

CONCURSO FISCO MUNICIPAL 2017

ISS: UM OLHAR DO FISCO SOBRE O SUBITEM 17.25, INSERIDO PELA LEI

COMPLEMENTAR 157/2016

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 2 |
| 2 UMA JUSTICAVA AO TEMA ‘UM OLHAR DO FISCO’ | 6 |
| 3 LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O VETO AO SUBITEM 17.07 | 7 |
| 4 LEI COMPLEMENTAR 157/2016 | 9 |
| 4.1 Subitem 17.25: Inserção de propaganda e publicidade | 11 |
| 4.1.1 As exceções do subitem 17.25 | 14 |
| 4.1.2 As novas possibilidades de arrecadação | 15 |
| 5 CONCLUSÃO | 18 |
| 6 REFERÊNCIAS | 19 |

ISS: UM OLHAR DO FISCO SOBRE O SUBITEM 17.25, INSERIDO PELA LEI COMPLEMENTAR 157/2016

Resumo: Com as alterações na legislação do Imposto Sobre Serviços, advindas pela Lei Complementar 157/2017, abrem-se novas possibilidades de arrecadação pelo Fisco municipal, em especial pelo novo subitem 17.25, que trata da inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio. O estudo tem o objetivo de detalhar o campo de incidência do novo subitem, sob um olhar da Administração Tributária. Para isto, foi realizada a análise da legislação aplicável e pesquisas nas doutrinas jurídicas mais recente. Com isto, busca-se alcançar como resultado um Fisco mais eficiente, a fim de cumprir seu papel na cidadania e desenvolvimento do Estado.

Palavras-chave: ISS; fisco; arrecadação; inserção; propaganda; publicidade.

1 INTRODUÇÃO

A repartição de competências tributárias realizada pelo constituinte deixou a encargo dos municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza (artigo 156, III, CF). Desde então, acende-se a discussão quanto ao conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”, a fim de que se delimite qual o alcance da competência tributária dos Municípios.

Do debate acima, somou-se o estudo do papel da lei complementar em matéria tributária, inclusive quanto ao ISS, pois o próprio artigo 156 da Constituição Federal transcreve ao final do inciso ‘III’ o termo ‘definidos em lei complementar’. A

interpretação acerca disto é de especial relevância, pois culmina exatamente na questão da chamada ‘Lista de Serviços’.

A existência de uma lista se deu inicialmente com três itens no artigo 71 do Código Tributário Nacional, revogada pelo Decreto-Lei 406/68 que trouxe uma nova lista (que passou por alterações pelo Decreto-Lei 834/69, Lei Complementar 56/87 e Lei Complementar 100/99), até a edição de nova e atual ‘Lista de Serviços’ da Lei Complementar 116/2003 (alterada recentemente pela Lei Complementar 157/2016).

O cerne da controvérsia doutrinária é justamente a possibilidade ou não de tributação de atividades não expressas nessas listas.

De um lado, os defensores de uma lista taxativa argumentam que

“(…) de acordo com o texto constitucional, a competência para definir a expressão *serviços* é da lei complementar. A Lei Complementar 116/2003, por sua vez, estabelece, em sua lista de serviços, as materialidades que serão atingidas pela tributação do ISSQN, no momento da sua possível ocorrência no mundo fenomênico. Entendemos que o fato de a lei complementar trazer uma lista de serviços possíveis para incidência do ISSQN não fere a autonomia municipal, nem a isonomia, sem o pacto federativo.” (PIVA, 2012, p. 99)

Contrapondo a tese acima, em especial os Municípios, pleiteia-se que a lista seria apenas exemplificativa ou sugestiva, não podendo a lei complementar limitar a competência tributária dos Municípios definindo quais atividades são serviços, já que tal interpretação é de cunho constitucional. Nesta linha, ao se delimitar os serviços a uma lista por intermédio de lei infraconstitucional, estaria o legislador ferindo a autonomia e competência dos Municípios, definida nos artigos 18, 30 e 34, inciso VII, ‘alínea c’, da Constituição Federal.

