



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

RECORRENTE	<b>Google Brasil Internet Ltda. – I.E. 149.848.403.115</b>				
RECORRIDO	<b>Fazenda Pública do Estado de São Paulo</b>				
RELATOR	Roberto Biava Júnior	AIIM	3.161.750-5	S. ORAL	Sim
<b>EMENTA</b>					
<b>ICMS – Falta de pagamento do imposto por ter a autuada efetuado prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo.</b>					
CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO	CAPITULAÇÃO DA MULTA				
art. 175, incisos IX, X e XI c.c. art. 215, §3º, item 4 c.c. art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c. art. 87, todos do RICMS/00	art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 art. 85, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89				

### RELATÓRIO

1. – O Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) de fls. 1/532 formulou acusação contra a ora Recorrente:

1.1 (Item I-1), relacionada a infrações relativas ao pagamento do imposto por *"deixar de pagar o ICMS devido no valor total de R\$ 108.950.160,59 (cento e oito milhões, novecentos e cinquenta mil, cento e sessenta reais e cinquenta e seis centavos), no período de janeiro de 2008 a novembro de 2009, conforme valores indicados no Anexo I de fls. 6. A infração decorre do fato de a autuada ter efetuado prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo, sem ter levado à tributação do ICMS, conforme entendimento da Sefaz SP exarado através da Consulta no. 389/2004, de 17 de fevereiro de 2006, e Consulta no. 186/2005, de 10 de novembro de 2005"*. Foi alegado pelo AFR. autuante a infração aos artigos - art. 175, incisos IX, X e XI c.c. art. 215, §3º, item 4 c.c. art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c., art. 87, todos do RICMS/00, sendo que a Recorrente foi penalizada na forma art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 (multa aplicada: "falta de pagamento do imposto,



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

*em hipótese não prevista nas demais alíneas deste inciso - multa equivalente a 150%").*

1.2 (Item II-2), relacionada a infrações relativas ao pagamento do imposto por “deixar de pagar o ICMS devido no valor total de R\$ 8.050.041,87 (oito milhões, cinquenta mil, quarenta e um reais e oitenta e sete centavos), no periodo de dezembro 2009, conforme valores indicados no Anexo I de fls. 6. A infração decorre do fato de a autuada ter efetuado prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo, sem ter levado à tributação do ICMS, conforme entendimento da Sefaz/SP exarado através da Consulta no. 389/2004, de 17 de fevereiro de 2006,’ e Consulta no. 186/2005, de 10 de novembro de 2005”. Foi alegado pelo AFR. autuante a infração aos artigos - art. 175, incisos IX, X e XI c.c. art. 215, §3º, item 4 c.c. art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c., art. 87, todos do RICMS/00, sendo que a Recorrente foi penalizada na forma art. 85, inciso I, alínea “I” c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89 (multa aplicada: “falta de pagamento do imposto, em hipótese não prevista nas demais alíneas deste inciso - multa equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto”).

1.3 Em termos documentais integraram o auto de infração: corpo do AIIM de fls. 1 a 4; Demonstrativo do Débito Fiscal às fls. 5; Anexo – I (somatório dos serviços de comunicação não-tributados para clientes localizados no Estado de São Paulo – fls. 6); Termo Circunstaciado de Trabalho Fiscal (fls. 7 a 16); provas do AIIM de fls. 17 a 529 (ordem de serviço; notificações; DIPJ; recibo e CD-Room com todas as informações sobre prestações de serviços de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade na internet de todo o período de autuação - fls. 43 e 44; cópia de alguns contratos firmados com seus clientes – fls. 45 a 101; cópia de notas eletrônicas do ISS – fls. 102 a 124; prints das páginas da internet da autuada – fls. 125 a 139; planilha exemplificativa de dezembro/2009 com todas as prestações de serviços



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

de veiculação de publicidade através da internet – fls. 140 a 529).

2. - A defesa de fls. 564/597 e documentos de fls. 598/757, contraditada às fls. 760/776 pelo D. Agente Fiscal autuante, não foi acolhida pela decisão de fls. 778/790, que manteve a Autuação por completo dos dois itens I-1 e II-2 do AIIM pelos seguintes motivos:

a) não haveria controvérsia quanto aos fatos, sendo que de janeiro de 2.008 a dezembro de 2.009, a Recorrente praticou a venda de seu produto-serviço “Google Adwords” para clientes paulistas - demonstrativo de fls. 6. A ferramenta consistiria na associação entre as palavras-chave escolhidas pelo contratante e o texto inserido pelas pessoas visitantes na internet em site de busca, de modo a direcionar a exibição do material publicitário destes clientes contratantes para as pessoas visitantes. Para o julgador este serviço constitui um canal de comunicação entre as empresas e seus potenciais clientes, cuja finalidade principal é a exibição dos links patrocinados. Este produto-serviço “Google Adwords” possibilitaria divulgar aos visitantes da internet “links” com conteúdo publicitário, de maneira seletiva e em posição privilegiada em relação aos demais resultados de busca na internet.;

b) o serviço executado pela autuada não se caracterizaria como mero gerenciamento de informações, mas sim verdadeira disponibilização de meio-veículo pelo qual seus contratantes logram exibir conteúdo promocional sobre seus produtos aos visitantes de sua página eletrônica. Dessa forma, as respostas de consulta 186-2005 e 389-2004, que embasariam os trabalhos fiscais, tratar-se-iam de casos semelhantes, nos quais se considerou tributada pelo ICMS operações de veiculação de publicidade na internet;

c) a própria autuada teria denominado contabilmente – fls. 22, 144 a 529 – que a receita oriunda destas prestações de serviços fossem contabilizadas em conta



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

denominada “Revenda de espaço publicitário de páginas eletrônicas na internet”, de modo que ficaria claro que se trata também de uma “veiculação onerosa de publicidade por meio de site na internet”, e portanto, serviço de comunicação sujeito a incidência do ICMS;

d) haveria farta jurisprudência neste tribunal administrativo e no STJ no sentido de que o direcionamento de informações para público indeterminado está sujeito ao ICMS – fls. 785 e 786;

e) não haveria falta de previsão legal para incidência do imposto, no caso concreto em que há veiculação de publicidade na internet, pois a Recorrente prestaria sim um serviço de comunicação oneroso por meio da internet, hipótese prevista no inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87-96 (e amparada na competência constitucional do inciso II do artigo 155 da CF-88) e na legislação estadual paulista;

f) que as multas estão em conformidade com a lei estadual 6.374-89, em seu artigo 85, e que entenderia não serem confiscatórias, e que ademais no processo administrativo estadual não poderia ser apreciada a eventual constitucionalidade da norma estadual, em face do artigo 28, inciso I da lei estadual 13.457-2009 (veda apreciação de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo tributário), sendo que por isso mesmo, as multas devem ser integralmente mantidas;

g) o pedido de redução das penalidades não se faria cabível no presente caso devido à falta de respaldo legal, visto não atender ao próprio caput do art. 527-A do RICMS/00, o qual rezaria que as multas não podem ser reduzidas ou relevadas no caso de falta de pagamento do imposto – e, como se vê, haveria exigência de tributo na peça inicial;

h) que os juros estão em conformidade com a lei estadual 6.374-89, em seu



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

artigo 96, e que entenderia que a mencionada ADI 442-SP (sobre a ilicitude de índice de correção de juros praticados pelos Estados em patamar maior que a União – em que se discutiu tão somente a constitucionalidade da UFESP) não foi objeto de súmula vinculante e que não poderia ser estendida a situações distintas daquela (que foi a da UFESP), e que ademais no processo administrativo estadual não poderia ser apreciada a eventual inconstitucionalidade da norma estadual, em face do artigo 28, inciso I da lei estadual 13.457-2009 em outras hipóteses, sendo que por isso mesmo, que os juros aplicados deveriam ser integralmente mantidos.

3. - Inconformada, a Recorrente interpôs o apelo ordinário de fls. 810/848, no qual, em resumo alegou essencialmente que:

a) tece considerações sobre seu modelo de negócio no âmbito de seu objetivo principal, que é a.1) organizar as informações disponíveis no mundo e torná-las acessíveis e úteis: a autuada disponibiliza a seus clientes a solução "GOOGLE ADWORDS", a.2) que consistiria numa plataforma sistêmica em que o cliente da Recorrente configura e customiza sua informação para ser exibida aos usuários de sua página na internet de forma que apareçam ao lado e acima dos resultados numa busca na internet (contratos juntados nas fls. 46 a 100). a.3) Alega que uma das peculiaridades da solução é que o link de um cliente estabelecido em São Paulo aparecerá na divulgação do resultado de uma busca realizada neste Estado, mas não obrigatoriamente no resultado de uma busca efetuada no site da autuada em outros Estados ou países. a.4) Alega que a autuada não interfere no conteúdo criado por cada contratante, ou no processo de escolha das palavras chaves, atuando tão somente no gerenciamento e hospedagem das informações enviadas pelos clientes, conforme trecho do contrato, às fls. 48. a.5) Alega que, através de algoritmo (sem intervenção humana), exibe ao visitante/usuário da página de busca da autuada "link" ou informações dos clientes, dependendo das palavras chave utilizadas no momento da busca. a.6) Alega por fim que o "GOOGLE ADWORDS" consistiria apenas num



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

sistema de gerenciamento de dados e manutenção de página eletrônica, de forma a permitir a inserção dos links patrocinados nos resultados das buscas efetuadas pelos usuários, e que esta solução não tem nenhuma diferença com uma busca normal na Internet, exceto pelo fato do link patrocinado aparecer em outro local para o usuário;

b) alega que teria havido nulidade da decisão de primeira instância, por não ter abordado a alegação de que sua atividade não deveria ser tributada pelo ICMS, ainda que seja considerada como veiculação de publicidade, pois o seu site seria de recepção livre e gratuita, fato este que guarda plena relevância com os fatos discutidos e encontra fundamento na alínea “d”, inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal. Entende a ora Recorrente que a não apreciação deste argumento, ainda que subsidiário, ofenderia o princípio do contraditório e da ampla defesa e também o dever da decisão administrativa estar fundamentada;

c) alega que o AIIM estaria eivado de vício ensejador de sua nulidade porque, ainda que houvesse a incidência de ICMS nas atividades ora contestadas, para que fosse efetuado o cálculo do exato valor supostamente devido, em observância aos requisitos do artigo 142 do CTN, deveria o AFR na lavratura do AIIM, quantificar os créditos da recorrente oriundos da aquisição de serviço de comunicação e ativo imobilizado, na medida em que ela, segundo o Fisco a Recorrente preenche as características de contribuinte do ICMS. Alega adicionalmente que, se for procedente a alegação do Fisco no AIIM, a Recorrente teria direito a escriturar os créditos relativos à aquisição de serviços de comunicação e ativo imobilizado;

d) quanto ao tratamento tributário de suas atividades desenvolvidas pela venda da solução "GOOGLE ADWORD": d.1) alega não ser aplicável o entendimento das Respostas de Consultas 389/2004 e 186/2005, pois nestas consultas as empresas veiculariam propagandas e banners eletrônicos invariavelmente em determinados endereços eletrônicos, enquanto no serviço da Recorrente os links somente aparecem



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

quando se digita determinadas palavras e que estes links de qualquer forma apareceriam na busca, e a única diferença que existe é que com a contratação do serviço aparecem em localização diferenciada – acima e a direita dos demais resultados da busca. d.2) Alega que da forma como foi lavrado o Alim, teria resultado numa tributação por analogia, o que não seria permitido por ofensa frontal ao § 1º do artigo 106 do CTN, de forma que não haveria correlação entre os elementos de fato, e o entendimento das Consultas não poderia ser aplicado ao presente caso, por se tratar de elementos fáticos completamente distintos. d.3) Alega que não haveria incidência do ICMS no presente caso, pois de acordo com a Recorrente, o fisco deveria interpretar a atividade-fim do contrato e não as atividades-meio do contrato de forma isolada, de forma que não haveria que se confundir a obrigação complexa com a existência de obrigações a serem consideradas separadamente. Alega que assim, o ICMS não poderia incidir sobre os valores que a autuada recebe de seus contratantes, pois são valores referentes a serviços que não se caracterizam como "prestação de serviço de comunicação", não sendo atividade-fim da autuada entregar a mensagem de seus clientes aos respectivos receptores, e que a atividade-fim consiste simplesmente em adimplir a obrigação de colocar o link do contratante em sua página na internet, da forma que foi solicitada d.4) alega por fim que a relação comunicacional ocorreria entre a Recorrente e o usuário-final por recepção livre e gratuita e que o contrato entre a Recorrente e o cliente teria por fim apenas a manutenção e atualização de suas páginas em conformidade com os critérios contratados;

e) alega que e.1) embora entenda que a sua atividade é mera cessão de espaço a terceiros e que não configuraria nem serviço de comunicação sujeito ao ISS e nem estaria sujeito ao ISS nos termos da Súmula 35 do STF, tem espontaneamente oferecido para tributação do ISS as receitas destas atividades. e.2) Alega que teria havido invasão de competência do Estado de São Paulo, em ofensa ao disposto na Lei Complementar 116/2003 e na Lei Complementar 87/96, tendo em vista o recolhimento de ISS pela autuada ao município de São Paulo tanto na importação do serviço de sua



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

matriz como na prestação do serviços aos clientes – cfe. guias de recolhimento no doc. 3 anexo da 1ª defesa. e.3) alega que a postura do Fisco fere também o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, uma vez que pretende cobrar impostos em hipótese de incidência não prevista legalmente;

f) alega que não haveria incidência do ICMS sobre serviço de veiculação de publicidade e propaganda, pois a configuração do serviço de comunicação sujeita ao ICMS exigiria que i) a natureza onerosa do serviço, ii) uso de um canal de comunicação entre remetente e destinatário da mensagem, iii) a transmissão de uma mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos.

