesquisa legislativa, jurisprudencial e doutrinária sobre qual é o ente federado competente para tributar esse serviço.

3. ESPÉCIES DE PUBLICIDADE ONLINE

Marketing é gênero; publicidade e propaganda são espécies. Enquanto a propaganda divulga ideologias, pensamentos e doutrinas, a publicidade refere-se exclusivamente a mensagens com fins econômicos. A publicidade promove, direta ou indiretamente, vendas de produtos ou serviços, cria prestígio ao anunciante, alcança diferentes grupos e desperta o desejo de compra nos consumidores.

Na publicidade online, o provedor do serviço disponibiliza um espaço virtual para os contratantes exporem anúncios em sua página da *web*, que são visitadas pelos usuários por meio de diversos dispositivos, tais como computadores, *notebooks*, *tablets* e celulares. Esses anúncios divulgam a marca da empresa, promovem o *e-commerce* e conquistam novos clientes. Ademais, possibilitam a interação direta do consumidor com o mercado publicitário, eis

⁶ Tradução da sigla CBA para português: aliança por melhores anúncios.

⁷ VALOR ECONÔMICO. *Google vai barrar anúncios que atrapalham navegação a partir de julho*. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/empresas/6057589/google-vai-barrar-anuncios-que-atrapalham-navegacao-partir-de-julho>>. Acesso em: 02 fev. 2019.

que o cliente tem acesso às informações do produto, pode comparar preços, compartilhar o anúncio com outros usuários e conseguir finalizar a compra facilmente, online.

A publicidade online possui duas características únicas: a flexibilidade e o *feedback* em tempo real, em que os anunciantes experimentam diferentes recursos e formatos de anúncios, permitindo melhoria contínua de qualidade e de alcance.⁸ Esse serviço possibilita, ainda, que as empresas percebam imediatamente quais anúncios são mais eficazes para conquistar clientes, de acordo com a quantidade de acessos de cada um deles.

Os tipos de publicidade que existem na internet são: *banners* (mensagens dispostas em locais de grande visibilidade dos sites), desenvolvidos pelo *AdSense*, que seleciona os anúncios publicitários de acordo com as pesquisas recentes do usuário; *spam* (e-mail com anúncio não esperado pelo usuário); malas diretas (e-mails esperados pelo usuário, que se cadastraram em determinados sites para receber informações e propaganda); e anúncio em vídeo com mensagens de marketing (podem incluir *links* para direcionar o usuário a determinado site de produtos ou serviços: aparecem como *pop-up* ou pré-vídeos que antecedem os vídeos que o usuário quer assistir).⁹

Para cada tipo de publicidade existe uma forma diversa de cobrança. As empresas pagam os *banners* e os *pop-ups* aos sites pela inclusão na página ou pela quantidade de cliques que receberam. O *spam* e as malas diretas são considerados publicidade de baixo custo, eis que existem programas gratuitos na Internet para enviá-los em grande quantidade. Em relação aos anúncios com vídeos, os sites cobram pela quantidade de visualizações que a propaganda teve em determinado período (*true views ads*) ou pelo período em que a propaganda ficou publicada (*video ads*). Há também as propagandas de *true view in stream ads*, em que os usuários são obrigados a assistir alguns segundos antes do vídeo desejado e depois podem pular ou optar por terminar de assistir (nesses casos as empresas geralmente cobram os contratantes apenas se o usuário assistir parte do vídeo ou ao vídeo completo). Por fim, existe o *Overlay in Video-Ads*, que são sobreposições de anúncios em um vídeo, pagas somente se o usuário clicar no *link*.¹⁰

⁸ PLUMMER, Joseph; RAPPAPORT, Steve; HALL, Taddy; BAROCCI, Robert. *The online advertising playbook: proven strategies and tested tactics from the Advertising Research Foundation*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2007, p.98.