Neste sentido, DÁCOMO (2007, p. 44/46) cita diversos doutrinadores que coadunam com a não taxatividade da lista, como Misabel Abreu Machado Derzi, Roque Carrazza, Geraldo Ataliba, Aires F. Barreto e José Eduardo Soares de Melo,

sendo comum entre estes os argumentos que criticam o entendimento de que a lista é taxativa pela limitação da autonomia municipal.

A discussão sobre a taxatividade da lista atualmente é objeto de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, no RE nº 784.439 (tema 296), pendente de julgamento. Anterior a isto, o Tribunal já havia se manifestado pela taxatividade da lista. Vejamos o Acórdão paradigma sobre o tema:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. (...)”¹

Em recente julgado sobre a incidência de ISS sobre os planos de Saúde, o Min. Luiz Fux abordou o tema do conceito constitucional de serviços de qualquer natureza, incluindo o tema da Lista de Serviços:

“A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.”²

Ainda no mesmo julgado, quanto a definição do que se enquadra como serviços, o Relator disse que “apenas as atividades classificadas como tal, à luz da materialidade constitucional do conceito de serviço, são passíveis de atrair a obrigatoriedade do imposto, previsto em lei complementar.”

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no RE 361.829/RJ**. Relator: VELLOSO, Carlos. Publicado no DJ de 24-02-2006. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261539>>. Acesso em 24-07-2017.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no RE 651.703/PR**. Relator: FUX, Luiz. Publicado no DJe-086, Divulgado em 25-04-2017. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em 24-07-2017.

Em outras palavras, mesmo que uma atividade esteja descrita na lista de serviços, caso ela não se amolde ao conceito constitucional de serviço não poderá ser objeto de tributação, podendo inclusive ser objeto de discussão judicial quanto a inconstitucionalidade.

Prosseguindo, a LC 116/2003 passou por recente alteração legislativa através da LC 157/2016, que trouxe em seu texto mudanças e inclusões em temas como o critério espacial do ISS de determinados serviços, definiu a alíquota mínima do imposto em 2%, prevendo responsabilidades e sanções em caso de descumprimento pelos Municípios e Distrito Federal, e especialmente alterou e incluiu atividades na Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003.

Das inclusões na Lista, encerram-se discussões acerca da tributação de alguns serviços pela ausência de previsão taxativa, mas se iniciam outras discussões quanto a possibilidade de alguns serviços estarem presentes na inserção legislativa, justamente pelo argumento de não se amoldarem ao conceito constitucional de serviços.

Das alterações citadas, o presente trabalho analisa o novo subitem 17.25, que trata da “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)”.

Para isto, vamos ver que a descrição trazida no novo subitem já foi objeto de discussões anteriores, uma vez que o subitem 17.07 trazia redação semelhante e foi objeto de veto presidencial. Ainda, adentraremos nas alterações legislativas da LC 157/2016, chegando assim ao novo subitem 17.25, estudando sua conceituação,

materialidade, quais as possibilidades de tributação por parte do Fisco, bem como as exceções previstas.

De todo o estudo, objetivamos demonstrar a pertinência do novo subitem 17.25, em especial aos gestores dos órgãos de fiscalização e agentes fiscais que realizam o lançamento do crédito tributário, tendo em vista se tratar de uma nova fonte de arrecadação aos cofres estatais, e que com a inclusão do subitem não restam mais dúvidas quanto à possibilidade de cobrança por se tratar agora de serviço taxativamente previsto.

2 UMA JUSTICAVA AO TEMA 'UM OLHAR DO FISCO'

Desde logo, entendemos como essencial esclarecer o significado do tema “Um olhar do Fisco”.