g) alega que apesar da veiculação de publicidade não estar relacionada na lista anexa da Lei Complementar 116-2003, por conta do voto do item 17.07, isto por si não daria ensejo a tributação pelo ICMS;

h) alega por fim quanto ao mérito que sua atividade não deveria ser tributada pelo ICMS, ainda que seja considerada a veiculação de publicidade como serviço de comunicação, pois o seu site seria de recepção livre e gratuita, fato este que estaria amparado pela imunidade constitucional da alínea “d”, inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal. Desta forma, o simples acesso a seu sítio na internet – [www.google.com](http://www.google.com) – demonstraria que caso se trate de serviço de comunicação, este se daria na modalidade de radiodifusão sonoro e de sons e de imagem de recepção livre e gratuita, portanto albergada por esta imunidade constitucional. Neste sentido cita uma jurisprudência do TJ-SP que teria afastado a incidência do ICMS na veiculação de publicidade pela internet, por conta desta imunidade constitucional – fls. 22;

i) protesta contra as multas aplicadas, pois entende que o elevado patamar das multas ofenderia o princípio do não-confisco e também feririam a legalidade, porque, a dita norma punitiva não tipificaria uma conduta ilícita específica como faz nas demais



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

alíneas deste dispositivo, uma vez que comina uma multa severa de 150% do valor do imposto “em hipóteses não previstas nas alíneas anteriores” (art. 527, inciso I, alínea “I” c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 com base no art. 85, inciso I, alínea “I” c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89). E que o efeito confiscatório da multa seria demonstrado pelo próprio AIIM, tendo em vista que o valor da multa exigida seria superior ao do próprio imposto;

j) por fim, entende que no mínimo as multas deveriam ser reduzidas ou relevadas nos termos do artigo 527-A do RICMS-SP, por entender que no presente a parte da Autuada vem seguindo o procedimento reiterado nos últimos anos de recolher o ISS, de modo que agiu de acordo com a prática reiterada pelas autoridades municipais de acordo com o artigo 100, inciso III do CTN, e que portanto a multa poderia ser relevada ou mitigada de acordo com precedente que cita nas fls. 27 do STJ – STJ, 1ª T., Resp 215.655. Min. Francisco Falcão, Set-2003;

k) por fim, entende que haveria ilegalidade na cobrança dos juros pela Lei Estadual 13.918/09 que alterou o artigo 96 da Lei 6.374-1989 impondo percentuais acima da taxa SELIC estabelecidas pelo governo federal e neste sentido cita como precedente nas fls. 840 a ADI 442-SP no STF sobre o índice da UFESP. Adicionalmente alega que houve retroatividade do novo cálculo de juros em ofensa ao artigo 144 do CTN. Ainda sustenta que não haveria a incidência dos juros sobre a multa, que teria sido introduzida pela Lei 13.918-2009, que alterou o artigo 85 da Lei 6.374-1989. Por derradeiro, alega que o Decreto autônomo 55.437-2010 alterou o termo a quo da incidência dos juros de mora sobre a multa, que se iniciava a partir do 2º mês subsequente ao da lavratura do AIIM para as datas fixadas para a cobrança de imposto, a despeito de inexistir previsão legal.

4. – A decisão monocrática foi objeto de parecer pela D. Representação Fiscal de fls. 958/966 opinando-se pelo não provimento do recurso ordinário no seguinte sentido:



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

a) quanto ao modelo de negócio da autuada entende que a natureza jurídica é de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet e não mero gerenciamento e organização de dados, como alega a Recorrente. Neste sentido, informa como provas: as Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (fls. 105 a 124), onde se informa a “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet”; objeto social da autuada onde consta “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web” (fls. 615) e documento do website da autuada onde consta que o “Google Adwords coloca automaticamente seus anúncios nos Websites mais adequados para si” (fls. 138);

b) quanto ao recolhimento do ISS aos municípios entende que este tributo não é devido aos Municípios, sendo que a própria Recorrente em seu recurso coloca dúvida quanto à sua incidência, e que consta nas fls. 104, que o serviço foi classificado como “prestação de serviços não referenciados em outros códigos”, sem que houvesse nenhuma remissão a nenhum item da lista de serviços da lei municipal paulistana. Sendo um serviço de comunicação compreendido na competência do ICMS, não poderia o Fisco municipal exigir o ISS, sendo que a Lei Complementar 116/203 não traz em seu rol a veiculação de textos ou de propaganda e publicidade. Se a Recorrente pagou o ISS, este fato se deu por sua própria avaliação e risco;

c) quanto ao conceito de comunicação evocando o entendimento do doutrinador André Mendes Moreira (fls. 963 e 964), no sentido de que não são necessários para configurar a comunicação nem a bidirecionalidade (que o receptor responda ao emissor) e nem, a determinação do receptor da mensagem (pode haver comunicação para receptores indeterminados). Neste sentido, os pressupostos para a incidência do ICMS-comunicação seriam: a relação comunicacional; a existência de um terceiro prestador do serviço de comunicação que forneça os meios para que a mensagem trafegue do emissor ao receptor; o caráter oneroso desta prestação de



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

serviço. Também evoca precedente deste tribunal no mesmo sentido (Processo DRT 14-407534/2006) entendendo que o conceito constitucional de comunicação “tem como elemento definidor a atividade de transmitir uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal por um código, instaurando-se assim a relação comunicativa”;

d) quanto à imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, “d” da CF/88, entende que tal imunidade não se aplicaria ao serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet. Entende que tal imunidade é exclusiva à prestação de serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão, serviço sujeito à concessão pública ;

5. – Na sequência os autos foram encaminhados à 16<sup>a</sup> Câmara Julgadora, a qual nas fls. 998 a 1.020 em sessão de julgado de 27 de Novembro de 2.013 proferiu decisão administrativa por maioria (três votos a um), negando provimento ao recurso ordinário da Recorrente, e mantendo por completo o Auto de Infração.

6. – Na sequência os autos foram objeto de Recurso Especial à Câmara Superior (fls. 1434 a 1452), sendo que em sessão de julgamento de 15 de Outubro de 2.015 foi proferida decisão anulando por completo a decisão de julgamento de 2<sup>a</sup> instância administrativa, pelo motivo principal de que a decisão continha “catorze parágrafos que são praticamente cópia fiel do parecer da representação fiscal” (fls. 1451 ) e enfatizando também que o novo voto deverá analisar expressamente os seguintes itens (fls.1449):

(i) - da improcedência da multa exigida no caso por inobservância à regra prevista no art. 100, 111 do Código Tributário Nacional;

(ii) - da necessidade de redução ou relevação da multa punitiva por força do art. 527-A do RICMS;

(iii) - limitação dos juros ao patamar da SELIC;



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

FLS. 1474

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

(iv) - Da ilegalidade da sistemática de cálculo da taxa de juros instituída pela Lei n. 13.918/2009 em razão da impossibilidade de aplicação retroativa de seus efeitos a fatos geradores anteriores à sua vigência e;

v) - da impossibilidade de atualização do valor básico da multa punitiva por ter sido instituída via Decreto em contrariedade à previsão legal e por ter alterado o termo de inicio de contagem dos juros sobre a multa.

7. – Na sequência os autos foram encaminhados para a 4<sup>a</sup> Camara Julgadora e a mim distribuídos para que seja re-analisado o Recurso Ordinário da Recorrente e prolatada nova decisão administrativa neste Tribunal. Este é o relato do essencial e passo ao voto.

8. – Houve pedido de sustentação oral (fls. 847), de modo que o voto será apresentado após a nova sustentação oral do Recorrente em próxima sessão a ser designada, tendo em vista a necessidade de novo julgamento administrativo em 2<sup>a</sup> instância.

Sala da Sessões, 12 de Agosto de 2.016.

  
Roberto Biava Júnior  
Juiz Relator

**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**  
4.º CÂMARA JULGADORA  
SUSTENTAÇÃO ORAL

CERTIFICO que o interessado compareceu à Sessão de hoje de sua Câmara e procedeu à Sustentação oral requerida.

SALA DAS SESSÕES, em 12/4/1981  
NOME: Ven. M. C. Costa  
DOC. IDENTIFICAÇÃO: 00018166251

SECRETARIO



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS. 1496

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CÂMARA

4ª Câmara Julgadora

PROCESSO Nº

RECURSO

DRTC III-1091754/2011

Ordinário

RECORRENTE	Google Brasil Internet Ltda. – I.E. 149.848.403.115				
RECORRIDO	Fazenda Pública do Estado de São Paulo				
RELATOR	Roberto Biava Júnior	AIIM	3.161.750-5	S. ORAL	Sim
<b>EMENTA</b>					
<p><b>ICMS – Falta de pagamento do imposto por ter a autuada efetuado prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo – Preliminares de Nulidade rejeitadas – Não configuração da imunidade constitucional, prevista na alínea “d”, inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal – Da análise do modelo de negócios evidencia-se que o “GOOGLE ADWORDS” tem natureza jurídica de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet – Não houve invasão de competência tributária municipal, sendo que a veiculação de publicidade na televisão ou na internet são serviços de comunicação, conforme infere-se inclusive em precedentes do STF – Competência tributária estadual do ICMS – Não há comprovação de que a Recorrente aja como mera agenciadora ou corretora, sendo que inclusive a Recorrente não oferece à tributação ao ISS a este título jurídico – Recorrente presta o serviço e realiza o faturamento diretamente com seus clientes no Brasil – Impossibilidade de dar retroatividade ao novo dispositivo legal do artigo 85, conforme o artigo 144 do CTN a autuação ocorrida no ano de 2.009 – Recurso Ordinário Conhecido. Dado Provimento parcial ao Recurso, apenas que as multas sejam recalculadas sem a aplicação do dispositivo do § 9º do artigo 85, da Lei nº 6.374/89.</b></p>					

CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO	CAPITULAÇÃO DA MULTA
art. 175, incisos IX, X e XI c.c.	art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00
art. 215, §3º, item 4 c.c.	art. 85, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89
art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c.	
art. 87, todos do RICMS/00	

## RELATÓRIO

1. – O Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) de fls. 1/532 formulou acusação contra a ora Recorrente:



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

1.1 (Item I-1), relacionada a infrações relativas ao pagamento do imposto por *"deixar de pagar o ICMS devido no valor total de R\$ 108.950.160,59 (cento e oito milhões, novecentos e cinquenta mil, cento e sessenta e cinco e seis centavos), no período de janeiro de 2008 a novembro de 2009, conforme valores indicados no Anexo I de fls. 6. A infração decorre do fato de a autuada ter efetuado prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo, sem ter levado à tributação do ICMS, conforme entendimento da Sefaz SP exarado através da Consulta no. 389/2004, de 17 de fevereiro de 2006, e Consulta no. 186/2005, de 10 de novembro de 2005".* Foi alegado pelo AFR. autuante a infração aos artigos - art. 175, incisos IX, X e XI c.c. art. 215, §3º, item 4 c.c. art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c., art. 87, todos do RICMS/00, sendo que a Recorrente foi penalizada na forma art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 (multa aplicada: *"falta de pagamento do imposto, em hipótese não prevista nas demais alíneas deste inciso - multa equivalente a 150%"*).

1.2 (Item II-2), relacionada a infrações relativas ao pagamento do imposto por *"deixar de pagar o ICMS devido no valor total de R\$ 8.050.041,87 (oito milhões, cinquenta mil, quarenta e um reais e oitenta e sete centavos), no período de dezembro 2009, conforme valores indicados no Anexo I de fls. 6. A infração decorre do fato de a autuada ter efetuado prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo, sem ter levado à tributação do ICMS, conforme entendimento da Sefaz/SP exarado através da Consulta no. 389/2004, de 17 de fevereiro de 2006,' e Consulta no. 186/2005, de 10 de novembro de 2005".* Foi alegado pelo AFR. autuante a infração aos artigos - art. 175, incisos IX, X e XI c.c. art. 215, §3º, item 4 c.c. art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c., art. 87, todos do RICMS/00, sendo que a Recorrente foi penalizada na forma art. 85, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS. 1493

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

(multa aplicada: *“falta de pagamento do imposto, em hipótese não prevista nas demais alíneas deste inciso - multa equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto”*).

1.3 Em termos documentais integraram o auto de infração: corpo do AIIM de fls. 1 a 4; Demonstrativo do Débito Fiscal às fls. 5; Anexo – I (somatório dos serviços de comunicação não-tributados para clientes localizados no Estado de São Paulo – fls. 6); Termo Circunstaciado de Trabalho Fiscal (fls. 7 a 16); provas do AIIM de fls. 17 a 529 (ordem de serviço; notificações; DIPJ; recibo e CD-Room com todas as informações sobre prestações de serviços de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade na internet de todo o período de autuação - fls. 43 e 44; cópia de alguns contratos firmados com seus clientes – fls. 45 a 101; cópia de notas eletrônicas do ISS – fls. 102 a 124; prints das páginas da internet da autuada – fls. 125 a 139; planilha exemplificativa de dezembro/2009 com todas as prestações de serviços de veiculação de publicidade através da internet – fls. 140 a 529).