⁹ ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

¹⁰ ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

Há, ademais: os *pop-ups*, janelas separadas que aparecem em frente ao conteúdo do site, mas que podem ser bloqueados por navegadores da Internet; os *hotsites*, quando a empresa compra um domínio na Internet para publicar seus produtos e serviços; e o *search marketing*, em que a empresa paga a um site de buscas (Google, por exemplo) para aparecer entre os primeiros da lista de mais buscados da Internet.¹¹

Diante desse diversificado cenário tecnológico, no próximo capítulo serão analisados quais os principais debates relacionados ao tema na seara tributária, visando a identificar qual imposto deve incidir sobre a publicidade online, se o ISSQN ou o ICMS-comunicação.

4. A TRIBUTAÇÃO QUE DEVE INCIDIR SOBRE A PUBLICIDADE ONLINE

A Lei Complementar nº 116/2003 inicialmente trouxe, em sua lista anexa de serviços tributáveis, os seguintes itens relacionados à publicidade e à propaganda:

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.¹²

Todavia, o item 17.06 se referia apenas ao serviço de criação de propaganda e de publicidade, não fazendo referência à sua inserção em meios de divulgação, impedindo a incidência do ISSQN neste último caso. A despeito de a lista ser taxativa, alguns autores adotavam interpretação extensiva, afirmando que os itens descritos na lista poderiam servir de base para a tributação da veiculação de publicidade pelo imposto municipal.¹³

A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo seguiu esse entendimento e decidiu adotar nova interpretação do item 17.06, editando o Parecer Normativo nº 01, de 09.03.2016,

¹¹ ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

¹² BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

¹³ ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

prevendo que a inserção de publicidade em endereços de internet seria tributável pelo ISS:

Parecer Normativo SF nº 01/2016: “Art. 1º Os serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade enquadram-se no item 17.06 da lista de serviços prevista no art. 1º da Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003 e alterações posteriores, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

§ 1º O previsto no caput do presente artigo aplica-se à divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade em rádio e televisão, mesmo no caso de recepção livre e gratuita, assim como em sítios virtuais, páginas ou endereços eletrônicos na internet, em quadros próprios para afixação de cartaz mural, conhecidos como outdoor e em estruturas próprias iluminadas para veiculação de mensagens, conhecidas como *backlight* e *frontlight*.”¹⁴

Contudo, esse parecer normativo, a pretexto de ser “meramente interpretativo”, alargou indevidamente a hipótese de incidência do ISS prevista taxativamente no item 17.06 da lista de serviços, que se refere somente à elaboração de propaganda ou publicidade. Inclusive, no projeto original da Lei Complementar nº 116/2003, o item 17.07 pretendia a incidência de ISS sobre “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”¹⁵, mas tal dispositivo foi vetado sob o argumento de sugerir invasão da competência dos Estados-Membros quanto à tributação dos serviços de comunicação pelo ICMS-comunicação.

Em assim sendo, como ocorreu veto expresso sobre a taxativa hipótese de incidência do ISS quanto à veiculação de publicidade, não é possível haver a cobrança – ao menos até a edição da novel Lei Complementar nº 157/2016 –, em respeito ao princípio da especificidade.¹⁶ O Tribunal de Justiça do Estado

¹⁴ IMPRENSA OFICIAL. Parecer Normativo SF nº 01, de 09 de março de 2016. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*. São Paulo, SP, 10 mar. 2016, p.14. Disponível em: <https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2016%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fmarco%2f10%2fpag_0014_BVGS966H00IPE5K0UM58DDQ-FEP.pdf&pagina=14&data=10/03/2016&caderno=Di%C3%A1rio%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100014>. Acesso em: 18 jan. 2019.

¹⁵ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003- Veto*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-veto-13883-pl.html>>. Acesso em: 27 jan. 2019.

