

# A VEICULAÇÃO DE MENSAGENS DE PROPAGANDA EM PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS E SUAS IMPLICAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

## ADVERTISEMENT IN WRITTEN PRESS AND ITS IMPLICATIONS ON BRAZILIAN TAX LAW

Valéria R. Bazzo Nasraui Cardoso SOUZA<sup>1</sup>

Cíntia Maria TRAD<sup>2</sup>

---

**RESUMO:** Visando ampliar as reflexões acerca da interpretação do dispositivo constitucional contido no inciso II, do artigo 155 da Constituição Federal/88, que outorgou competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para constituírem e cobrarem ICMS sobre as prestações, por qualquer meio, de serviço de comunicação de qualquer natureza, o presente estudo teve como objetivo a verificação do percentual de páginas de revistas brasileiras de generalidades, que seriam utilizadas para veicular mensagem de propaganda de produtos ou serviços. Teve como objeto de estudo, dentre as revistas brasileiras de circulação nacional, quatro títulos, cujos fascículos foram publicados no período de janeiro a junho de 2.006. O trabalho aponta, mediante embasamento literário, que a veiculação de mensagens de propaganda em publicações periódicas caracteriza-se como sendo prestação de serviço de comunicação passível de ser tributada pelo ICMS. A efetivação das receitas que elas podem gerar permitirá um aumento de receita pública sem a contrapartida do aumento da carga tributária. O percentual médio apurado de 33,052% de páginas pu-

---

1 Graduada em Direito pela Universidade de Marília- UNIMAR( 2007). Graduada em Biblioteconomia pela FFC-UNESP-Marília (1990).

2 Possui graduação em Direito pelo Fundação Eurípedes Soares da Rocha (1997) , especialização em Pós Graduação Latu Sensu Processo Civil pelo Fundação Eurípedes Soares da Rocha (2002) e mestrado em Direito pela Universidade de Marília (2006) . Atualmente é Proprietária do Escritório Jurídico e professor titular da Universidade de Marília. Tem experiência na área de Direito , com ênfase em Direito Privado.

blicadas e vendidas para veiculação de mensagens de propaganda confirma a grande opção por este meio de divulgação de produtos e serviços, que se mostra como potencial fonte de receita tributária prevista constitucionalmente, porém inexplorada pelos Estados e pelo Distrito Federal. **Palavras-chave:** incidência do ICMS em propagandas; receitas tributárias; Artigo 155, inciso II da Constituição Federal.

---

**ABSTRACT:** The 1988 Federal Constitution, article 155 – II, which gave tributary competence to the states and the Federal District to constitute and charge ICMS (tax on goods and services) on any communication service. In order to broaden reflections about the constitution comprehension, the aim of this paper was to verify the percentage of pages in Brazilian general magazines that advertises products and services. We looked into four magazines published from January to June 2006. Messages on magazines advertisement are considered as communication service and it can be charged by ICMS. The money they bring can increase public income without increasing taxes. The average amount of pages published and sold was 33.052%. That confirms how great the option of this means of communication for products and services is, hence, a potential source for income which is in the Constitution, although states and the federal District hardly explore. **UNITERMS:** tax on advertisement; tax income; Federal Constitution article 155 – II.

---

A Constituição Federal, no inciso II do seu artigo 155, outorga, aos Estados e ao Distrito Federal, competência tributária para instituírem tributação sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte e de comunicação, nos seguintes termos:

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

[...]

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre *prestações de serviços* de transporte interestadual e intermunicipal e *de comunicação*, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (grifo nosso).

Trata-se do tão conhecido ICMS, imposto pertencente à competência dos Estados e do Distrito Federal que, ao lado do ISS, de

competência municipal e do IPI, de competência federal, compõe a tríade de impostos que gravam o consumo.

É a maior fonte de receitas dos Estados e do DF e o imposto que registra, dentre todos que integram o sistema tributário nacional, a arrecadação do maior volume de dinheiro.

Não se tem uma exata definição sobre quando surgiu o ICM, mas pode-se afirmar que se trata de um tributo dos mais modernos, que traz consigo características que o diferenciam dos impostos que cobrados no Brasil antes do seu aparecimento. Da época do Império, por exemplo, podemos citar a tributação que onerava algumas mercadorias, mas cuja sistemática de cobrança era bastante diferente, já que onerava a mercadoria e o seu uso. O ICMS, ao contrário, não é cobrado sobre a mercadoria ou sobre o serviço, mas sim sobre o valor a eles agregado. Por isso fala-se em “imposto sobre a circulação de mercadorias”, em vez de imposto sobre as mercadorias.

O ICM foi criado no Brasil e a sua incidência não recaía sobre as prestações de serviços de transporte e de comunicação, mas apenas sobre a circulação de mercadorias. Foi com a Constituição de 1988 que se ampliou o campo de incidência, incluindo-se nele também as prestações de serviços de transporte e de comunicação, fatos até então pertencentes à competência tributária da União e sob o guante do Fisco Federal. Com a mudança implantada pela Constituição de 1988, iniciou-se a era do ICMS, onde o “S” representa os fatos relativos às prestações dos serviços de transporte e de comunicação.