De um modo geral, os artigos e trabalhos acadêmicos visam apresentar todos os pontos de vistas doutrinários sobre determinado tema, de forma a chegarem a uma conclusão que não esteja direcionada pela mera opinião do autor. No entanto, sabemos que há grandes dificuldades nisto, uma vez que são diversas as fontes de informação que um autor pode se valer ao elaborar um estudo.

Some-se ainda que a formação pessoal e profissional do autor e suas intenções quando da elaboração de um escrito exercem influências nas conclusões de um trabalho, uma vez que ninguém possui plena neutralidade, sendo possível afirmar que um texto sempre caminha por opções do autor que são favoráveis à conclusão que se deseja obter.

Seguindo as linhas de estudo que defendem uma Administração Tributária institucionalizada e autônoma, vemos que esta detém atividades primordiais, “competindo-lhe o exercício do poder de polícia fiscal, que é exercido nas funções de

tributação, controle tributário administrativo, arrecadação tributária, fiscalização tributária (...)” (SCHIER, 2016, p. 62).

No caso do presente trabalho, ao tratarmos das alterações legislativas do ISS, estaremos com os olhos mais fixados em favor do Fisco, em especial nas atividades de tributação, arrecadação e fiscalização tributária.

Assim, a inclusão do tema “Um olhar do Fisco” visa posicionar o leitor de que as intenções e conclusões do presente trabalho são voltadas a eficiência do Fisco em suas finalidades essenciais.

3 LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O VETO AO SUBITEM 17.07

A Lei Complementar 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, traz em seu conteúdo normas gerais sobre a incidência do imposto Municipal, nos ditames do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Logo no artigo 1º estabeleceu o fato gerador do imposto como “prestação de serviços constantes da lista anexa”, definiu também hipóteses de não incidência (artigo 2º), questões sobre o critério espacial (artigo 3º), considerações acerca da definição de estabelecimento prestador (artigo 4º), sujeito passivo do critério pessoal (artigo 5º), responsabilidade tributária (artigo 6º), base de cálculo (artigo 7º), questões acerca da alíquota (artigo 8º), encerrando com a discriminação da ‘Lista de Serviços’, com 40 itens e 193 subitens.

Após aprovação, a Lei sofreu veto presidencial parcial, pelo motivo de “contrariedade ao interesse público e por inconstitucionalidade”, conforme mensagem de veto nº 362/2003.

Disto, foram vetados da ‘Lista de Serviços’ os subitens 3.01, 7.14, 7.15, 13.01 e 17.07.

Em relação ao tema, destacamos o veto ao subitem 17.07³, que descrevia os serviços de “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”.

A mensagem nº 362/2003 trouxe as seguintes razões de veto acerca do subitem 17.07:

"O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, *in casu*, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE no 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional no 3, de 17 de março de 1993."

Das razões apresentadas, percebe-se que houve clara confusão entre a veiculação de publicidade e o instituto da imunidade tributária, bem como com os serviços de comunicação, que não adentram na incidência do Município. Numa análise simplificada, nos parece que ante as possibilidades de conflito acerca da incidência do ISS na veiculação a saída encontrada foi o veto.

Desde o veto as atividades de vinculação de publicidade não foram objeto de tantas discussões, somada inclusive pelas decisões que definiram a taxatividade da lista. Logo, não estando mais presente o subitem, não havia incidência do ISS.

Mais recente o tema retornou ao foco dos debates após o parecer normativo nº 1/16-SF emitido pela Secretaria de Finanças do Município de São Paulo, que trouxe

³ Redação semelhante já existia no item 86 da 'Lista de Serviços' do Decreto-Lei nº 406/68, com a alteração da LC 56/1987, que descrevia assim: "86. Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade, por qualquer meio (exceto em jornais, periódicos, rádio, e televisão)".

na ementa: “Incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – em relação aos serviços de divulgação, disponibilização e inserção de propaganda e publicidade. Enquadramento no item 17.06 da lista de serviços”⁴.