¹⁶ Nesse sentido já decidiu o STJ, em situação análoga: “2. *A partir da vigência da Lei Complementar 116/03, em face de veto presidencial em relação ao item 13.01, não mais existe previsão legal que ampare a incidência do ISS sobre a atividade de produção, gravação e distribuição de filmes, seja destinada ao comércio em geral ou ao atendimento de encomenda específica de terceiro, até mesmo porque o item vetado não fazia tal distinção.* 3. *Ademais, não é possível, para fins de tributação, enquadrar a atividade em questão em hipótese diversa, de cinematografia, pois: i) ‘Existindo veto presidencial quanto à inclusão de serviço na Lista de Serviços Anexa ao Decreto-lei 406/68, com redação da Lei Complemen-*

de São Paulo adotou esse entendimento, rechaçando a pretendida incidência do ISS sobre a mera inserção de publicidade em meios de veiculação:

ISS – Locação de espaços para veiculação de anúncios publicitários através de seu site na Internet – Atividade não prevista na lista de serviços – Não incidência do imposto – Direito à repetição do indébito – Prova da não repercussão do tributo – Exigência descabida na espécie à vista dos documentos acostados à inicial – Presunção de pagamento pela autora – Recurso da Municipalidade Improvido. (...) Com efeito, a atividade desenvolvida pela apelada, consistente na locação de espaços para veiculação de anúncios publicitários através de seu site na internet, não está sujeita à incidência do imposto sobre serviços, pois, **com o advento da Lei Complementar n° 116/03, a atividade referente à veiculação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade deixou de ser tributada, diante do veto ao item 17.07 da lista de serviços.** Insustentável, de seu turno, a tributação com amparo no item 17.06 da lista, que se refere expressamente à ‘propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários’, pois a atividade desenvolvida pela apelada consiste apenas em disponibilizar espaço em seu portal de internet para que outras empresas divulguem seus produtos e não na publicidade em si. (...) Nesse cenário, *exsurge* evidente a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes no que tange à incidência de ISS sobre as atividades desenvolvidas pela apelada. (TJSP, Apelação n° 994.07.062159-2, Rel.ª. Des.ª. MARIA CLÁUDIA BEDOTTI; 15ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; julgado em 03.12.2010; DJe 15.12.2010, grifo nosso).

Ora, a ausência de previsão legal específica a amparar o referido parecer municipal impossibilitava a pretensão fiscal da municipalidade paulistana. Isso porque somente com a promulgação da Lei Complementar n° 157, de 29 de dezembro de 2016, foi incluído o item 17.25 à lista de serviços, que passou a abranger nova hipótese de prestação de serviços tributáveis pela exação municipal:

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).¹⁷

tar 56/87, é vedada a utilização da interpretação extensiva’ (REsp 1.027.267/ES, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 29/04/2009).’’ (STJ, REsp n° 1.308.628/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26.06.2012, DJe 02.08.2012).

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar n° 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n° 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990. que ”dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de im-

Desse modo, apenas a partir da inserção do item 17.25 à LC nº 116/2003 é que os Municípios passaram a ter autorização para instituir e cobrar o ISS sobre a inserção de publicidade em quaisquer meios de divulgação, não alcançando fatos geradores anteriores à sua vigência, em respeito ao artigo 146 do CTN¹⁸ e ao artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.¹⁹

Todavia, ainda há acalorada discussão sobre o assunto, sendo que, em outubro de 2018, o Governador do Estado de Rio de Janeiro ajuizou a ADI nº 6.034, visando a questionar a constitucionalidade do item 17.25, ao afirmar que a publicidade online estaria sujeita ao ICMS-comunicação (art. 2º, inciso III, da LC nº 87/1996²⁰), de competência dos Estados-Membros (at.155, inciso II, da CF²¹). Segundo a ação constitucional, apesar de na redação do referido item constar o termo “inserção”, essa atividade, na realidade, seria uma “veiculação de publicidade”, espécie do gênero serviço de comunicação. Alega-se, ainda, que a transmissão, pelo prestador de serviços, da mensagem do anunciante para o público-alvo especificado seria um canal no âmbito do serviço de comunicação, e o fato de a redação original do item 17.07 (vetado) da PLS nº 386/2012 (que originou a LC nº 157/2016) dispor “*veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio*” demonstraria a natureza da atividade. Ademais, expôs-se que o papel do prestador do serviço de comunicação seria o de “*atuar como provedor de meios, fornecendo o canal para*

postos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 21 jan. 2019.