2. - A defesa de fls. 564/597 e documentos de fls. 598/757, contraditada às fls. 760/776 pelo D. Agente Fiscal autuante, não foi acolhida pela decisão de fls. 778/790, que manteve a Autuação por completo dos dois itens I-1 e II-2 do AIIM pelos seguintes motivos:

a) não haveria controvérsia quanto aos fatos, sendo que de janeiro de 2.008 a dezembro de 2.009, a Recorrente praticou a venda de seu produto-serviço “Google Adwords” para clientes paulistas - demonstrativo de fls. 6. A ferramenta consistiria na associação entre as palavras-chave escolhidas pelo contratante e o texto inserido pelas pessoas visitantes na internet em site de busca, de modo a direcionar a exibição do material publicitário destes clientes contratantes para as pessoas visitantes. Para o julgador este serviço constitui um canal de comunicação entre as empresas e seus potenciais clientes, cuja finalidade principal é a exibição dos links patrocinados. Este produto-serviço “Google Adwords” possibilitaria divulgar aos visitantes da internet



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

“links” com conteúdo publicitário, de maneira seletiva e em posição privilegiada em relação aos demais resultados de busca na internet.;

b) o serviço executado pela autuada não se caracterizaria como mero gerenciamento de informações, mas sim verdadeira disponibilização de meio-veículo pelo qual seus contratantes logram exibir conteúdo promocional sobre seus produtos aos visitantes de sua página eletrônica. Dessa forma, as respostas de consulta 186-2005 e 389-2004, que embasariam os trabalhos fiscais, tratar-se-iam de casos semelhantes, nos quais se considerou tributada pelo ICMS operações de veiculação de publicidade na internet;

c) a própria autuada teria denominado contabilmente – fls. 22, 144 a 529 – que a receita oriunda destas prestações de serviços fossem contabilizadas em conta denominada “Revenda de espaço publicitário de páginas eletrônicas na internet”, de modo que ficaria claro que se trata também de uma “veiculação onerosa de publicidade por meio de site na internet”, e portanto, serviço de comunicação sujeito a incidência do ICMS;

d) haveria farta jurisprudência neste tribunal administrativo e no STJ no sentido de que o direcionamento de informações para público indeterminado está sujeito ao ICMS – fls. 785 e 786;

e) não haveria falta de previsão legal para incidência do imposto, no caso concreto em que há veiculação de publicidade na internet, pois a Recorrente prestaria sim um serviço de comunicação oneroso por meio da internet, hipótese prevista no inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87-96 (e amparada na competência constitucional do inciso II do artigo 155 da CF-88) e na legislação estadual paulista;

f) que as multas estão em conformidade com a lei estadual 6.374-89, em seu artigo 85, e que entenderia não serem confiscatórias, e que ademais no processo administrativo estadual não poderia ser apreciada a eventual constitucionalidade da norma estadual, em face do artigo 28, inciso I da lei estadual 13.457-2009 (veda apreciação de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo tributário), sendo que por isso mesmo, as multas devem ser integralmente mantidas;



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

g) o pedido de redução das penalidades não se faria cabível no presente caso devido à falta de respaldo legal, visto não atender ao próprio caput do art. 527-A do RICMS/00, o qual rezaria que as multas não podem ser reduzidas ou relevadas no caso de falta de pagamento do imposto – e, como se vê, haveria exigência de tributo na peça inicial;

h) que os juros estão em conformidade com a Lei estadual 6.374/1989, em seu artigo 96, e que entenderia que a mencionada ADI 442-SP (sobre a ilicitude de índice de correção de juros praticados pelos Estados em patamar maior que a União – em que se discutiu tão somente a constitucionalidade da UFESP) não foi objeto de súmula vinculante e que não poderia ser estendida a situações distintas daquela (que foi a da UFESP), e que ademais no processo administrativo estadual não poderia ser apreciada a eventual constitucionalidade da norma estadual, em face do artigo 28, inciso I da lei estadual 13.457-2009 em outras hipóteses, sendo que por isso mesmo, que os juros aplicados deveriam ser integralmente mantidos.

3. - Inconformada, a Recorrente interpôs o apelo ordinário de fls. 810/848, no qual, em resumo alegou essencialmente que:

a) tece considerações sobre seu modelo de negócio no âmbito de seu objetivo principal, que é a.1) organizar as informações disponíveis no mundo e torná-las acessíveis e úteis: a autuada disponibiliza a seus clientes a solução "GOOGLE ADWORDS", a.2) que consistiria numa plataforma sistêmica em que o cliente da Recorrente configura e customiza sua informação para ser exibida aos usuários de sua página na internet de forma que apareçam ao lado e acima dos resultados numa busca na internet (contratos juntados nas fls. 46 a 100). a.3) alega que uma das peculiaridades da solução é que o link de um cliente estabelecido em São Paulo aparecerá na divulgação do resultado de uma busca realizada neste Estado, mas não obrigatoriamente no resultado de uma busca efetuada no site da autuada em outros Estados ou países. a.4) alega que a autuada não interfere no conteúdo criado por cada contratante, ou no processo de escolha das palavras chaves, atuando tão somente no



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

gerenciamento e hospedagem das informações enviadas pelos clientes, conforme trecho do contrato, às fls. 48. a.5) alega que, através de algoritmo (sem intervenção humana), exibe ao visitante/usuário da página de busca da autuada "link" ou informações dos clientes, dependendo das palavras chave utilizadas no momento da busca. a.6) alega por fim que o "GOOGLE ADWORDS" consistiria apenas num sistema de gerenciamento de dados e manutenção de página eletrônica, de forma a permitir a inserção dos links patrocinados nos resultados das buscas efetuadas pelos usuários, e que esta solução não tem nenhuma diferença com uma busca normal na Internet, exceto pelo fato do link patrocinado aparecer em outro local para o usuário;

b) alega que teria havido nulidade da decisão de primeira instância, por não ter abordado a alegação de que sua atividade não deveria ser tributada pelo ICMS, ainda que seja considerada como veiculação de publicidade, pois o seu site seria de recepção livre e gratuita, fato este que guarda plena relevância com os fatos discutidos e encontra fundamento na alínea "d", inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal. Entende a ora Recorrente que a não apreciação deste argumento, ainda que subsidiário, ofenderia o princípio do contraditório e da ampla defesa e também o dever da decisão administrativa estar fundamentada;

c) alega que o AIIM estaria eivado de vício ensejador de sua nulidade porque, ainda que houvesse a incidência de ICMS nas atividades ora contestadas, para que fosse efetuado o cálculo do exato valor supostamente devido, em observância aos requisitos do artigo 142 do CTN, deveria o AFR na lavratura do AIIM, quantificar os créditos da recorrente oriundos da aquisição de serviço de comunicação e ativo imobilizado, na medida em que ela, segundo o Fisco a Recorrente preenche as características de contribuinte do ICMS. Alega adicionalmente que, se for procedente a alegação do Fisco no AIIM, a Recorrente teria direito a escriturar os créditos relativos à aquisição de serviços de comunicação e ativo imobilizado;

d) quanto ao tratamento tributário de suas atividades desenvolvidas pela venda da solução "GOOGLE ADWORDS": d.1) alega não ser aplicável o entendimento das Respostas de Consultas 389/2004 e 186/2005, pois nestas consultas as empresas



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

veiculariam propagandas e banners eletrônicos invariavelmente em determinados endereços eletrônicos, enquanto no serviço da Recorrente os links somente aparecem quando se digita determinadas palavras e que estes links de qualquer forma apareceriam na busca, e a única diferença que existe é que com a contratação do serviço aparecem em localização diferenciada – acima e a direita dos demais resultados da busca. d.2) alega que da forma como foi lavrado o AIIM, teria resultado numa tributação por analogia, o que não seria permitido por ofensa frontal ao § 1º do artigo 106 do CTN, de forma que não haveria correlação entre os elementos de fato, e o entendimento das Consultas não poderia ser aplicado ao presente caso, por se tratar de elementos fáticos completamente distintos. d.3) alega que não haveria incidência do ICMS no presente caso, pois de acordo com a Recorrente, o fisco deveria interpretar a atividade-fim do contrato e não as atividades-meio do contrato de forma isolada, de forma que não haveria que se confundir a obrigação complexa com a existência de obrigações a serem consideradas separadamente. Alega que assim, o ICMS não poderia incidir sobre os valores que a autuada recebe de seus contratantes, pois são valores referentes a serviços que não se caracterizam como "prestação de serviço de comunicação", não sendo atividade-fim da autuada entregar a mensagem de seus clientes aos respectivos receptores, e que a atividade-fim consiste simplesmente em adimplir a obrigação de colocar o link do contratante em sua página na internet, da forma que foi solicitada d.4) alega por fim que a relação comunicacional ocorreria entre a Recorrente e o usuário-final por recepção livre e gratuita e que o contrato entre a Recorrente e o cliente teria por fim apenas a manutenção e atualização de suas páginas em conformidade com os critérios contratados;

e) alega que e.1) embora entenda que a sua atividade é mera cessão de espaço a terceiros e que não configuraria nem serviço de comunicação sujeito ao ISS e nem estaria sujeito ao ISS nos termos da Súmula 35 do STF, tem espontaneamente oferecido para tributação do ISS as receitas destas atividades. e.2) Alega que teria havido invasão de competência do Estado de São Paulo, em ofensa ao disposto na Lei Complementar 116/2003 e na Lei Complementar 87/1996, tendo em vista o



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

recolhimento de ISS pela autuada ao município de São Paulo tanto na importação do serviço de sua matriz como na prestação do serviços aos clientes – cfe. guias de recolhimento no doc. 3 anexo da 1<sup>a</sup> defesa; e.3) alega que a postura do Fisco fere também o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, uma vez que pretende cobrar impostos em hipótese de incidência não prevista legalmente;

f) alega que não haveria incidência do ICMS sobre serviço de veiculação de publicidade e propaganda, pois a configuração do serviço de comunicação sujeita ao ICMS exigiria que i) a natureza onerosa do serviço, ii) uso de um canal de comunicação entre remetente e destinatário da mensagem, iii) a transmissão de uma mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos.

g) alega que apesar da veiculação de publicidade não estar relacionada na lista anexa da Lei Complementar 116/2003, por conta do voto do item 17.07, isto por si não daria ensejo à tributação pelo ICMS;

h) alega por fim quanto ao mérito que sua atividade não deveria ser tributada pelo ICMS, ainda que seja considerada a veiculação de publicidade como serviço de comunicação, pois o seu site seria de recepção livre e gratuita, fato este que estaria amparado pela imunidade constitucional da alínea "d", inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal. Desta forma, o simples acesso a seu sítio na internet – [www.google.com](http://www.google.com) – demonstraria que caso se trate de serviço de comunicação, este se daria na modalidade de radiodifusão sonoro e de sons e de imagem de recepção livre e gratuita, portanto albergada por esta imunidade constitucional. Neste sentido cita uma jurisprudência do TJ-SP que teria afastado a incidência do ICMS na veiculação de publicidade pela internet, por conta desta imunidade constitucional – fls. 22;

i) protesta contra as multas aplicadas, pois entende que o elevado patamar das multas ofenderia o princípio do não-confisco e também feririam a legalidade, porque, a dita norma punitiva não tipificaria uma conduta ilícita específica como faz nas demais alíneas deste dispositivo, uma vez que comina uma multa severa de 150% do valor do imposto "em hipóteses não previstas nas alíneas anteriores" (art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 com base no art. 85, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º,



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

da Lei 6.374/89). E que o efeito confiscatório da multa seria demonstrado pelo próprio AIIM, tendo em vista que o valor da multa exigida seria superior ao do próprio imposto;

j) por fim, entende que no mínimo as multas deveriam ser reduzidas ou relevadas nos termos do artigo 527-A do RICMS-SP, por entender que no presente a parte da Autuada vem seguindo o procedimento reiterado nos últimos anos de recolher o ISS, de modo que agiu de acordo com a prática reiterada pelas autoridades municipais de acordo com o artigo 100, inciso III do CTN, e que, portanto, a multa poderia ser relevada ou mitigada de acordo com precedente que cita nas fls. 27 do STJ – STJ, 1ª T., Resp 215.655. Min. Francisco Falcão, Set-2003;

k) por fim, entende que haveria ilegalidade na cobrança dos juros pela Lei Estadual 13.918/09 que alterou o artigo 96 da Lei 6.374/1989 impondo percentuais acima aos da taxa SELIC estabelecidas pelo governo federal e neste sentido cita como precedente nas fls. 840 a ADI 442-SP no STF sobre o índice da UFESP. Adicionalmente alega que houve retroatividade do novo cálculo de juros em ofensa ao artigo 144 do CTN. Ainda sustenta que não haveria a incidência dos juros sobre a multa, que teria sido introduzida pela Lei 13.918/2009, que alterou o artigo 85 da Lei 6.374-1989. Por derradeiro, alega que o Decreto autônomo 55.437/2010 alterou o termo a quo da incidência dos juros de mora sobre a multa, que se iniciava a partir do 2º mês subsequente ao da lavratura do AIIM para as datas fixadas para a cobrança de imposto, a despeito de inexistir previsão legal.

4. – A decisão monocrática foi objeto de parecer pela D. Representação Fiscal de fls. 958/966 opinando-se pelo não provimento do recurso ordinário no seguinte sentido:

a) quanto ao modelo de negócio da autuada entende que a natureza jurídica é de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet e não mero gerenciamento e organização de dados, como alega a Recorrente. Neste sentido, informa como provas: as Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (fls. 105 a 124), onde se informa a “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

internet"; objeto social da autuada onde consta "revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web" (fls. 615) e documento do website da autuada onde consta que o "Google Adwords coloca automaticamente seus anúncios nos Websites mais adequados para si" (fls. 138);

b) quanto ao recolhimento do ISS aos municípios entende que este tributo não é devido aos Municípios, sendo que a própria Recorrente em seu recurso coloca dúvida quanto à sua incidência, e que consta nas fls. 104, que o serviço foi classificado como "prestação de serviços não referenciados em outros códigos", sem que houvesse nenhuma remissão a nenhum item da lista de serviços da lei municipal paulistana. Sendo um serviço de comunicação compreendido na competência do ICMS, não poderia o Fisco municipal exigir o ISS, sendo que a Lei Complementar 116/2003 não traz em seu rol a veiculação de textos ou de propaganda e publicidade. Se a Recorrente pagou o ISS, este fato se deu por sua própria avaliação e risco;

c) quanto ao conceito de comunicação evocando o entendimento do doutrinador André Mendes Moreira (fls. 963 e 964), no sentido de que não são necessários para configurar a comunicação nem a bidirecionalidade (que o receptor responda ao emissor) e nem, a determinação do receptor da mensagem (pode haver comunicação para receptores indeterminados). Neste sentido, os pressupostos para a incidência do ICMS-comunicação seriam: a relação comunicacional; a existência de um terceiro prestador do serviço de comunicação que forneça os meios para que a mensagem trafegue do emissor ao receptor; o caráter oneroso desta prestação de serviço. Também evoca precedente deste tribunal no mesmo sentido (Processo DRT 14-407534/2006) entendendo que o conceito constitucional de comunicação "tem como elemento definidor a atividade de transmitir uma mensagem de um emissor para um receptor, por meio de um canal por um código, instaurando-se assim a relação comunicativa";

d) quanto à imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, "d" da CF/88, entende que tal imunidade não se aplicaria ao serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet. Entende que tal imunidade é exclusiva à



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

prestação de serviço de comunicação na modalidade de radiodifusão, serviço sujeito à concessão pública.

5. – Na sequência os autos foram encaminhados à 16<sup>a</sup> Câmara Julgadora, a qual nas fls. 998 a 1.020 em sessão de julgado de 27 de Novembro de 2.013 proferiu decisão administrativa por maioria (três votos a um), negando provimento ao recurso ordinário da Recorrente, e mantendo por completo o Auto de Infração.