Ainda que com caráter interpretativo, foi vasta a discussão sobre a possibilidade de reenquadramento das atividades de divulgação, disponibilização e inserção de publicidade (antes interpretados no subitem 17.07), para o subitem vigente 17.06. Defendeu-se que a nova tributação era ilegal, uma vez que o subitem 17.06 é diferente dos serviços de veiculação, tanto que existia outro item para esta cobrança (CARPINETTI; WORCMAN, 2016).

Ressalte-se que o debate acima tende a ser amenizado, ante as alterações trazidas pela LC 157/2016.

4 LEI COMPLEMENTAR 157/2016

A LC 157/2016, publicada no DOU de 30 de Dezembro de 2016, trouxe importantes alterações na LC 116/2003, bem como alterações em outras leis (Lei 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa); e LC 63/1990). Quanto ao ISS, alterou temas importantes e também modificou e incluiu novas atividades na Lista de Serviços.

Dentre as alterações, ganhou destaque a inclusão de incisos no artigo 3º da LC 116/2003, definindo o critério espacial da hipótese de incidência para o local do domicílio do tomador nos subitens 4.22, 4.23, 5.09; 10.04 e 15.09 (incisos XXIII e XXV), e local do domicílio do tomador no caso dos serviços prestados pelas

⁴ **Parecer normativo nº 1/16 – SF**, da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal do Município de São Paulo. Disponível em <http://www3.prefeitura.sp.gov.br/cadlem/secretarias/negocios_juridicos/cadlem/integra.asp?alt=10032016PN000012016SF&secre=131&depto=0&descr_tipo=PARECER%20NORMATIVO>. Acesso em 24-07-2017.

administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01 (inciso XXIV).

As inclusões acima foram objeto de veto presidencial na mensagem nº 720/2016, pelos argumentos de perda de eficiência e de arrecadação tributária, aumentos de custos dos planos de saúde, aumento de custos para empresas, entre outros motivos. No entanto, os vetos foram derrubados pelo Congresso Nacional em 30 de maio de 2017, mantendo assim o texto original dos incisos.

Ainda, foi incluído o artigo 8º-A, que trouxe a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento).⁵ Também, os parágrafos incluíram a proibição de isenções, incentivos ou benefícios que resultem de qualquer modo em carga tributária inferior a alíquota mínima, exceto nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 (§1º). Ainda, declarou nula lei ou ato municipal que desrespeite a alíquota mínima, gerando para o prestador direito a restituição do valor pago de ISS na vigência da lei nula (§2º). A ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao previsto no §1º do 8º-A constituiu ato de improbidade administrativa (inclusão do artigo 10-A na Lei 8.429/1992).

Por certo que o objetivo das inclusões no artigo 3º visaram um reequilíbrio financeiro, com redistribuição do ISS entre os município do país, e as inclusões do artigo 8º-A buscaram um ajuste a fim de coibir a chamada guerra fiscal. No entanto, não se sabe ao certo o quanto as alterações de fato trouxeram soluções ou complicaram ainda mais os temas, não havendo previsibilidade quanto aos efeitos futuros.

⁵ Já havia previsão de alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), no artigo 88, inciso I, do ADCT, enquanto não houvesse disciplina do tema em Lei Complementar.

Por fim, a LC 157/2016 trouxe alterações e inclusões na ‘Lista de Serviços’ anexa à LC 116/2003. Em síntese, alterou os subitens 1.03, 1.04, 7.16, 11.02, 13.05, 14.05, 16.01 e 25.02, e incluiu os subitens 1.09, 6.06, 14.14, 16.02, 17.25 e 25.05.

Como sempre, as alterações e inclusões trouxeram divergências, ganhando destaque à inclusão do subitem 1.09, que traz a incidência do ISS sobre serviços de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet”, o chamado *streaming*.