¹⁸ “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.” BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 20 jan. 2019.

¹⁹ “Art. 15. (...) é vedado (...) aos Municípios: III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído (...)”. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 jan. 2019.

²⁰ “Art. 2º O imposto incide sobre: III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. BRASIL. Lei Complementar nº 87. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 set. 1996a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 23 jan. 2019.

²¹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 jan. 2019.

que a comunicação entre o remetente e o destinatário se estabeleça, ainda que o canal seja unidirecional, como no caso da veiculação da publicidade.”²²

Contudo, crê-se que a argumentação é equivocada, uma vez que a prestação de um serviço de comunicação exige, necessariamente, a detenção dos meios próprios de transmissão de mensagens, de propriedade das empresas de telecomunicações, que dispõem dos meios físicos para transmissão de sinais, o que não ocorre em relação às pessoas físicas e jurídicas que divulgam publicidade online. O veiculador de anúncios online, inclusive, em geral contrata um terceiro prestador de serviços de telecomunicações para disponibilizar a publicidade na Internet.

É certo ainda que, para fins da incidência do ICMS-comunicação, não basta apenas a ocorrência da comunicação, mas sim é imprescindível a efetiva prestação do serviço de comunicação, que se realiza quando um terceiro intermedia a comunicação entre emissor e receptor (determinado ou indeterminado), através da disponibilização de um processo eletromagnético unilateral ou bilateral, entregando uma mensagem codificada (por fala, escrita ou sinais, por exemplo). O prestador de serviço de comunicação deve ter, portanto, o domínio e a exploração desse processo eletromagnético, sendo responsável por sua manutenção e operacionalização (art. 2º, inciso III, da LC nº 87/96²³ e art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97²⁴). Ademais, ele exerce uma obrigação de fazer, tendo em seu núcleo o dever de teletransmitir a mensagem do emissor para o receptor, se obrigando com o resultado da entrega.²⁵

Por outro lado, o termo “veicular” não corresponde a serviço de comunicação, eis que o seu significado não é comunicar, mas expor, exhibir. O serviço

²² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 6034*. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5569056>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

²³ “Art. 2º O imposto incide sobre: III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”. BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 01 fev. 2019.

²⁴ “Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.” BRASIL. Lei n. 9.472. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jul. de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm>. Acesso em: 01 fev. 2019.

²⁵ MOREIRA, André Mendes. TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/a-publicidade-e-propaganda-e-as-fronteiras-entre-issqn-e-icms/>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

de veiculação se refere à exposição, por meio de um canal, para que o receptor potencialmente possa captar a mensagem. A inserção/veiculação de publicidade online na *web* não representa, pois, um dever de transmitir/transportar a mensagem de um ponto até outro, mas uma obrigação de expor. Assim, a diferença entre o serviço de comunicação e a veiculação de publicidade está no objeto do serviço prestado.²⁶

Desse modo, a argumentação da ADI nº 6.034, de que “veiculação de publicidade” seria espécie do gênero serviço de comunicação, é incoerente. E mesmo se houvesse dúvida a respeito da natureza dessa atividade, a LC nº 157/2016 foi o meio adequado utilizado para resolver o conflito de competência, conforme previsão do artigo 146, inciso I, da CF.²⁷

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

APELAÇÕES e REEXAME NECESSÁRIO - Mandado de segurança - ICMS - Inexigibilidade de crédito tributário - Segurança parcialmente concedida - Pretensão de reforma - Possibilidade - Divulgação de publicidade em páginas da internet - Fato gerador de ICMS não caracterizado - Prestação de serviço de comunicação - Inocorrência - Operação que possui natureza distinta - Inexigibilidade do tributo verificada - Nulidade do auto de infração - Superveniência, aliás, da LC nº 157/2016, que alterou a LC nº. 116/2003, a indicar a incidência de ISS sobre tais operações - Concessão da segurança - Provimento do recurso da impetrante, prejudicado o recurso do Estado e o reexame necessário. (...) Por fim, ressalte-se que após a interposição do recurso, a impetrante alegou a superveniência de ‘fato novo’ (fls. 1.255/1.256), consistente na edição da Lei Complementar nº. 157/2016, que, ao alterar a Lei Complementar nº. 116/2003, teria excluído a possibilidade de incidência de ICMS sobre a atividade de inserção de publicidade na Internet, ao incluir na lista de serviços de ISS (item 17.25) a ‘Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)’. (...) **De todo modo, não se pode ignorar que a disciplina instituída pela novel lei é indicativa da tributação dos serviços de inserção de publicidade na internet com o ISS, para as operações ocorridas após a sua vigência, a corroborar a conclusão de que tais serviços não constituem fato gerador de ICMS.** (TJSP, Apelação/Re-