6. – Na sequência os autos foram objeto de Recurso Especial à Câmara Superior (fls. 1434 a 1452), sendo que em sessão de julgamento de 15 de Outubro de 2.015 foi proferida decisão anulando por completo a decisão de julgamento de 2<sup>a</sup> instância administrativa, pelo motivo principal de que a decisão continha “catorze parágrafos que são praticamente cópia fiel do parecer da representação fiscal” (fls. 1451) e enfatizando também que o novo voto deverá analisar expressamente os seguintes itens (fls. 1449):

(i) - da improcedência da multa exigida no caso por inobservância à regra prevista no art. 100, 111 do Código Tributário Nacional;

(ii) - da necessidade de redução ou relevação da multa punitiva por força do art. 527-A do RICMS;

(iii) - limitação dos juros ao patamar da SELIC;

(iv) - Da ilegalidade da sistemática de cálculo da taxa de juros instituída pela Lei n. 13.918/2009 em razão da impossibilidade de aplicação retroativa de seus efeitos a fatos geradores anteriores à sua vigência e;

(v) - da impossibilidade de atualização do valor básico da multa punitiva por ter sido instituída via Decreto em contrariedade à previsão legal e por ter alterado o termo de inicio de contagem dos juros sobre a multa.

7. – Na sequência os autos foram encaminhados para a 4<sup>a</sup> Camara Julgadora e a mim distribuídos para que seja re-analisado o Recurso Ordinário da Recorrente e



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

FLS. 1502

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

prolatada nova decisão administrativa neste Tribunal. Este é o relato do essencial e passo ao voto.

8. – Houve pedido de sustentação oral (fls. 847), de modo que o voto será apresentado após a nova sustentação oral do Recorrente em próxima sessão a ser designada, tendo em vista a necessidade de novo julgamento administrativo em 2<sup>a</sup> instância.

8.1 – Houve comparecimento dos advogados na sessão de 12 de Abril de 2.016, onde foram enfatizados novamente os pontos trazidos no item 3 acima, e foram juntados os memoriais da sustentação oral após o relato inicial. Adicionalmente, a Recorrente trouxe um novo argumento, de que a Recorrente é mero intermediário/facilitador na venda do produto, sendo que os clientes fariam a contratação diretamente com a “Google Inc.”, empresa localizada na Califórnia-EUA, conforme termo do contrato juntado aos memoriais (página 11 anexa).



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

### VOTO

9. – Inicialmente, em conformidade com nosso regimento processual de administrativo tributário estadual, passo a analisar as preliminares suscitada pela Recorrente.

**PRELIMINARES: I. NÃO CONFIGURAÇÃO DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL PREVISTA NA ALÍNEA “D”, INCISO X, DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NÃO HÁ NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – NO MÉRITO A RECORRENTE NÃO ESTÁ ENQUADRADA NA SITUAÇÃO FÁTICA ALBERGADA POR ESTA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL.**

10. – A Recorrente alega que teria havido nulidade da decisão de primeira instância, por não ter abordado a sua alegação de que sua atividade não deveria ser tributada pelo ICMS, ainda que seja considerada como veiculação de publicidade, pois o seu site seria de recepção livre e gratuita, fato este que guardaria relevância com os fatos discutidos e encontraria fundamento na alínea “d”, inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal. Em termos probatórios, a Recorrente alega que o acesso de qualquer cidadão a seu sítio na internet – [www.google.com](http://www.google.com) – demonstra que caso se trate de serviço de comunicação, este se daria na modalidade de radiodifusão sonoro e de sons e de imagem de recepção livre e gratuita, albergada por esta imunidade constitucional. Neste sentido colacionou uma jurisprudência do TJ-SP que teria afastado a incidência do ICMS na veiculação de publicidade pela internet, por conta desta imunidade constitucional – fls. 22.

11. – Em que pese o respeitável precedente trazido de jurisprudência do TJ-SP, tal alegação no mérito não deve prosperar pelos seguintes motivos:



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

a) Noto preliminarmente que o dispositivo constitucional é claramente destinado a albergar a imunidade constitucional das emissoras de televisão abertas e das rádios. Notem que a imunidade é aplicável aos casos que o serviço de comunicação é prestado por radiodifusão, o que não é o caso dos autos, já que a prestação de serviço de comunicação da Recorrente se utilizada da rede de computadores da Internet, e não há transmissão por "radiodifusão". Vejam como este ponto está expresso em nossa constituição neste dispositivo:

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

*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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

*X - não incidirá:*

(...)

*d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)" G.N.*

b) Em segundo lugar, não há de se falar em nulidade da decisão administrativa de primeira instância, já que o legislador enfrentou os temas cruciais no que concerne ao enquadramento da situação fática dos autos na previsão legislativa de incidência do ICMS. É entendimento deste Tribunal Administrativo, assim como dos tribunais na esfera do judiciário, de que o julgador administrativo ou mesmo o juiz, não está



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

obrigado a analisar tudo que é alegado pelo Recorrente, senão aqueles pontos essenciais ao deslinde do caso, e que são importantes para a fundamentação do voto. Ou seja, o juiz ou o julgador administrativo (no caso) não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Senão vejamos, exemplificadamente:

*“Seja na Constituição Federal, seja no restante do nosso ordenamento jurídico, nada determina que o Julgador está obrigado a manifestar-se a respeito de cada um dos argumentos trazidos pela partes, Da argumentação desenvolvida no seio do recurso ordinário, foi enfrentada a parte útil e relevante, na conformidade do que já está mais do que consagrado no direito processual brasileiro”. (decisão da Câmara Superior do TIT-SP, Processo DRTC-III-867301/2010)*

11.1 – Neste caso, ficou evidenciado que o julgador de primeira instância administrativa não considerou relevante a argumentação subsidiária aqui trazida, por entender não aplicável ao caso referida imunidade. Além disto, por tratar-se de matéria exclusivamente de direito, é provável que a Recorrente possa rediscutir esta matéria na Câmara Superior deste Egrégio Tribunal administrativo, bem como nas vias judiciais, se assim entender adequado.

### **PRELIMINARES: II. LEVANTAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DO ICMS – NÃO INCUMBE À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, MAS AO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO.**

12. – A Recorrente alega ainda que o AIIM seria nulo porque, ainda que houvesse a incidência de ICMS nestas atividades, para que fosse efetuado o cálculo do exato valor supostamente devido, em observância aos requisitos do artigo 142 do



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS. 1606

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

CTN, deveria o AFR na lavratura do AIIM, quantificar os créditos da recorrente oriundos da aquisição de serviço de comunicação e ativo imobilizado, na medida em que ela, segundo o Fisco seria contribuinte do ICMS.

12.1 – Neste ponto, é uníssono o entendimento neste tribunal no sentido de que não cabe à fiscalização fazer o levantamento de créditos de ICMS, tarefa esta que incumbe sim ao contribuinte. É direito do contribuinte se fazer valer dos créditos a que tem direito pelo princípio da não-cumulatividade, mas esta tarefa não pode ser imputada à fiscalização no momento da lavratura de infração. O auto de infração se atreve ao ponto essencial da falta de pagamento de imposto em prestações de serviço onerosa de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade na internet.

12.2 – Evidentemente que, se for procedente a alegação do Fisco no AIIM, a Recorrente terá direito a escriturar os créditos relativos à aquisição de serviços de comunicação e ativo imobilizado, extemporaneamente, desde que evidentemente estes créditos tributários não estejam abrangidos pelo período decadencial, nos termos do § 3º do artigo 61 do RICMS/2000 (“§ 3º - O direito ao crédito extinguir-se-á após 5 (cinco) anos, contados da data da emissão do documento fiscal.”).

13. – Em seguida passo a analisar o modelo de negócio da solução "GOOGLE ADWORDS".

### DO MODELO DE NEGÓCIOS DA “GOOGLE ADWORDS” – NATUREZA JURÍDICA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NA MODALIDADE DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE PELA INTERNET.

14. – De fato, como a própria Recorrente narra, a autuada disponibiliza a seus clientes a solução "GOOGLE ADWORDS", que consistiria numa plataforma sistemática em que o cliente customiza sua informação para ser exibida aos usuários de sua



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

página na internet de forma que apareçam ao lado e acima dos resultados numa busca na internet (contratos juntados nas fls. 46 a 100). Ou seja, o serviço consiste numa divulgação privilegiada das informações dos contratantes. Sabemos que qualquer site inserido na Internet pode de fato ser buscado e aparecer na listagem do "Google" de forma gratuita, mas a contratação onerosa da solução "GOOGLE ADWORDS" consiste como a própria autuada diz em exibir os links e informações do contratante de forma privilegiada (ao lado e acima das demais pesquisas feitas pelo usuário da internet).

14.1 – Evidentemente que conforme narra a Recorrente, o "GOOGLE ADWORDS" permite a inserção dos links patrocinados nos resultados das buscas efetuadas pelos usuários. Mas não podemos concordar com afirmação da Recorrente que esta solução não tem nenhuma diferença com uma busca normal na Internet, exceto pelo fato do link patrocinado aparecer em outro local para o usuário. É evidente que a onerosidade do contrato se justifica justamente pela posição privilegiada (ao lado e acima das demais pesquisas feitas pelo usuário da internet) com que os links patrocinados do contratante irão aparecer nas buscas ao usuário final. Deste modo, nos é patente que o "GOOGLE ADWORDS" não consiste apenas em um sistema de gerenciamento de dados e manutenção de página eletrônica, mas principalmente, é um sistema que garante que os links patrocinados pelos contratantes irão ser comunicados onerosamente aos usuários e destinatários finais (ainda que indeterminados). Ou seja, os usuários que tiverem interesse em realizar busca pela Internet por meio de palavras-chave pré-definidas pelo contratante, receberão os anúncios patrocinados na tela de busca do "Google";

15. – Pelas razões acima expostas, concluimos que quanto ao modelo de negócio da autuada a natureza jurídica é sim de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet e não mero gerenciamento e organização de dados, como quer a Recorrente.



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

15.1 – O conjunto probatório da autuação referenda esta conclusão, sendo que constam nos autos: as Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (fls. 105 a 124), onde consta a informação de tratar-se de “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet”; no objeto social da autuada consta a atividade “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web” (fls. 615) e documento juntado referente ao website da autuada consta a informação que o “Google Adwords coloca automaticamente seus anúncios nos Websites mais adequados para si” (fls. 138);

**A FERRAMENTA “GOOGLE ADWORDS” PREENCHE OS REQUISITOS PARA CONFIGURAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – NÃO SE TRATA DE TRIBUTAÇÃO POR ANALOGIA , MAS DE APLICAÇÃO EXPRESSA DOS DISPOSITIVOS DA PRÓPRIA LEI ESTADUAL DO ICMS E ESPECIALMENTE DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996, EM SEUS ARTIGOS 2º INCISO II E ARTIGO 12, INCISO VII –SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS NA MODALIDADE DE VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE PELA INTERNET – AUTUAÇÃO QUE PRESTIGIA A ATIVIDADE FIM DAS ATIVIDADES REALIZADAS PELA AUTUADA, SENDO A OBRIGAÇÃO JURÍDICA PRINCIPAL CONTRAÍDA PELA RECORRENTE A DE DIVULGAÇÃO PRIVILEGIADA DAS INFORMAÇÕES DOS CONTRATANTES (A CONTRATAÇÃO ONEROSA DA SOLUÇÃO "GOOGLE ADWORDS" CONSISTE NA EXIBIÇÃO PELA RECORRENTE DOS LINKS E INFORMAÇÕES DO CONTRATANTE DE FORMA PRIVILEGIADA (AO LADO E ACIMA DAS DEMAIS PESQUISAS FEITAS PELO USUÁRIO DA INTERNET).**

16. – Adicionalmente, a Recorrente alega que:

a) não haveria incidência do ICMS sobre serviço de veiculação de publicidade e propaganda, pois a configuração do serviço de comunicação sujeita ao ICMS exigiria que i) a natureza onerosa do serviço, ii) uso de um canal de comunicação entre



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

remetente e destinatário da mensagem, iii) a transmissão de uma mensagem por sons, imagens, sinais, signos ou símbolos e iv) por fim que a relação comunicacional ocorreria entre a Recorrente e o usuário-final por recepção livre e gratuita e que o contrato entre a Recorrente e o cliente teria por fim apenas a manutenção e atualização de suas páginas em conformidade com os critérios contratados;

b) não ser aplicável o entendimento das Respostas de Consultas 389/2004 e 186/2005, e que o AIIM, teria resultado numa tributação por analogia, o que não seria permitido por ofensa frontal ao § 1º do artigo 106 do CTN;

c) alega que não haveria incidência do ICMS no presente caso, pois de acordo com a Recorrente, o fisco deveria interpretar a atividade-fim do contrato e não as atividades-meio do contrato de forma isolada.

16.1 – Como já enfatizamos nos itens anteriores é patente que o "GOOGLE ADWORDS" não consiste apenas em um sistema de gerenciamento de dados e manutenção de página eletrônica, mas principalmente, é um sistema que garante que os links patrocinados pelos contratantes irão ser comunicados onerosamente aos usuários e destinatários finais (ainda que indeterminados). Ou seja, os usuários que tiverem interesse em realizar busca pela Internet por meio de palavras-chave pré-definidas pelo contratante, receberão os anúncios patrocinados na tela de busca do "Google";

16.2 – Assim, evidente que são preenchidos os requisitos para configuração do serviço de comunicação: i) a natureza da prestação do serviço é onerosa (os clientes pagam para ter seus links divulgados a destinatários indeterminados numa determinada área geográfica), ii) há o uso de um canal de comunicação entre remetente e destinatário da mensagem, que é a própria rede da internet e o site da própria Google, que permite que lá sejam divulgados os links em posições privilegiadas; iii) e por fim há a transmissão de uma mensagem, normalmente por sinais e signos direcionando os destinatários ao endereço eletrônico dos ofertantes



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

(clientes da Recorrente). Por fim, não se trata de uma relação comunicacional apenas entre a Recorrente e o usuário-final por recepção livre e gratuita, pois a Recorrente tem a obrigação jurídica de divulgar os links e conteúdos de seus clientes a estes usuários finais não determinados, mas que estão delimitados em determinadas área geográfica.