Por fim, a inclusão do subitem 17.25 traz novamente os debates que existiam acerca do subitem vetado 17.07, e questões quanto aos conflitos de competência entre o ISS e os serviços de comunicação, de competência estadual (artigo 155, inciso II, CF).

4.1 Subitem 17.25: Inserção de propaganda e publicidade

De início, vejamos o que diz a transcrição completa do novo subitem 17.25, introduzido na ‘Lista de Serviços’ da LC 116/2003 pela LC 157/2016: “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)”

Desde logo, visualiza-se que a principal diferença do novo subitem em comparação com o vetado subitem 17.07 reside na mudança do termo veiculação para inserção. Inicialmente o Projeto de Lei do Senado 386/2012 – Complementar, que deu origem à LC 157/2016, trazia em seu texto o termo veiculação, no entanto, na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, foi apresentada a Emenda nº 1, que propôs nova redação para o subitem 17.25, conforme parecer da comissão:

“De autoria do Senador FRANCISCO DORNELLES, a Emenda nº 1 propõe nova redação para o subitem 17.25, a ser acrescido à Lista de Serviços: “17.25 - Inserção de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos, rádio e televisão).” Com a presente emenda, alvitra-se melhor técnica redacional ou precisão conceitual, ao empregar adequadamente a terminologia “inserção”, e não “veiculação” de publicidade, porque se cuida de “inserir” o material publicitário no espaço contratado e não de “veicular”, ato próprio de divulgação de conteúdos (notícias, informações e entretenimento) por meio de comunicação social. A sua vez, foram respeitadas as imunidades ou não incidências constitucionais, apontadas como exceção. (...) o novo preceito recomenda-se por (...) restabelecer o tratamento fiscal pretérito (...) no caso da prestação de serviços de publicidade, com as devidas exceções.”

Da emenda, foi sugerida a aceitação da proposta sem a exclusão do termo propaganda, constante do projeto original, com o aprimoramento da redação pelo texto do artigo 155, §2º, inciso X, alínea ‘d’, da CF, substituindo o termo rádio e televisão para “modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

Com isso, passados os demais trâmites legislativos com a final aprovação do Projeto, a LC 157/2016 incluiu o subitem 17.25, tendo como uma das diferenças do anterior subitem 17.07 a utilização do termo inserção, a fim de aprimorar o texto com maior precisão do conceito.

Entendemos que, de fato, a utilização do termo “inserção” mais caracteriza os serviços prestados, uma vez que os meios de veiculação servem essencialmente para inserção do material de propaganda e publicidade elaborado. A posterior veiculação pelo meio de comunicação é o resultado inerente da sua atividade, mas a contratação entre as partes reside no objeto principal de “inserir” o material, sejam textos, desenhos ou outros.

Em consulta ao dicionário online Michaelis de Língua Portuguesa⁶, extraímos os seguintes significados da palavra inserção: “1 Ato ou efeito de inserir(-se); 2

⁶ MICHAELIS. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. **Significado de “inserção”**. Disponível em <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=G91LZ>>. Acesso em 24-07-2017.

Introdução de uma coisa em outra; encaixe, intercalação; 3 Publicação de anúncio ou notícia na imprensa.”

Os termos “textos, desenhos e outros materiais” estão conectados ao significado de propaganda e publicidade. Textos e desenhos são representações gráficas elaboradas justamente para exibição da ideia, mensagem, marca etc., que será inserido no meio de divulgação. A descrição “outros materiais” se justifica para não se limitar o conteúdo aos termos texto e desenho, logo, existem outros meios para inserção de conteúdo, como imagens, áudio e vídeo. Os conteúdos elaborados estão conectados a finalidade de propaganda e publicidade.