²⁶ MOREIRA, André Mendes. TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/a-publicidade-e-propaganda-e-as-fronteiras-entre-issqn-e-icms/>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

²⁷ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jan. 2019.

nessa Necessária nº 1021230-97.2015.8.26.0053; Rel.^a Des.^a MARIA OLÍVIA ALVES, 6ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO; julgado em 06.11.2017; DJe 07.11.2017, grifo nosso).

Considerando a incidência do ISS sobre a publicidade na Internet, passa-se a uma breve análise dos critérios que compõem a hipótese de incidência desse imposto. O critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de um serviço constante na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Já o critério temporal é o momento em que se finaliza a prestação do serviço (art. 1º, § 1º, da Lei Complementar nº 116/2003²⁸). Porém, na publicidade online, essa finalização é diferente de acordo com o tipo de anúncio: certos sites cobram apenas com a publicação do anúncio, por prazo determinado, enquanto outros cobram quando o usuário clica no link, e alguns cobram quando o vídeo publicitário é assistido por determinado período. O critério espacial, a seu turno, é considerado o local do estabelecimento do prestador ou, na falta deste, o domicílio do prestador (art. 3º da LC nº 116/2003²⁹). Em relação à publicidade online, o estabelecimento é o domínio na internet ou o domicílio do prestador. Contudo, o domínio geralmente é proveniente de outros países, o que torna impraticável uma cobrança fiscal internacional. Ademais, em casos de empresas que liberam domínios para os usuários criarem seus sites, e estes expõem anúncios, os provedores de hospedagem podem responder como sujeito passivo do tributo e posteriormente cobrar seus usuários em ação regressiva.³⁰

O critério pessoal, por sua vez, é formado pelo sujeito ativo, o município onde se localiza a empresa prestadora de serviços ou o município em que a prestação de serviço é finalizada, e sujeito passivo, o prestador

²⁸ "Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País." BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

²⁹ "Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)." BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

³⁰ ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

do serviço (proprietário do domínio). A base de cálculo (art. 7º da LC nº 116/2003³¹) para a inclusão da publicidade online é o preço do serviço ou o valor inerente à prestação do serviço, que varia de acordo com o tipo de anúncio contratado, posto que a cobrança pode se dar pelo tempo em que a publicidade é exposta ou pela quantidade de acessos, como já frisado. Por fim, a alíquota do ISS varia até o máximo de 5%, de acordo com os interesses de cada município (art.8º, II, da LC nº 116/2003³²).³³

Além disso, é importante destacar que o ISS não é devido quando se tratar de inserção de publicidade em jornais e periódicos da própria pessoa física ou jurídica, eis que essa atividade específica goza de imunidade tributária, independentemente do fato de haver a publicação do seu conteúdo na internet (art. 150, VI, “d”, CF³⁴). Isso porque a expressão “*papel destinado à sua impressão*”, que consta no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, é apenas exemplificativa, e não exaustiva, como consagrou o Supremo Tribunal Federal, se estendendo, assim, para a publicação de jornais e periódicos em meio digital:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). (...) 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. **O vocábulo ‘papel’ não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais.** O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus misticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de

³¹ “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.” BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

³² “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:(...) II – demais serviços, 5% (cinco por cento)”. BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

³³ ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

³⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.” BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao-compilado.htm>. Acesso em: 20 jan. 2019.

tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento accidental no conceito de livro. **A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book).** (...)” (STF, RE nº 330.817/RJ, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, julgado em 08.03.2017, Acórdão Eletrônico DJe-195 publicado em 31.08.2017, grifos nossos).