16.3 – Dessa forma, estando presentes os requisitos para verificação do serviço de comunicação tributável pelo ICMS, não se trata de tributação por analogia (embora o entendimento das respostas de consultas tratem de situação correlata), mas sim da aplicação expressa dos dispositivos da própria lei estadual do ICMS e especialmente da Lei Complementar 87/1996, em seus artigos 2º inciso II e artigo 12, inciso VII:

*"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;*

*(...)*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*(...)*

*VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;" G.N.*

16.4 – O entendimento mais moderno dos referidos dispositivos da própria Lei Kandir é de que é serviço de comunicação tributável pelo ICMS a modalidade de veiculação de publicidade pela internet, que é exatamente o caso dos autos.



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

16.5 – Por fim noto que a autuação justamente prestigia a atividade fim das atividades realizadas pela autuada, justamente porque a obrigação jurídica principal contraída pela Recorrente é a de divulgação privilegiada das informações dos contratantes, sendo que a contratação onerosa da solução "GOOGLE ADWORDS" consiste como a própria autuada diz em exibir os links e informações do contratante de forma privilegiada (ao lado e acima das demais pesquisas feitas pelo usuário da internet). Portanto, no caso, fica evidenciada a prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet.

**DELIMITAÇÃO DA AUTUAÇÃO AOS CLIENTES LOCALIZADOS NO ESTADO DE SÃO PAULO – FISCO PAULISTA AGIU COM PRUDÊNCIA E CAUTELA AO SELECIONAR NA AUTUAÇÃO SITUAÇÕES EM QUE O IMPOSTO É INTEIRAMENTE DEVIDO AO ESTADO DE SÃO PAULO (INTERPRETAÇÃO CONFORME o ARTIGO 11, INCISO III, ALÍNEA “D” E § 6º DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996.**

17.– Ademais como narra a própria autuada uma das peculiaridades da solução é que o link de um cliente estabelecido em São Paulo aparecerá na divulgação do resultado de uma busca realizada neste Estado, mas não obrigatoriamente no resultado de uma busca efetuada no site da autuada em outros Estados ou países. Ou seja, isto evidencia com clareza que o serviço é prestado e cobrado numa determinada abrangência geográfica de potenciais destinatários da mensagem publicitária. Neste caso, um contratante paulista deseja fazer a sua publicidade na internet próximo de seus clientes, e portanto, a inteligência da tecnologia da solução "GOOGLE ADWORDS" permite que os links patrocinados sejam disponibilizados apenas aos usuários paulistas. Se por exemplo, um usuário de Fortaleza-Ceará digitar as mesmas palavras-chaves de pesquisa no "Google" não aparecerão, ao menos de forma privilegiada, os anúncios (com os links) contratados por clientes paulistas.



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

17.1 – Neste ponto, convém frisar que a autuação (fls. 1) focou somente na “prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da rede internet, para clientes localizados no Estado de São Paulo”, conforme inclusive o Anexo – I ao AIIM (somatório dos serviços de comunicação não-tributados para clientes localizados no Estado de São Paulo – fls. 6). Ou seja, a fiscalização tributária paulista teve o cuidado de lavrar a autuação em relação aos serviços que foram prestados unicamente aos contratantes paulistas. Este cuidado se justifica justamente pelo motivo de que a fiscalização tributária queria evitar a discussão quanto à sujeição ativa do imposto, na hipótese em que o serviço de comunicação prestado é não medido e envolve diferentes unidades da Federação. Deste modo, embora dispusesse de informações também em relação a clientes localizados em outros Estados, a fiscalização tributária se ateve aos contratos com os clientes paulistas.

18. Neste sentido, o entendimento desta Secretaria de Fazenda por meio da Consultoria Tributária (órgão pertencente à Coordenadoria da Administração Tributária – CAT) é no sentido de que na “*veiculação onerosa de publicidade por meio da internet*” nos casos em que a contratante é localizada em outro Estado, para fins de determinação da base de cálculo aplicável, deve se seguir as regras específicas da Lei Complementar 87/1996 para quando o serviço prestado é considerado como não medido e envolve diferentes unidades da Federação, de maneira que o imposto é devido em partes iguais para a unidade de localização do prestador e para a de localização do tomador do serviço (artigo 11, inciso III, alínea “d” e § 6º incluído pela Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000):

### ***“Resposta de Consulta 6097-2015***

***- Ementa: ICMS – Veiculação onerosa de publicidade por meio da internet – Caso de contratante localizada em outro Estado.***

***I. As atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações***



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

*de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS.*

*II. O serviço prestado é considerado como não medido e envolve diferentes unidades da Federação, de maneira que o imposto é devido em partes iguais para a unidade de localização do prestador e para a de localização do tomador do serviço, tratando-se de matéria esclarecida por meio do Comunicado CAT-108, de 11/10/2000.*

*III. A prestação de serviço de comunicação efetivada na situação analisada sujeita-se à tributação pela alíquota de 25%.*

- Relato

1. A Consulente, tendo por atividade principal o comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática, conforme CNAE (47.51-2/01), informa que revende mercadorias no seu site na internet e que algumas empresas estão interessadas em fazer propaganda utilizando o espaço no site da empresa.

2. Pergunta se essa “operação é tributada pelo ICMS” e em qual tipo de operação se enquadraria essa situação.

2.1 Em caso positivo, no caso da empresa interessada em veicular a propaganda localizar-se em outro Estado, haverá “uma operação interna ou interestadual”?

- Interpretação

3. Registre-se que a atividade publicitária visa tornar públicas informações que pretendem influenciar mercados consumidores, por meio dos diversos veículos de comunicação,



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

sendo, portanto, uma atividade comunicativa. E, quando a publicidade é veiculada na forma de serviço com contraprestação de terceiros, ocorre prestação de serviço de comunicação.

4. Dessa forma, as atividades de veiculação ou divulgação de publicidade de terceiros na internet, quando realizadas onerosamente, são prestações de serviços de comunicação e se sujeitam à incidência do ICMS (artigos 1º, III, e 2º, XII, ambos do RICMS/2000).

5. Portanto, ocorre o fato gerador do imposto na prestação onerosa de serviço de comunicação ao anunciante, prestado por meio da disponibilização para o público da propaganda desse anunciante no site do prestador na internet.

6. Relativamente ao caso em que a empresa interessada em veicular a propaganda localiza-se em outro Estado a Lei Complementar nº 87/96 estabelece a seguinte disciplina no artigo 11, inciso III, alínea “d” e § 6º:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

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

(...)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

*Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (Parágrafo incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)"*

6.1. *Esses dispositivos foram regulamentos no artigo 36, inciso III, alínea "e" e § 5º, do RICMS/2000:*

*"Artigo 36 - O local da operação ou da prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é (Lei 6.374/89, artigos 12 e 23, este na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, XII, Lei Complementar federal 87/96, art. 11, com alterações da Lei Complementar 102/00, art. 1º, Convênio SINIEF-6/89, art. 73, na redação do Ajuste SINIEF-1/89, cláusula segunda, Convênio ICMS-25/90, cláusula sexta, Convênio ICMS-120/89):*

*(...)*

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

*(...)*

*e) onde for cobrado o serviço, nos demais casos;*

*§ 5º - Na hipótese do inciso III:*

*1 - tratando-se de serviços não medidos que envolvam outras unidades da Federação, e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais às unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador do serviço;*

*2 - para efeito do disposto na alínea "e", salvo disposição em contrário, não pode ser considerado como local de cobrança do serviço o que não estiver diretamente vinculado com a prestação realizada, assim entendido o local que não seja o da prestação do serviço ou do estabelecimento ou domicílio*



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

*do prestador, tomador ou destinatário. (Redação dada ao item pelo Decreto 46.529 de 04-02-2002; DOE 05-02-2002; efeitos a partir de 22-12-2001) (...)"*

7. *Uma vez que o serviço prestado, objeto de questionamento, é considerado como não medido - assim entendidos aqueles em que, nos termos do § 6º do artigo 11 da Lei Complementar nº 87/96, o respectivo preço for contratado e cobrado por períodos definidos, independentemente, entre outros, do efetivo fluxo de comunicação realizado - e envolve diferentes unidades da Federação (conforme exposto), consoante dispõe o item 1 do § 5º do artigo 36 do RICMS/2000, ora transcrito, que dá o tratamento tributário dos serviços não medidos para fins de tributação de serviços de comunicação pelo ICMS quando envolvidas outras unidades da Federação, o imposto é devido em partes iguais para a unidade de localização do prestador e para a de localização do tomador do serviço, tratando-se de matéria esclarecida por meio do Comunicado CAT-108, de 11/10/2000 (...)”G. N.*

18.1. Ainda, de acordo com o Comunicado CAT-108-2000, os contribuintes que prestam serviços não-medidos de comunicação, cujos preços sejam cobrados por períodos definidos, envolvendo tomadores e prestadores localizados em unidades da Federação distintas, devem quanto à base de cálculo observar os procedimentos deste comunicado, tendo em vista cumprir a determinação da base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar 87/1996 no artigo 11, inciso III, alínea “d” e § 6º (parágrafo incluído pela Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000):

**“COMUNICADO CAT Nº 108, de 11-10-2000**  
(D.O.E. de 12-10-2000)



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS. 151f

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

*Esclarece dúvidas apresentadas por contribuintes que prestam serviços não-medidos de comunicação, cujos preços sejam cobrados por períodos definidos, envolvendo tomadores e prestadores localizados em unidades da Federação distintas.*

O Coordenador da Administração Tributária, considerando as dúvidas apresentadas por contribuintes que prestam serviços não-medidos de comunicação, cujos preços sejam cobrados por períodos definidos, envolvendo tomadores e prestadores localizados em unidades da Federação distintas, tais como serviço especial de TV por assinatura, serviço de radiochamada ("pager"), serviço de provimento de acesso à Internet;

considerando que a Lei Complementar 102, de 11 de julho de 2000, alterando a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 ("dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias ..." - ICMS), trouxe o § 6º ao seu artigo 11 com a seguinte redação:

"§ 6º - Na hipótese do inciso III ("prestaçāo onerosa de serviço de comunicação") do 'caput' deste artigo, tratando-se de serviços não-medidos que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador" (expressão acrescentada),

Comunica:

1.) desde os fatos geradores realizados a partir de 1º de agosto de 2000, com recolhimento no mês de setembro de 2000, os contribuintes que



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS. 1518

REC: 10338  
SIAF: 10338

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

realizaram ou venham a realizar serviços na forma especificada, tanto o prestador estabelecido neste Estado como aquele que prestar serviço de comunicação a tomador paulista, devem recolher o imposto em partes iguais aos Estados envolvidos.

2.) o imposto devido nessas prestações deve ser recolhido na parte que cabe ao Estado de São Paulo, na seguinte conformidade, desde o mês de setembro de 2000 (mês de apuração agosto de 2000):

2.1.) tratando-se de prestador de serviço de comunicação não-medido localizado neste Estado e aqui inscrito:

a) o valor da prestação e do correspondente ICMS referente à metade daquele pertinente ao valor efetivo na prestação, deve ser levado a registro fiscal nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, lançando-se o valor referente à outra metade na coluna "Outras" do livro Registro de Saídas, expondo a expressão "Lei Complementar nº 87/96, artigo 11, § 6º", em "Observações";

b) para o fim de pagamento do ICMS incidente, deve ser observado a conformidade e prazo previstos no Regulamento do ICMS;

c) no tocante à outra metade do valor do ICMS devido da prestação de serviço de comunicação, deve ser observada disciplina estabelecida pelo Estado do tomador (usuário) do serviço;

2.2.) tratando-se de prestador de serviço de comunicação sediado em outra unidade da Federação, com tomador (usuário) localizado neste Estado, o valor do ICMS correspondente à metade do valor da efetiva prestação deve



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

*ser recolhido a favor deste Estado (SP), mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).*

*3) nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que cuidam da sistemática de aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, e em função da alteração produzida nesta mesma lei pela Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, o direito ao crédito do valor ICMS a ser utilizado pelo contribuinte paulista para ser compensado com aquele devido nessas prestações a favor deste Estado, deve ficar restrito à proporção de 50%.” G. N.*

18.2. Ou seja, o conteúdo da presente autuação, nos permite afirmar com clareza que o Fisco autuante agiu com grande diligência, prudência, cautela e cuidado no momento da lavratura do Auto de Infração. Até em demasia, caros colegas desta Colenda 4<sup>a</sup> Câmara! Neste ponto, nada pode reclamar a autuada. Notem que o Fisco paulista poderia inclusive ter autuado as prestações de serviço de comunicação para os demais clientes situados em outras Unidades Federativas, desde que observasse o artigo 11, inciso III, alínea “d” e § 6º incluído pela Lei Complementar nº 102, de 11.7.2000 na determinação da base de cálculo aplicável (o imposto seria devido em partes iguais para a unidade de localização do prestador e para a de localização do tomador do serviço).

**NÃO HOUVE INVASÃO DA COMPETÊNCIA MUNICIPAL DO ISS – A VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA TELEVISÃO (NA ÉPOCA ERA O QUE EXISTIA) OU PELA INTERNET SÃO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES, CONFORME INFERE-SE INCLUSIVE EM PRECEDENTES DO STF – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ESTADUAL PELO ICMS.**

19. A Recorrente ainda alega que teria havido invasão de competência do



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

Estado de São Paulo, em ofensa ao disposto na Lei Complementar 116/2003 e na Lei Complementar 87/1996, tendo em vista o recolhimento de ISS pela autuada ao município de São Paulo tanto na importação do serviço de sua matriz como na prestação do serviços aos clientes – cfe. guias de recolhimento no doc. 3 anexo da 1<sup>a</sup> defesa.

19.1 Ainda a Recorrente alega que a sua atividade é mera cessão de espaço a terceiros e que não configuraria nem serviço de comunicação sujeito ao ISS e nem estaria sujeito ao ISS nos termos da Súmula 35 do STF, sendo que tem espontaneamente oferecido para tributação do ISS as receitas destas atividades.

20. Pois bem, não procede a alegação principal da Recorrente de que o serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet está sujeito ao ISS. Tanto é verdade, que a própria Recorrente, não consegue demonstrar em qual item do anexo único da Lei Complementar 116/2003 estaria enquadrado o suposto serviço.