DÁCOMO (2007, p.222/223) traz as seguintes descrições sobre os termos propaganda e publicidade:

“A propaganda visa a promover a venda de produtos e serviços, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviços desse mesmo público. Propaganda é a soma dos meios de publicidade para divulgar ou difundir algo, ou informar o público, difundir idéias, mercadorias, produtos ou serviços, por parte de um anunciante identificado. (...) Publicidade compreende as atividades daqueles que, em caráter regular e permanente, exercem funções artísticas e técnicas por meio das quais se estuda, concebe-se, executa-se e distribui-se propaganda; trata-se de um instrumento da propaganda.”

Vale ressaltar que os serviços de propaganda e publicidade estão descritos no subitem 17.06: “Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.”

No caso, vê-se que a distinção entre os itens 17.06 e 17.25 é nítida, pois enquanto o primeiro promove a organização para promoção de uma ideia, marca, produto etc., o que inclui a elaboração do conteúdo visual ou audiovisual, o segundo incide apenas sobre a inserção desses materiais em meios de comunicação ao público. Sobre o tema, vejamos:

“(…) a veiculação de publicidade é atividade totalmente distinta da publicidade em si mesma considerada. Afinal, os serviços de publicidade estão afetos às agências de publicidade, que elaboram campanhas publicitárias, definem os veículos pelos quais a referida campanha será divulgada etc. Por outro lado, a veiculação efetiva diz respeito apenas e tão somente à cessão de um espaço para a fixação da publicidade já elaborada. Tanto são distintas as atividades que, no Projeto de Lei Complementar nº 1/1991, a veiculação de publicidade estava no item 17.07 (ou seja, em item distinto do atual 17.06 – publicidade), que foi vetado quando da edição da LC 116/2003. Dado esse hiato, que deu causa ao conflito de competência entre ISS e ICMS, veio a LC 157/2016 para solucioná-lo ao incluir o item 17.25 à lista de serviços, para prever a sujeição do ISS sobre os serviços de Inserção de textos, desenhos, e outros materiais de propaganda e publicidade (...).” (BERGAMINI, 2017, p.118/119)

Por fim, a redação do subitem 17.25 traz o termo “em qualquer meio”, logo, respeitadas as exceções que o próprio subitem apresenta, a inserção do conteúdo poderá se dar em qualquer meio que busque informar o público sobre o material desenvolvido para propaganda e publicidade. Com essa observação, ampliam-se as possibilidades de interpretação quanto à incidência do ISS sobre os serviços de inserção.

4.1.1 As exceções do subitem 17.25

O subitem debatido trouxe em sua descrição a exceção da incidência do ISS sobre livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Primeiro, foi excetuada a incidência do imposto sobre livros, jornais e períodos, tendo em vista a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, CF, que prevê a não instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Sobre o tema, um dos conflitos possíveis é acerca da tributação de inserção de propaganda e publicidade no que podemos chamar de veículos de informação digital, como jornais e revistas digitais e outros semelhantes, tendo em vista a

existência de doutrina que defende a extensão da imunidade para tais meios, argumentando que a restrição apenas ao papel não mais condiz com a realidade dos avanços tecnológicos.

Recentemente o STF já deu sinais de avanço quanto o alcance da imunidade tributária para livros eletrônicos, fixando a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.⁷

Em segundo, foi incluída a exceção para não incidência do ISS nas inserções realizadas nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, tendo em vista a não incidência constitucional prevista no artigo 155, §2º, inciso X, alínea ‘d’, CF.

Quanto a esta exceção, também se objetivou resguardar eventual conflito com a imunidade tributária do ICMS-comunicação, embora seja plausível a discussão em linhas doutrinárias que diferencia os serviços de veiculação (agora inserção) dos serviços de comunicação, a fim de que não se justificasse a inclusão dessa exceção, já que o ISS incidiria apenas no contrato de inserção do material publicitário, campo este que não conflita com o imposto estadual.