Outrossim, o ISS também não é devido na hipótese de exportação de serviço, em observância ao art. 2º, inciso I, da Lei Complementar Federal nº 116/2003³⁵. Mas, caso o serviço seja iniciado no exterior, ou seja, proveniente do exterior, há a incidência do ISS (art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº 116/2003³⁶). Porém, constata-se que será bastante difícil a cobrança do imposto de empresas estrangeiras que incluam anúncios em sites com hospedagem brasileira, ademais considerando as peculiaridades de cada tratado internacional entabulado pelo Brasil.

5. CONCLUSÃO

Por ser uma tecnologia recente e em constante desenvolvimento, o processo de regulamentação da publicidade online deve ser maleável e dinâmico, se adequando às alterações surgidas ao longo do tempo, conforme a demanda da sociedade.

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

Conclui-se, ainda, que o item 17.25 não é inconstitucional, uma vez que o serviço de veiculação de publicidade online difere da prestação de um serviço de comunicação, já que o objeto do serviço prestado neste último caso

³⁵ “Art. 2º O imposto não incide sobre: I – as exportações de serviços para o exterior do País”. BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

³⁶ “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.” BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

é o de “teletransmitir efetivamente a mensagem do emissor ao destinatário, através da tecnologia eletromagnética”³⁷, enquanto naquele o objeto é a mera exposição da mensagem, por intermédio da Internet, para que ela potencialmente seja captada pelo usuário.

Portanto, atualmente não há razão para se perpetuar a disputa fiscal entre os entes federados quanto à matéria. Contudo, considerando que o futuro da publicidade digital é imprevisível, diante do acelerado e constante desenvolvimento tecnológico, o tema pode voltar a ser objeto de debates na seara tributária, sendo responsabilidade do Direito solucionar tais desafios com uma regulamentação coesa, coerente e compatível com a sociedade contemporânea.

Entretanto, há uma “jazida oculta”, despercebida pelos entes que disputam a arrecadação fiscal da publicidade online. Trata-se da Lei nº 4.680/65³⁸, que dispõe sobre a profissão de publicitário e dá outras providências. No seu art. 4º, a lei determina que “são veículos de divulgação, para os efeitos desta Lei, quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público, desde que reconhecidos pelas entidades e órgãos de classe, assim considerados as associações civis locais e regionais de propaganda bem como os sindicatos de publicitários”.

A associação civil responsável pela acreditação dos veículos publicitários é o Cenp, o Conselho Executivo de Normas-Padrão, que regula o mercado brasileiro de publicidade. O que ocorre é que apenas uma pequena parte das receitas publicitárias originam-se, atualmente, dos meios até aqui considerados “tradicionais”, na Internet. O grande naco do bolo está concentrado nas redes sociais, nomeadamente Google, Facebook, Instagram, YouTube, LinkedIn, Flickr e Twitter. Esses, contudo, não se consideram veículos de mídia e não se submetem às normas-padrão do Cenp, argumentando que não possuem tabela de preços pública. Sendo assim, pretendem qualificar-se como veículos não-mídia, recusando-se a ser reconhecidos pelas entidades de classe e denominando-se simplesmente “ferramentas de internet”. E, portanto, não recolhem tributos sobre a publicidade que divulgam.³⁹

³⁷ MOREIRA, André Mendes. TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/a-publicidade-e-propaganda-e-as-fronteiras-entre-issqn-e-icms/>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

³⁸ BRASIL. Lei 4.690/1965. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L4680.htm. Acesso em 17 fev. 2019.

³⁹ As agências de publicidade estimam percentual de 80% a favor das chamadas “ferramentas de rede social”, visto que não há informação, por parte destas, ao Cenp ou a qualquer outro órgão que deveria realizar a fiscalização. A constatação do volume abocanhado pelas autodenominadas ferramentas de rede social só pode ser determinada pelo faturamento das agências; portanto, apesar de não comprovada por pesquisas, é tendência e é fato.