20.1 Nesse sentido, a jurisprudência tem se posicionado de que a veiculação de publicidade seja pelo rádio, televisão ou pela internet não está no campo da incidência do ISS:

***“TRIBUTÁRIO – ISS – RADIODIFUSÃO – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PREVISTA NO ROL TAXATIVO DE SERVIÇOS ANEXO À LEGISLAÇÃO MUNICIPAL***

*(...)*

*2. A veiculação por meio de radiodifusão de anúncios e propagandas não se enquadra como atividade sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços.*

*(AC nº 2007.019914-0, Relator: Des. Luiz Cézar Medeiros, julgamento em 03/12/2007 – TJ-SC)” G.N.*



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

20.2 Ademais, esta questão de divisar o que está na esfera dos “serviços de comunicações”, não é novo. O próprio Supremo Tribunal Federal – STF já tratou da questão no tempo em que a tributação dos “serviços de comunicações” estava na competência tributária federal. Notem neste ponto que em Maio/1979 o STF assim decidiu:

*“Portanto, no setor de comunicação, transpostas as fronteiras municipais, o imposto passa a ser, automaticamente, da União.*

*(...)*

*Nem se alegue não estar o município tributando a “comunicação”, mas a “propaganda”, matéria constante do nº 35 da Lista de Serviços Tributáveis pelo Município.*

*É que não resta dúvida de que a propaganda, por intermédio da televisão, é uma forma de difusão e, portanto, está ela implícita na comunicação intermunicipal, cuja competência tributária pertence à União.*

*Assim, pretender que a transmissão do texto de propaganda seja prestação de serviços e que o valor dessa difusão seja onerado com o ISS é, sem dúvida, tributar diretamente a comunicação por intermédio da telecomunicação.*

*Portanto, o que o Decreto-lei nº 834/69 quis foi mesmo suprimir da tributação municipal a propaganda por meio de difusão pela televisão, a fim de ajustar o texto ao dispositivo .” (STF – RE 90749-1/BA – Rel. Min. Cunha Peixoto)*



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

20.3 Deste modo, fica evidenciado que segundo precedentes daquele corte máxima, a veiculação de publicidade na televisão (na época era o que existia) ou pela internet são serviços de comunicações, estando nos dias atuais, na esfera de competência tributária estadual do ICMS.

**NÃO EXISTE COMPROVAÇÃO NOS AUTOS DE QUE A AUTUADA É MERA AGENCIADORA/CORRETORA DESTES SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE QUE A RELAÇÃO JURÍDICA DO CLIENTE SE DAVA DIRETAMENTE COM A EMPRESA NO EXTERIOR – PELO CONTRÁRIO, A DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA INDICA QUE A RECORRENTE PRESTA O SERVIÇO E REALIZA O FATURAMENTO DIRETAMENTE COM SEUS CLIENTES NO BRASIL.**

21. – Por fim, a Recorrente na sessão de 12 de Abril de 2.016, fez a juntada de memoriais na sustentação oral e trouxe um novo argumento, de que a Recorrente é mero intermediário/facilitador na venda do produto, sendo que os clientes fariam a contratação diretamente com a “Google Inc.”, empresa localizada na Califórnia-EUA, conforme termo do contrato juntado aos memoriais.

21.1 – Noto neste ponto, que não existe nos autos nenhuma comprovação material de que a Recorrente é mera agenciadora ou corretora, atuando com mera facilitadora na venda do produto. Vejam que como já enfatizado o conjunto probatório da autuação aponta nos autos que há Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (fls. 105 a 124), onde consta a informação de tratar-se de “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet”; e no objeto social da autuada consta a atividade “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web” (fls. 615). Ou seja, tanto do ponto de vista fiscal, como do ponto de vista societário e contábil, a Recorrente é a responsável pelo faturamento do produto/serviço, sendo que os clientes lhe fazem o pagamento oneroso relativo a toda contratação do serviço.



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

21.2 – Os documentos acostados indicam que em nada se assemelha a atividade da Consulente, com a de mero agenciador ou corretor. Noto ainda, que se isto fosse verdade, a Recorrente teria que demonstrar que é contribuinte do ISS em uma das modalidades do item 10 do anexo único da Lei Complementar 116/2003, que trata dos “10 – Serviços de intermediação e congêneres”, onde constam diversos serviços de agenciamento, corretagem ou intermediação, inclusive com subitem específico para o caso (subitem “10.08 – agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios”). Pelo contrário, como já analisamos anteriormente, a Recorrente alega que a sua atividade não estaria no campo da incidência do ISS, mas informa que tem espontaneamente oferecido para tributação do ISS as receitas destas atividades.

21.3 – Dessa forma, concluímos que deve ser mantida a autuação, pela atividade da Recorrente se caracterizar como serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade pela internet, e portanto, está sujeita à incidência do imposto estadual (ICMS).

**MULTAS – IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAR LEI PAULISTA SOB A ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO, O QUE EQUIVALERIA A ANALISAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA – A CONDUTA ILÍCITA FOI TIFICADA CORRETAMENTE NA PENALIDADE APLICADA – MULTA PROPORCIONAL AO ILÍCITO TRIBUTÁRIO – CONTRIBUINTE NÃO OBSERVOU PRÁTICAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL.**

22. – Por fim, a Recorrente protesta contra as multas aplicadas, pois entende que o elevado patamar das multas ofenderia o princípio do não-confisco e também feririam a legalidade, porque, a dita norma punitiva não tipificaria uma conduta ilícita específica como faz nas demais alíneas deste dispositivo, uma vez que comina uma multa severa de 150% do valor do imposto “em hipóteses não previstas nas alíneas



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

anteriores" (art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 com base no art. 85, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89). E que o efeito confiscatório da multa seria demonstrado pelo próprio AIIM, tendo em vista que o valor da multa exigida seria superior ao do próprio imposto. Entende a Recorrente que no mínimo as multas deveriam ser reduzidas ou relevadas nos termos do artigo 527-A do RICMS-SP, por entender que no presente a parte da Autuada vem seguindo o procedimento reiterado nos últimos anos de recolher o ISS, de modo que agiu de acordo com a prática reiterada pelas autoridades municipais de acordo com o artigo 100, inciso III do CTN.

22.1 – Preliminarmente, quanto à desproporcionalidade e ao alegado caráter confiscatório das multas pretendidas nas infrações dos itens, observo primeiramente que a legislação em vigor (artigo 28 da Lei nº 13.457/2009) veda a este Colegiado o afastamento de lei sob alegação de inconstitucionalidade, que a tanto equivaleria reconhecer o alegado caráter confiscatório.

22.2 – Ademais as penalidades questionadas pela autuada estão em conformidade com a lei estadual, guardando a devida proporção com a gravidade da ilicitude praticada e devendo, por isso mesmo, ser mantidas. Uma análise cuidadosa do artigo 85 da Lei Estadual 6.374/89 demonstra que nas alíneas do inciso I deste dispositivo que envolve infração relativa 'a falta de pagamento do imposto, não existe um enquadramento mais específico do que aquele apontado na infração, cabendo ao caso a aplicação da alínea "I" – "I) falta de pagamento do imposto, em hipótese não prevista nas demais alíneas deste inciso - multa equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto", que é reproduzida no RICMS-SP, e que foi a penalidade aplicada neste caso concreto. Apesar de gravosa a penalidade aplicada, comparando-se com as demais penalidades deste inciso, verifica-se que a penalidade é proporcional, na medida em que na presente situação o contribuinte do imposto não apenas deixou de recolher o tributo, mas se comportou como 'se nem sequer fosse contribuinte do ICMS, deixando de cumprir com todas as suas obrigações acessórias,



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

desde a que concerne 'a emissão do documento fiscal, bem como com todas as declarações e obrigações relativas ao tributo estadual.

22.3 – Por fim, quanto ao eventual pleito de redução de multa no caso concreto, não vejo com o acatá-lo na situação particular dos autos, já que as penalidades envolvem a falta de pagamento do imposto, o que por si só já desaconselha a aplicação do artigo 527-A do RICMS/00, por ser um dos requisitos legais previstos para se aplicada ao caso a redução da penalidade. Ainda que este quesito pudesse ser superado, ao analisar a fundamentação trazida, noto que embora de acordo com o inciso III, do artigo 100 do CTN, as práticas das autoridades administrativas integrem tributária, noto que o argumento da Recorrente se volta ao comportamento do Fisco municipal no que se relaciona ao ISS, e não propriamente 'as práticas administrativas do fisco estadual no que concerne ao imposto objeto da autuação, qual seja o ICMS. Ademais, a própria Recorrente reconhece em seu recurso que o ISS não é o tributo devido no caso destes autos, e informa que de forma espontânea passou a recolher o ISS ao Fisco municipal.

23. – Portanto, pelos argumentos anteriormente expostos, mantenho integralmente a penalidade aplicada na forma do art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00 (multa aplicada: "falta de pagamento do imposto, em hipótese não prevista nas demais alíneas deste inciso - multa equivalente a 150%").

**JUROS ACIMA DA SELIC – IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR OS JUROS IMPUTADOS – JUROS QUE OBSERVAM À ESTRITA LEGALIDADE – A LEI Nº 13.918/09, ATRAVÉS DE SEU ARTIGO 11, XIII, "K", DEU NOVA REDAÇÃO AO § 9º, DO ARTIGO 85, DA LEI Nº 6.374/89 (§ 9º, DO ARTIGO 527, DO RICMS/00), PRESCREVENDO QUE AS MULTAS PUNITIVAS DEVEM SER CALCULADAS SOBRE OS RESPECTIVOS VALORES BÁSICOS ATUALIZADOS PELA TAXA PREVISTA NO ARTIGO 96 DA MESMA LEI – IMPOSSIBILIDADE DE DAR**



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

**RETROATIVIDADE AO NOVO DISPOSITIVO LEGAL DO ARTIGO 85, CONFORME O ARTIGO 144 DO CTN – COMO A AUTUAÇÃO É RELATIVA AO ANO DE 2.009, AS MULTAS DEVEM SER RECALCULADAS SEM A APLICAÇÃO DO DISPOSITIVO DO § 9º DO ARTIGO 85, DA LEI N° 6.374/89.**

24. – Por fim, a Recorrente entende que haveria ilegalidade na cobrança dos juros pela Lei Estadual 13.918/09 que alterou o artigo 96 da Lei 6.374/1989 impondo percentuais acima da taxa SELIC estabelecidas pelo governo federal e neste sentido cita como precedente nas fls. 840 a ADI 442-SP no STF sobre o índice da UFESP. Adicionalmente alega que houve retroatividade do novo cálculo de juros em ofensa ao artigo 144 do CTN. Ainda sustenta que não haveria a incidência dos juros sobre a multa, que teria sido introduzida pela Lei 13.918/2009, que alterou o artigo 85 da Lei 6.374/1989. Por derradeiro, alega que o Decreto autônomo 55.437/2010 alterou o termo a quo da incidência dos juros de mora sobre a multa, que se iniciava a partir do 2º mês subsequente ao da lavratura do AIIM para as datas fixadas para a cobrança de imposto, a despeito de inexistir previsão legal.

24.1 – Inicialmente, quanto à alegação de desproporcionalidade dos juros estaduais imputados, observo novamente que a legislação em vigor (artigo 28 da Lei nº 13.457/2009) veda a este Colegiado o afastamento de lei sob alegação de inconstitucionalidade.

24.2 – Lembro adicionalmente que os juros de mora observam ao princípio da estrita legalidade nos termos do artigo 96 da Lei 6.374/89, na redação dada pela Lei 13.918/09, de 22/12/2009. Há disposição específica sobre os juros, estabelecida pelo artigo 96, § 1º, da Lei nº 6.374/89, alterado pela Lei nº 13.918/2009 e assim, os débitos tributários estaduais ficariam sujeitos à taxa de juros prevista na lei estadual.

24.3 – Por fim, observo que a Lei nº 13.918/09, através de seu artigo 11, XIII,



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

"k", deu nova redação ao § 9º, do artigo 85, da Lei nº 6.374/89 (§ 9º, do artigo 527, do RICMS/00), prescrevendo que as multas punitivas devem ser calculadas sobre os respectivos valores básicos atualizados pela taxa prevista no artigo 96 da mesma lei (artigo 565 do RICMS/00), não se tratando de incidência de juros de mora, mas de determinação legal para que seja utilizada para atualização do valor básico da multa a mesma taxa prevista para o cálculo dos juros de mora, que incidem, no que tange à penalidade, após a lavratura do AIIM.

24.4 – Neste ponto, noto que a Lei nº 13.918/09 foi publicada no Diário Oficial de 23-Dez-2.009, de modo que os ilícitos tributários ocorridos antes desta data, eram regrados por multas punitivas que não eram já de início calculadas sobre valores atualizados pelas regras do artigo 96. Nestes casos, os valores destas multas estariam sujeitos tão somente aos juros de mora a partir do 2º mês subsequente ao da lavratura, nos termos do inciso II do artigo 96 do RICMS. Ainda que a autuação tenha ocorrido já na vigência da nova legislação, não se poderia cogitar em dar retroatividade ao novo dispositivo legal do artigo 85. Também é de cautela imaginar que referida legislação só passou a produzir efetivamente seus efeitos, no primeiro dia do exercício seguinte da apuração mensal do imposto, ou seja, em 1º de Janeiro de 2.010.

25. – Portanto, tendo em vista que a autuação fiscal abrangeu no item I-1 o período de janeiro de 2008 a novembro de 2009 e no item II-2 o período de dezembro de 2009, e tendo em vista o artigo 144 do CTN – *"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada"*, acolho neste ponto a argumentação trazida nos autos pela Recorrente, para que as multas sejam recalculadas sem a aplicação do dispositivo do § 9º do artigo 85, da Lei nº 6.374/89:

*"§ 9º - As multas previstas neste artigo, excetuadas as expressas em UFESP, devem ser calculadas sobre os respectivos valores básicos atualizados*



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS. 1628

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

observando-se o disposto no artigo 96 desta lei; (Redação dada ao parágrafo pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)"

### PARTE DISPOSITIVA

26. Portanto, pressentes os pressupostos, conheço do Recurso Ordinário, mantendo a atuação fiscal quanto ao imposto estadual (ICMS) e acréscimos legais, e lhe dando provimento parcial apenas quanto ao cálculo da penalidade, de modo que as multas sejam recalculadas sem a aplicação do dispositivo do § 9º do artigo 85, da Lei Estadual nº 6.374/89.