4.1.2 As novas possibilidades de arrecadação

De início, é importante ressaltar que haverá diferença entre o preço do serviço pago a título de elaboração do material publicitário (17.06), e o preço pago para inserção desse conteúdo em qualquer meio de divulgação (17.25). Com isso, em

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão no RE 330.817/RJ**. Tribunal Pleno. Publicado no DJe-47, Divulgado em 10-03-2017. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1984213>>. Acesso em 24-07-2017.

eventual autuação pelo Fisco, caberá a análise da existência dos dois preços, da elaboração dos textos, desenhos etc. (17.06) e da inserção (17.25), já que são bases de cálculo diferentes.

Uma das principais atividades incidentes do novo subitem são as inserções realizadas em outdoors, placas, painéis, inclusive eletrônicos, e outros meios em geral que tenham finalidade de visualização de uma propaganda pelo público. Tais meios são utilizados especialmente para inserção de materiais publicitários.

Sobre isto, MOREIRA e GONTIJO (2014, p. 14) dizem que

“(...) uma empresa que presta serviços de anúncios em outdoor não realiza, a nosso entender, serviço de comunicação, pois em sua atividade não se insere o dever de transmitir/transportar a mensagem de um ponto a outro, mas apenas de expô-la 11 (...) os serviços de veiculação de mensagem em outdoor, busdoor, carro de som, frontlights, etc., por estarem naturalmente circunscritos à esfera municipal apenas corroboram o entendimento que se tem esposado de que não podem ser considerados serviços de comunicação.

Ainda sobre as novas possibilidades de tributação, tratando do subitem vetado 17.07, MELO (2017, p. 168/169) descreve que

“(...) o item 17.07 alcançaria os contratos de patrocínio desportivo celebrados com atletas, para participações em competições desportivas, treinamentos e eventos, mediante a utilização e exibição de equipamentos e vestuário da “marca” da patrocinadora, mas foi vetado. Nesses contratos, os atletas têm a obrigação de vestir material fornecido pela patrocinadora; divulgar a “marca” da patrocinadora em entrevistas, *blog*, reuniões, palestras ou outros encontros (...).”

Assim, com a inclusão do subitem 17.25, podemos dizer que incide o ISS sobre a inserção de material publicitário em contratos de patrocínio de atletas, pois dentre as cláusulas sempre estará presente a necessária exibição pelo contratado da marca da patrocinadora. Embora o mais comum sejam contratos com atletas, tais negociações também podem ser celebradas com quaisquer pessoas.

Prosseguindo, a incidência do ISS também poderá se dar sobre a inserção de propaganda realizada na internet. O tema foi discutido Comissão de Assuntos Econômicos do Senado, tendo sido dito:

“Decerto que parte da receita dos provedores de conteúdos e aplicativos na internet provém da venda de espaço publicitário em suas páginas eletrônicas, de forma que, sem a previsão contida no subitem 17.25, a atividade econômica desses agentes não estaria sendo homoganeamente tributada.”

Ainda sobre o tema, destaca-se que o que disse BRIGAGÃO (2016):

“(…) o serviço de divulgação de publicidade e propaganda em websites não se caracteriza como “prestação de serviço de comunicação”, na medida em que apenas acrescenta novas utilidades relacionadas à apresentação, movimentação e/ou recuperação de informações (as mensagens publicitárias dos anunciantes) a um serviço de comunicação que lhe dá suporte (serviço de comunicação contratado para acesso à internet), o que lhe atribui a natureza de mero serviço de valor adicionado, não sujeito à incidência do ICMS. Na verdade, o website é usuário do serviço de comunicação, e não seu prestador.”

Por fim, temos diversos contratos de patrocínio, que embora muitas vezes não apresentem um preço do serviço específico (já que em tese todo o montante transferido se apresenta aos moldes de uma ‘doação’), incluem-se dentre as cláusulas a contrapartida da divulgação da marca em todas as atividades do patrocinado. Logo, não se pode deixar de dizer que há sim um serviço de inserção de propaganda, já que existe uma obrigação entre as partes, quais sejam, o apoio financeiro ao patrocinado em troca da divulgação da marca do patrocinador.