Avalia-se que essa é outra contingência que merece debate mais demorado, e que poderia representar aos entes federativos um acréscimo significativo nas receitas arrecadatórias.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL FILHO, Lúcio Siqueira. *Publicidade na web, uma trajetória histórica*. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/alcar/encontros-nacionais-1/encontros-nacionais/10o-encontro-2015/historia-da-publicidade-e-da-comunicacao-institucional/publicidade-na-web-uma-trajetoria-historica/at_download/file>. Acesso em: 09 fev. 2019.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 jan. 2019.

_____. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. Lei Complementar nº 157 de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que "dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências". *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm>. Acesso em: 21 jan. 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 20 jan. 2019.

_____. Lei nº 4.690, de 21 de junho de 1965. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L4680.htm. Acesso em 17 fev. 2019.

_____. Lei nº 9.472. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 jul. de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9472.htm>. Acesso em: 01 fev. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial nº 1.308.628/RS*, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 26 jun. 2012, DJe 02 ago. 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/sites/STJ>>. Acesso em: 30 jan. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 6034*. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5569056>>. Acesso em: 04 fev. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal, *Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ*, Rel. Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 08 mar. 2017, Acórdão Eletrônico DJe-195 publicado em 31 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em: 08 fev. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003- Veto*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2003/leicomplementar-116-31-julho-2003-492028-veto-13883-pl.html>>. Acesso em: 27 jan. 2019.

E-COMMERCE NEWS. *Digital representa R\$14,8 bilhões de investimento publicitário no Brasil em 2017*. Disponível em: <<https://ecommercenews.com.br/noticias/pesquisas-noticias/digital-representa-r-148-bilhoes-de-investimento-publicitario-no-brasil-em-2017/>>. Acesso em: 08 fev. 2019.

IBGE. *Pesquisa nacional por amostra de domicílio contínua- PNAD contínua*. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/trabalho/17270-pnad-continua.html?edicao=23205&t=downloads>>. Acesso em: 01 fev. 2019.

IMPrensa OFICIAL. Parecer Normativo SF nº 01, de 09 de março de 2016. *Diário Oficial da Cidade de São Paulo*. São Paulo, SP, 10 mar. 2016, p.14. Disponível em: <https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO-2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2016%2fdiario%2520oficial%2520cidade%2520de%2520sao%2520paulo%2fmarco%2f10%2fpag_0014_BVGS966H0OIPe5KOUM58DDQFEP.pdf&pagina=14&data=10/03/2016&caderno=Di%C3%A1rio%20Oficial%20Cidade%20de%20S%C3%A3o%20Paulo&paginaordenacao=100014>. Acesso em: 18 jan. 2019.

MOREIRA, André Mendes. TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. *A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS*. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/a-publicidade-e-propaganda-e-as-fronteiras-entre-issqn-e-icms/>>. Acesso em: 05 fev. 2019.

PLUMMER, Joseph; RAPPAPORT, Steve; HALL, Taddy; BAROCCI, Robert. *The online advertising playbook: proven strategies and tested tactics from the Advertising Research Foundation*. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2007, 302 p.

ROSA, João Henrique de Moraes Machado. *A publicidade na internet e suas formas de tributação*. IBET. 2015. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/Jo%C3%A3o-Henrique-de-Moraes-Machado-Rosa.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Apelação/Remessa Necessária nº 1021230-97.2015.8.26.0053*; Rel.^a Des.^a Maria Olívia Alves, 6ª Câmara de Direito Público; julgado em 06 nov. 2017; DJe 07 nov. 2017. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br/>>. Acesso em: 28 jan. 2019.

VALOR ECONÔMICO. *Google vai barrar anúncios que atrapalham navegação a partir de julho*. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/empresas/6057589/google-vai-barrar-anuncios-que-atrapalham-navegacao-partir-de-julho>>. Acesso em: 02 fev. 2019.