27. É comò voto, senhores ilustres julgadores.

Sala da Sessões, 19 de Maio de 2016.

Roberto Biava Júnior  
Juiz Relator

Arquivado documento em processo nº

Arquivo 111 - Sessão de julgamento  
Processo nº 150 expediente dia (sri. 020 do 1º)  
1º turno, sessão de julgamento.  
SALA D. S. SESSÕES, em 19/05/76

Procurador

Procuradoria Geral - Ministério

**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**  
**4º CÂMARA DELEGADORA**  
**SUSTENTAÇÃO ORAL**

CERTIFICO que o interessado compareceu à Sessão de hoje dessa Câmara e procedeu à Sustentação oral requerida.

SALA DAS SESSÕES, em 02/02/2017

NOME: Renata Camargo Lubas

DOC. IDENTIFICAÇÃO: 166 251

SECRETÁRIO

Segue \_\_\_\_\_, juntado de folhas nº 1529/1530

TIT-DAC, em 16/03/2007

LAURENTINO CAMARGO  
Contador  
nº 2.592.972-2



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

### COMPLEMENTO DO VOTO PROFERIDO EM 19-MAIO-2016

28. – Na sessão de julgamento de 19 de Maio de 2.016, houve pedido de vistas do juiz presidente André Felix Ricotta de Oliveira. Todavia, houve a desistência do voto vista do ilustre presidente, que no ano início de 2.017 deixou a 4<sup>a</sup> Câmara, sendo que passou à presidência da 4<sup>a</sup> Câmara o ilustre Dr. Douglas Kakazu Kushiyama. Também durante o ano de 2.016 houve a aposentadoria da juíza titular Olga Maria de Castilho Arruda passando a titular o julgador Mauro Kioshi Takau Brino.

29. – Por conta da mudança de dois titulares desta 4<sup>a</sup> Câmara, na sessão de 02-Fevereiro-2017 foi renovada a sustentação oral por parte da autuada, tendo o patrono reforçado alguns pontos do Recurso Ordinário, sendo que além de repisar os pontos do Recurso deu especial ênfase aos seguintes pontos: a) alegação de que haveria imunidade constitucional na operação da autuada amparado pela alínea “d”, inciso X, do artigo 155 da Constituição Federal, pois o simples acesso a seu sítio na internet – [www.google.com](http://www.google.com) – demonstraria que caso se trate de serviço de comunicação, este se daria na modalidade de radiodifusão sonoro e de sons e de imagem de recepção livre e gratuita; b) alegação de quem executa efetivamente o serviço prestado é uma empresa sediada no exterior, sendo que os clientes fariam a contratação diretamente com a “Google Inc.”, empresa localizada na Califórnia-EUA, sendo que a Recorrente seria mero intermediário/facilitador na “venda do produto”; c) por fim, alegou (apenas oralmente – não constava do Recurso Ordinário da época por ser matéria nova) que a atual alteração da Lei Complementar 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016 viria a reforçar o seu entendimento de que para estas prestações de serviço objeto da autuação sempre houve a incidência do ISS municipal e não do ICMS.

30. Tendo em vista os pontos ressaltados, em complemento ao voto já exarado em 19 de Maio de 2.016, trago à baila os seguintes fundamentos adicionais:



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

a) conforme já explicitamos nos itens 10 e 11 de nosso voto, o dispositivo da imunidade constitucional invocada é claramente destinado a albergar a imunidade constitucional das emissoras de televisão abertas e das rádios; ou seja, seria apenas aplicável aos casos que o serviço de comunicação é prestado por radiodifusão, o que não é o caso dos autos, já que a prestação de serviço de comunicação da Recorrente se utiliza da rede de computadores da Internet, e não há transmissão por “radiodifusão”. Neste ponto colaciono trecho de Resposta à Consulta Tributária 1356/1990 (constante do Boletim Tributário da SEFAZ-SP) em que se esclarece com base nas normas legais o que são os serviços de comunicação por radiodifusão (na época havia a isenção paulista na radiodifusão de sons e imagens de recepção livre e gratuita, que posteriormente foi alçada ao status de imunidade pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003):

***“Resposta à Consulta Tributária 1356/1990”***

(...)

5. Para que a Consulente não fosse incluída no rol de contribuintes do imposto ([...]prestador de serviços de... e de comunicação – parágrafo 1º, item 2, artigo 7º da Lei 6.374/89) como se infere da análise do citado inciso IX do artigo 2º da Lei 6.374/89, teria que se enquadrar como prestadora do serviço de radiodifusão, expressamente excepcionado pelo legislador paulista.

6. Nesse sentido, as disposições específicas a seguir transcritas e extraídas da legislação ordinária que regem os Serviços de Telecomunicações darão os subsídios necessários para conceituar a radiodifusão – espécie do serviço de comunicação – a que se refere a norma tributária:

6.1 – Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei 4.117, de 27.08.62):

‘Art. 6º Quanto aos fins a que se destinam, as telecomunicações assim se classificam:

a) (...)

d) serviço de radiodifusão, destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral, compreendendo radiodifusão sonora e televisão;

f) serviço especial, relativo a determinados serviços de interesse geral, não abertos à correspondência pública e não incluídos nas definições das alíneas



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

anteriores, entre os quais: 1) o de sinais horários; 2) o de freqüência padrão; 3) o de boletins meteorológicos; 4) o que se destine a fins científicos ou experimentais; 5) o de música funcional; 6) o de Radiodeterminação.'

6.2 – Regulamento Geral para execução da Lei 4.117 de 62, aprovado pelo Decreto 52.026, de 20.05.63:

'Art. 1º Os serviços de telecomunicações em todo o território nacional, inclusive águas territoriais e espaço aéreo, assim como nos lugares em que princípios e convenções internacionais lhes reconheçam extraterritorialidade obedecerão aos preceitos da Lei número 4.117, de 27 de agosto de 1962, no presente Regulamento Geral, aos Regulamentos Específicos e aos Especiais.

§ 1º Os Regulamentos Específicos, referidos neste artigo, são os que tratam das diversas modalidades de telecomunicações, compreendendo:

- a) Regulamento dos Serviços de Telefonia;
- b) Regulamento dos Serviços de Telegrafia;
- c) Regulamento dos Serviços de Radiodifusão;
- d) Regulamento dos Serviços de Radioamador;
- e) Regulamento dos Serviços Especiais e dos Serviços Limitados;
- f) Outros que se fizerem necessários.

§ 2º Os Regulamentos Especiais tratarão de assuntos referentes as telecomunicações que não sejam objeto de Regulamento Específico.

§ 3º Os Regulamentos Específicos e os Especiais serão baixados por decreto do Presidente da República.

'Art. 6º Para os efeitos dêste Regulamento, os termos que figuram a seguir têm os significados definidos após cada um dêles.

(...)

26) Radiodifusão - é o serviço de telecomunicações que permite a transmissão de sons (radiodifusão sonora) ou a transmissão de sons e imagens (televisão), destinado a ser direta e livremente recebida pelo público.'

'Art. 41. Constituem modalidades dos serviços de telecomunicações:

- a) Serviço de Telefonia Pública (Interior ou Internacional);
- b) Serviço de Telegrafia Pública (Interior ou Internacional);
- c) Serviço Público Restrito (Interior ou Internacional);



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

- d) *Serviços Especiais;*
- e) *Serviço Limitado Interior;*
- f) *Serviço de Radiodifusão;*
- g) *Serviço de Radioamador.*

6.3 – *Regulamento dos Serviços de Radiodifusão, aprovado pelo Decreto 52.795, de 31.10.63:*

*Art 1º Os serviços de radiodifusão, compreendendo a transmissão de sons (radiodifusão sonora), e a transmissão de sons e imagens (televisão), a serem direta e livremente recebidas pelo público em geral [...].*

*7. Da leitura, atenta das normas atrás transcritas, sem maior esforço, podemos concluir que a RADIODIFUSÃO, por definição legal, é o serviço de telecomunicações que permite e compreende a transmissão de sons (radiodifusão sonora) e a transmissão de sons e imagens (televisão) destinado a ser recebido direta e livremente pelo público em geral.”*

b) Ainda quanto à alegação de quem executa efetivamente o serviço prestado é uma empresa sediada no exterior, sendo que os clientes fariam a contratação diretamente com a “Google Inc.”, empresa localizada na Califórnia-EUA, sendo que a Recorrente seria mero intermediário/facilitador na “venda do produto”, conforme já foi reforçado nos itens 21 e seus subitens do voto, a documentação probatória acostada aos autos desmente tal alegação. Ou seja, há Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (fls. 105 a 124), onde consta a informação de tratar-se de “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet”; e no objeto social da autuada consta a atividade “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web” (fls. 615). Em nenhum momento a Recorrente comprova a condição alegada de mero agenciador ou corretor e notamos ainda, que se isto fosse verdade, a Recorrente teria que demonstrar que é contribuinte do ISS em uma das modalidades do item 10 do anexo único da Lei Complementar 116/2003, que trata dos “10 – Serviços de intermediação e congêneres”, onde constam diversos serviços de agenciamento, corretagem ou intermediação, inclusive com subitem específico para o caso (subitem “10.08 –



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios"). Portanto, é patente que a autuada participa efetivamente da configuração do fato gerador do tributo imponível, na medida em que amealha os recursos vindos dos anúncios feitos com os clientes situados em solo bandeirante e, os contabiliza em seus resultados.

c) Por fim, a atual alteração da Lei Complementar 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016, em especial com a inclusão do item 17.25 na lista de serviços do ISS, ao contrário do alegado só vem a reforçar o entendimento de que para estas prestações de serviço objeto da autuação nunca houve a incidência do ISS municipal, sendo certo que na época da presente autuação haveria a incidência do ICMS (anos de 2008 e 2009). Não nos cabe aqui analisar se a alteração da Lei Complementar 116/2003 foi eficaz em afastar a incidência do ICMS a partir de agora, uma vez que não houve nenhuma alteração nem na CF/88 nem na Lei Complementar 87/1996 no que concerne à competência estadual para tributar os serviços de comunicação (como é argumentado na recente Resposta de Consulta 14583/2016 – disponível no sítio da internet da SEFAZ-SP). Mas na verdade, a modificação da Lei Complementar 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016 foi uma tentativa dos Municípios em passar para o campo da incidência do ISS (e tirar do campo de tributação do ICMS) os serviços de propaganda e publicidade em qualquer meio, inclusive por meio da internet:

*"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). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)"*

31. Portanto, confirmo integralmente o meu voto já exarado em 19 de Maio de 2.016, para presentes os pressupostos, conhecer do Recurso Ordinário, mantendo a atuação fiscal quanto ao imposto estadual (ICMS) e acréscimos legais, e lhe dando



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

FLS. 1560 JK

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

provimento parcial apenas quanto ao cálculo da penalidade, de modo que as multas sejam recalculadas sem a aplicação do dispositivo do § 9º do artigo 85, da Lei Estadual nº 6.374/89.

32. É como voto, senhores ilustres julgadores, submetendo o voto à apreciação dos pares desta 4<sup>a</sup> Câmara Julgadora.

Sala da Sessões, 23 de Maio de 2017.

  
Roberto Biava Júnior  
Juiz Relator

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

DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA

pelo prazo de 15 (quinze) dias (art. 028 do R.I.)

ficando adiado o julgamento

SALA DAS SESSÕES, em 23, 3, 17

Douglas Kakazu Kushiyama  
Presidente

**TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS**  
**4<sup>2</sup> CÂMARA JULGADORA**  
**SUSTENTAÇÃO ORAL**

**CERTIFICO** que o interessado compareceu à Sessão de hoje desta Câmara e procedeu à Sustentação oral requerida.

**SALA DAS SESSÕES**, em 12, 9, 2017

**NOME:** RENATA CORREIA CUBAS

**DOC. IDENTIFICAÇÃO:** OAB-SP 166.251

**SECRETÁRIO**

---





GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

<b>RECORRENTE</b>	<b>Google Brasil Internet Ltda. – I.E. 149.848.403.115</b>				
<b>RECORRIDO</b>	<b>Fazenda Pública do Estado de São Paulo</b>				
<b>RELATOR</b>	Roberto Biava Júnior	AIIM	3.161.750-5	S. ORAL	Sim
<b>JUIZ COM VISTA</b>	Douglas Kakazu Kushiyama				
<b>EMENTA</b>					
<b>ICMS – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. INCOMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL. MATÉRIA RESERVADA À COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL DOS MUNICÍPIOS.</b>					
<b>CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO</b>		<b>CAPITULAÇÃO DA MULTA</b>			
art. 175, incisos IX, X e XI c.c.		art. 527, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10º, RICMS/00			
art. 215, §3º, item 4 c.c.		art. 85, inciso I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10º, da Lei 6.374/89			
art. 37, inciso VII c.c. art. 58 c.c.					
art. 87, todos do RICMS/00					

### VOTO DE VISTA

Na realidade, havia pedido vista dos autos para analisar o processo e as razões do voto do ilustre juiz relator, Dr. Roberto Biava Júnior, que entendeu, em apertada síntese, pela manutenção do AIIM, negando provimento, em parte, ao Recurso Ordinário.

Por economia processual e para evitar redundâncias desnecessárias, adoto o relatório do ilustre Juiz relator.

Com a devida vênia, ouso discordar de suas razões. Explico.

Verifico, inicialmente, que o presente recurso foi devidamente processado e se encontra em condições de ser julgado.

Passo, assim, à análise de cada uma das alegações postas no apelo.

#### Do Serviço Prestado pela Recorrente

Conforme narrado pela Recorrente e transscrito pelo Ilustre Relator:

FLS.



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

FLS.

“a autuada disponibiliza a seus clientes a solução "GOOGLE ADWORDS", que consistiria numa plataforma sistêmica em que o cliente customiza sua informação para ser exibida aos usuários de sua página na internet de forma que apareçam ao lado e acima dos resultados numa busca na internet (contratos juntados nas fls. 46 a 100). Ou seja, o serviço consiste numa divulgação privilegiada das informações dos contratantes. Sabemos que qualquer site inserido na Internet pode de fato ser buscado e aparecer na listagem do "Google" de forma gratuita, mas a contratação onerosa da solução "GOOGLE ADWORDS" consiste como a própria autuada diz em exibir os links e informações do contratante de forma privilegiada (ao lado e acima das demais pesquisas feitas pelo usuário da internet).”