Desta forma, são amplas as possibilidades de tributação pelo novo subitem 17.25, cabendo ao Fisco Municipal implementar as alterações legislativas da LC 157/2016, procedendo a respectiva fiscalização e arrecadação sobre tais serviços.

Em síntese, seguindo as linhas de MELO (2017, p. 175), entendemos ser adequada a inclusão do novo subitem 17.25, pois

“(…) a nova previsão de incidência do ISS encontra respaldo na Lei federal 4.680, de 28.6.1965, que regula matéria afeta à publicidade; e que define os “veículos de divulgação” como “quaisquer meios de comunicação visual ou auditiva capazes de transmitir mensagens de propaganda ao público”.

5 CONCLUSÃO

A implementação nos Municípios de um sistema adequado de Administração Tributária, que inclua bons investimentos em sistemas, estrutura e, principalmente, servidores capacitados e bem remunerados, é fundamental para alavancar as receitas municipais.

Deve-se olhar que as receitas obtidas pelo tributos municipais são de suma importância para manutenção dos Municípios, cumprindo o Fisco um papel de destaque na garantia da cidadania e desenvolvimento. É sabido que cabe aos Municípios a execução de boa parte das políticas públicas, como educação, saúde, habitação, infraestrutura, ação social, transporte etc. Para tudo isto, é primordial o fortalecimento do Fisco municipal, a fim de garantir recursos por meio da fiscalização e arrecadação de impostos.

Disto, a fiscalização do ISS é um dos pontos de destaque, uma vez que é o principal imposto municipal em termos de montantes arrecadados anualmente, falando-se especialmente das capitais.

As recentes mudanças na legislação do ISS ampliaram os itens descritos na 'Lista de Serviços', não deixando mais dúvidas quanto a incidência do imposto sobre as atividades incluídas. Dentre elas, a inclusão dos serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, alcança diversas atividades com grande potencial de arrecadação, como outdoors, patrocínios esportivos, propaganda na internet, patrocínios em geral, entre outros.

Portanto, cabe aos Municípios a implementação dos procedimentos necessários para fiscalização das atividades do subitem 17.25, a fim de que se proceda a adequada arrecadação do ISS, com vistas a eficiência do Fisco municipal.

6 REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho. **Coleção curso de tributos indiretos – v.3 – ISS**. São Paulo: RT, 2017.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm>.

BRASIL. **Mensagem nº 362, de 31 de julho de 2016**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/Mensagem_Veto/2003/Mv362-03.htm>.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Divulgação de publicidade e propaganda na internet não sofre incidência do ICMS**. 2016. *In* Revista Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-jun-15/consultor-tributario-divulgacao-publicidade-internet-nao-sofre-incidencia-icms>>. Acesso em 24-07-2017.

CARPINETTI, Ana Carolina; WORCMAN, Lisa. **Nova tributação dos serviços de publicidade pelo ISS em São Paulo é ilegal**. 2016. *In* Revista Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-mar-21/tributacao-servicos-publicidade-iss-sp-ilegal>>. Acesso em 24-07-2017.

DÁCOMO, Natália de Nardi. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2007.

MELO. José Eduardo Soares de. **ISS – teoria e prática**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOREIRA, André Mendes; GONTIJO, Alice. **A publicidade e propaganda e as fronteiras entre ISSQN e ICMS**. 2014. Disponível em <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2014/12/A-PUBLICIDADE-E-PROPAGANDA-E-AS-FRONTTEIRAS-ENTRE-ISSQN-E-ICMS.pdf>>. Acesso em 24-07-2017.

PIVA, Silvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local de incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SENADO FEDERAL. **Parecer da comissão de assuntos econômicos sobre o projeto de lei do Senado nº 386/2012**. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4168447&disposition=inline>>.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária**. Curitiba: Ithala, 2016.