Consta, ainda, a informação de que as Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços (fls. 105 a 124), que estamos diante de “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da internet”; no mesmo sentido é o objeto social da Recorrente que consta a atividade “revenda de espaço publicitário em páginas eletrônicas da Web” (fls. 615) e documento juntado referente ao website da autuada consta a informação que o “Google Adwords coloca automaticamente seus anúncios nos Websites mais adequados para si” (fls. 138).

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

De acordo com o texto constitucional, o ICMS-Comunicação está previsto no art. 155, inciso II, que assim dispõe:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

FLS.

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

Há que se ressaltar que o dispositivo faz menção ao serviço de comunicação. Entretanto, serviços estão no campo de incidência do Imposto Sobre Serviços, de competência municipal, conforme disposto no art. 156, III, da Constituição Federal:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

Neste sentido, o referido imposto incide sobre os serviços de qualquer natureza, desde que não incluídos no campo de incidência do ICMS e devem estar definidos em lei complementar.

Sendo assim, nos termos que restou decidido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 583.327, a matéria não é de cunho constitucional, ficando à cargo da legislação infraconstitucional.

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

“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,



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.”

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

“Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º **Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações**, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.” (grifos nossos)

De acordo com a legislação supra referida, o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações.

A Lei 4.680/65 dispõe sobre o exercício da atividade publicitária e de agenciador de propaganda, prescrevendo o conceito de propaganda:



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

“Art. 3º - A Agência de Propaganda é pessoa jurídica especializada na arte e técnica publicitária, que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público, a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público.

(...)

Art. 5º Compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias ou serviços, por parte de um anunciente identificado.”

Por outro lado, a lei complementar nº 116/2003 trata da publicidade em 2 (dois) momentos distintos, em sua lista anexa:

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

e

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

Seria possível até dizer que a Recorrente estaria sujeita ao imposto de competência municipal, conforme consta do item 10.08 da lista anexa à lei complementar nº 116/2003.

Assim sendo, o ICMS-Comunicação incide somente quando há efetiva prestação de serviços de comunicação, portanto, obrigação de fazer e não simplesmente quando há mera comunicação.

Analizando os elementos dos autos, verifica-se que as acusações fiscais têm por



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

fundamento a veiculação de publicidade, como serviço de comunicação sujeito ao ICMS, tendo em vista os contratos celebrados entre a recorrente e seus clientes.

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

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

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

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

*"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;"*

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

A matéria é também objeto de conflito de competência entre Estados e Municípios, pois o fisco paulista entende pela incidência de ICMS sobre a veiculação de publicidade na



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

internet e o fisco paulistano entende pela incidência de ISS (conforme Parecer Normativo nº 1/2016).

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

“17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).”

Apesar de cumprir o papel do disposto no artigo 146, I<sup>1</sup>, da Constituição Federal, que acabou por dispor sobre conflito de competência em matéria tributária entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no caso em tela, não entendo que seja uma norma expressamente interpretativa, nos termos do que dispõe o artigo 106, I<sup>2</sup>, do CTN.

A fim de reforçar o entendimento de que a disponibilização de um espaço para a publicação de anúncios configura-se em obrigação de dar, são essas as lições de Roque Antonio Carrazza, em ICMS, 17<sup>a</sup> edição, págs. 310/311:

“VIII – Ainda a respeito da Internet é comum o usuário desta rede de

<sup>1</sup> 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;

<sup>2</sup> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

computadores contratar terceiro para que este lhe crie uma home page (para, por exemplo, disponibilizar informações, na rede, sobre o produto que vende). Este serviço tanto pode ser prestado pelo próprio provedor de acesso como por uma empresa autônoma.

Também neste caso não ocorre qualquer prestação de serviço de comunicação (na acepção que já foi dada), mas um mero serviço de propaganda ou publicidade, tributável, em tese, por meio de ISS. Nunca de ICMS.

Mas, mesmo que admitirmos, apenas por amor à controvérsia dialética (contrariando, pois, tudo o que até agora sustentamos), que o acesso à Internet tipifica verdadeiro serviço de comunicação, tributável por meio de ICMS, ainda assim a publicidade por meio dela realizada escapa à incidência desta figura exacial.

É que a prestação de serviços de publicidade não se descaracteriza ainda que ela se dê no ambiente da Internet. O que estamos querendo significar é que, mesmo que a publicidade se perfeça por meio de cartazes, painéis, anúncios luminosos, Internet etc., sempre haverá um mero serviço de publicidade, intributável por meio de ICMS.

Independentemente da base, matéria (papel, madeira, plástico, microfilme etc.) ou eletrônica (TV aberta, TV fechada, Internet etc.), com o qual é prestado, o serviço em tela somente poderá ser alcançado pelo ISS.

Tais serviços são inalcançáveis pelo ICMS, porque não têm destinatário certo. Realmente, a publicidade, inclusive a inserida na Internet, pode ou não ser captada, e, ainda que o seja (como espera o cliente que contrata esse serviço), não se sabe de antemão por quem.

Exatamente por isso, não há (i) interação entre o emissor e os eventuais receptores (público alvo), nem, muito menos, (ii) remuneração entre eles, para que a mensagem circule.

Nisto a publicidade via Internet em nada se distingue da veiculada por meio de cartazes, anúncios luminosos, outdoors etc., que, sabidamente, não tipifica



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

serviço de comunicação.

Ademais, a divulgação ou veiculação de publicidade, como acima escrevemos, já se sujeita ao ISS, não podendo, ao mesmo tempo, sofrer a incidência do ICMS – se por mais não fosse, em razão da privatividade das competências tributárias.

Como se tudo não bastasse, os serviços de publicidade da Internet não são desejados por seus destinatários, que não estão sequer dispostos a pagar por eles e, efetivamente, não pagam (quem paga é o anunciente).

Por fim, inexiste obrigação de fazer entre empresa que presta serviços de publicidade na Internet e o virtual destinatário do texto, desenho, figura, etc. O vínculo contratual existe, sim, mas apenas entre a empresa e o anunciente – circunstância que corrobora a assertiva de que não se está, no caso sub examine, diante de uma prestação onerosa de serviço de comunicação.”

No caso em tela, não há que se falar em incidência do ICMS-Comunicação, tendo em vista que esta só ocorre quando houver prestação onerosa e com todos os elementos necessários para a ocorrência da comunicação, ou seja, emissor, receptor e uma mensagem. Há que se ressaltar que o receptor deve ser determinado ou determinável para que haja a incidência do ICMS. Neste sentido é o entendimento do Ilustre Juiz integrante da Colenda Câmara Superior deste Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, Edison Aurélio Corazza<sup>3</sup>:

“ocorre uma intermediação, havida por contrato, cujo objeto é a prestação de serviços de comunicação, na qual o emissor da mensagem contrata onerosamente um agente intermediário, para que este leve a sua mensagem ao receptor certo e determinado. Trata-se, portanto, de negócio jurídico típico de intermediação, por força da prestação de serviços do agente contratado”.

<sup>3</sup> CORAZZA, Edison Aurelio. *ICMS sobre Prestações de Serviços de Comunicação*, São Paulo, Quartier Latin, 2006, p. 81.



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

FLS.

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

Para que haja a incidência do ICMS-comunicação é preciso que exista, em decorrência da execução do contrato oneroso de prestação de serviço, depende da efetivação da comunicação, pela determinação dos destinatários da comunicação. Não havendo a possibilidade de se determinar os destinatários, não há que se falar em comunicação e por consequência, ICMS-comunicação.

Por essas razões, entendo pelo cancelamento do AIIM.

Com relação às demais alegações, caso reste vencido, acompanho o relator com relação ao recálculo da multa.

Desse modo, CONHEÇO do presente recurso ordinário e DOU-LHE PROVIMENTO, para cancelar o AIIM, tendo em vista que o Recorrente não é sujeito passivo do ICMS-comunicação para as operações objeto dos presentes autos.

TIT, Sala das Sessões, 12 de setembro de 2017.

Douglas Kakazu Kushiyama

Juiz com Voto de Vista



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

FLS.

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4ª Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

<b>RECORRENTE</b>	<b>GOOGLE BRASIL INTERNET LTDA.</b>				
<b>RECORRIDO</b>	<b>FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO</b>				
<b>RELATOR</b>	<b>ROBERTO BIAVA JUNIOR</b>	<b>AIIM</b>	<b>3.161.750-5</b>	<b>S. ORAL</b>	<b>SIM</b>
<b>EMENTA</b>					
<b>ICMS. Falta de pagamento do imposto incidente sobre a prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da internet. Edição da Lei complementar nº 157/2016. Inclusão do item 17.25 na lista de serviços (ISS). Incompatibilidade com o art. 155, II da CF. Impossibilidade daqueles serviços integrarem a competência tributária dos Estados (ICMS). RECURSO ORDINÁRIO PROVADO.</b>					
<b>CAPITULAÇÃO DA INFRAÇÃO</b>		<b>CAPITULAÇÃO DA MULTA</b>			
Art. 175, inc. IX, X e XI c/c art. 215, §3º, item 4 c/c art. 37, inc. VIII c/c art. 58 c/c art. 87 do RICMS (Dec. 45.490/00)		Art. 527, inc. I, alínea "I" c/c §§ 1º e 10, do RICMS (Dec. 45.490/00) Art. 85, inc. I, alínea "I" c/c §§ 1º, 9º e 10 da Lei 6.374/89			

### VOTO DE PREFERÊNCIA

Com licença do I. Relator, a quem rendo as homenagens de estilo, ouso divergir do seu voto num aspecto que me parece essencial para o deslinde das questões propostas nos presentes autos.

Como se verifica da leitura do AIIM, as acusações dos seus itens 1 e 2 consistem na falta de pagamento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação na modalidade de veiculação de publicidade através da internet para clientes localizados no Estado de São Paulo.

Em resumo, a prestação de serviços praticada pela Recorrente que constitui o objeto da autuação é a denominada "GOOGLE ADWORKS", por meio

FOLHAS 1



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO

SECRETARIA DA FAZENDA

COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

FLS.

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA

4<sup>a</sup> Câmara Julgadora

PROCESSO Nº

DRTC III-1091754/2011

RECURSO

Ordinário

da qual os links de seus clientes aparecem de forma destacada no lado direito e acima dos resultados orgânicos em buscas no “GOOGLE”, conforme as palavras buscadas pelos usuários.

Como é cediço, tanto a doutrina como a jurisprudência não são unívocas em relação à subsunção dessa atividade no conceito de prestação de serviço de comunicação ou de publicidade, sujeitando-as ao ICMS ou ao ISS, respectivamente.

Também é sabido que os próprios entes tributantes (Estados e Municípios), por seus órgãos fazendários, têm manifestado entendimentos conflitantes sobre o tema, cada qual sustentando deter a sujeição ativa para a instituição e cobrança do respectivo tributo sob sua competência tributária.

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

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

17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

FOLHAS 2



## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO N°	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

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

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

Com efeito, o inciso II do artigo 156 do texto constitucional prescreve que “*Compete aos Municípios instituir impostos sobre (...) serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

Já o artigo 155, II dispõe que “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (,,,)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*”.

Vale dizer, **somente poderão ser objeto da tributação municipal, pelo ISS, aqueles serviços que não estejam compreendidos na competência tributária dos Estados, pelo ICMS.**

Portanto, a inclusão do indigitado item 17.25 no rol de serviços sujeitos ao ISS pela Lei Complementar nº 157/2016 só pode ser admitida diante da premissa de que tais serviços jamais fizeram parte da competência tributária estadual para exigir o ICMS. Para se concluir contrariamente seria forçoso adentrar no exame da eventual



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

FLS.

## TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

CAMARA	PROCESSO Nº	RECURSO
4 <sup>a</sup> Câmara Julgadora	DRTC III-1091754/2011	Ordinário

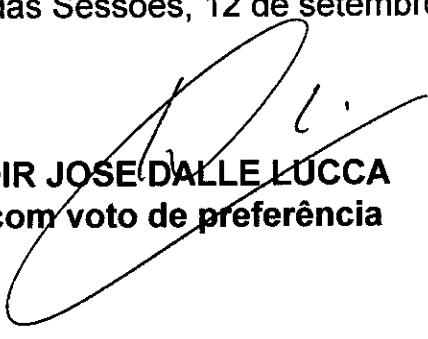
inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 157/2016, o que é vedado nesse âmbito de julgamento por força do artigo 28 da Lei nº 13.457/2009.

Em outras palavras, a introdução dos serviços previstos no item 17.25 pela Lei Complementar 157/2016 tem por pressuposto a impossibilidade da sua admissão no espectro de incidência do ICMS já que, na forma do acima reproduzido inciso II do artigo 156 da Constituição Federal, os serviços passíveis de sujeição pelo ISS não podem estar compreendidos na competência estadual para a cobrança do ICMS.

Por via de consequência, inevitável concluir que 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 que trata o apontado item 17.25 da Lista de Serviços, não corresponde aos serviços de comunicação a que se refere o inciso II do artigo 155 da Magna Carta.

Feitas tais considerações, tendo-se em conta que as operações praticadas pela Recorrente tal como descritas no AIIM em apreço não configuram fato gerador do ICMS, acompanho o voto de vistas do Dr. Douglas Kakazu Kushiyama para o ~~fim~~ <sup>exame</sup> de CONHECER do recurso ordinário e DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando o AIIM na sua íntegra.

Sala das Sessões, 12 de setembro de 2017.

  
JANDIR JOSE DALLE LUCCA  
Juiz com voto de preferência

Mantenho meu Voto de Relatoria proposto  
em 19 de Maio de 2.016 (de fls. 1497  
(a 1.528), com o complemento do  
Voto proposto em 23 de Março de 2.017  
(de fls. 1.555 a 1.560).

12 de Setembro de 2.017

Roberto Biavati

JUIZ RELATOR

DECLARO-SE: Interesso por novo de fato novo, nos  
terrenos à avenida 31 de Março 13452/2009

Aureo

Mário Ernesto Tavares Biavati

Confirmei o voto proposto neste  
Sessão de julgamento.  
Douglas Kakazu Kushiyama  
DOUGLAS KAKAZU KUSHIYAMA