Após um longo período no qual a regulamentação do ICMS esteve a cargo do convênio ICMS 66/88, celebrado entre os Estados e o Distrito Federal e com validade assegurada pelo § 8º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, finalmente, em 13/09/96, foi promulgada a Lei Complementar Federal nº 87, que entrou em vigor no primeiro dia do mês de novembro do mesmo ano, cuja missão era, substituindo o convênio, fazer, ela mesma, a regulamentação desse imposto estadual, papel que é seu por expressa disposição constitucional (artigo 146, III, “a”).

O artigo 2º desta lei, ao definir as hipóteses de incidência do ICMS, prevê, pelo seu inciso III, o seguinte:

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.

Como se vê e como já antes referido, o ICMS não grava apenas as operações mercantis, mas também as prestações de serviços de transporte e de comunicação. Não interessa ao presente estudo, porém, a parte relativa às operações de circulação de mercadorias nem as prestações de serviços de transporte. Analisar-se-á apenas a parte que trata das prestações de serviços de comunicação, objeto central do presente trabalho.

Uma das questões relativas ao ICMS, que se apresenta problemática, é a questão que envolve as publicidades veiculadas em revistas. Parece fora de dúvida que elas caracterizam modalidade de comunicação que, não sendo gratuitas, caracterizam ainda prestação de serviços. E, sendo serviços de comunicação, estão obviamente dentro do campo de incidência do ICMS.

### **1.1 Prestação de serviços**

A tributação das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, pelos Estados e pelo Distrito Federal, consubstancia-se numa exceção à regra de competência dos Municípios. Exceção, aliás, trazida pelo próprio texto constitucional no inciso III do artigo 156, que estabelece a competência dos Municípios, nos seguintes termos:

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

Como se vê, a tributação sobre todos os serviços pertence como regra, aos Municípios, ficando a exceção por conta dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que são os definidos no inciso II, do artigo 155, e que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal.

Cumprelembrar que é equivocado imaginar que os impostos, tanto o dos Municípios como o dos Estados, incidirão sobre os serviços. Os serviços caracterizam o que se convencionou denominar de matéria tributada ou matéria tributável. A dinamicidade da fenomenologia da incidência tributária impede tributar estaticamente, ou seja, não há como tributar o serviço em si, mas sim quem o executa. Haverá sempre uma conduta, um fato, um acontecimento, estes sim objetos da incidência do imposto. Essa conduta é o núcleo da hipótese tributária, a qual, se ocorrer (e somente se ocorrer), dará nascimento à obrigação de se pagar o imposto.

Dizer que se tributa a prestação de serviços tem mais significação do que a literalidade e o sentido de base que a expressão pode suscitar, pois não significa que se estará tributando a simples realização dos serviços, mas somente a realização do serviço a título negocial. Por exemplo, alguém pode cuidar do seu jardim num final de semana, quando então estará *realizando* um serviço de jardinagem, mas não prestando um serviço de jardinagem. Mas esse alguém pode fazer disso uma atividade lucrativa, se passar a cuidar dos jardins de outras pessoas mediante uma remuneração, quando estará, então, nesse caso, *prestando* serviços de jardinagem e não apenas realizando um serviço de jardinagem. No primeiro caso não se configura a hipótese de tributação, mas no segundo sim.

Prestação é sempre o objeto de uma obrigação, e dentre as fontes dessa obrigação estão os contratos. Essa prestação de serviços é, portanto, contratual e a título oneroso, isto é, capaz de proporcionar ao agente prestador uma vantagem de ordem econômica, contra a qual fica ele obrigado a oferecer a prestação. A lei complementar nº 87/96, ao definir sobre a incidência do ICMS, assim estabelece em seu artigo 2º:

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.

Esclarecido que a conduta eleita pela norma definidora da incidência do imposto é a conduta de executar serviços na visão dinâmica de prestação de serviços, pela qual deve o agente prestador receber uma remuneração, examina-se em seguida a questão dos serviços de comunicação.

## **1.2 Serviço de comunicação para efeito de tributação pelo ICMS**

Da leitura do dispositivo constitucional que outorga competência aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição do imposto sobre a prestação de serviço de comunicação, não resta dúvidas quanto a incidência do imposto, gravar todas as prestações de serviços de comunicação em vez de apenas o serviço de telecomunicação, que é uma subespécie daquele. Esse prévio esclarecimento faz-se necessário porque se percebe que vigora no senso comum a noção de que comunicação, ou pelo menos, comunicação tributável, compreende apenas as telecomunicações, mas não outras formas de comunicação.

A esse respeito, cabe trazer a previsão do decreto nº 97.057, de 10 de novembro de 1997, o Regulamento do Código Brasileiro de Telecomunicações, que em seu artigo 6º define comunicação como “a transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais”.

Portanto, prestações de serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS não são apenas as prestações de serviços de telecomunicações, mas qualquer movimento de informação a título oneroso. Cabe observar, contudo, que não se trata da mera realização de comunicação, mas sim, como lembrado acima, da prestação de serviço

de comunicação. Prestar serviço de comunicação não é simplesmente comunicar-se. Alguém se comunica com uma pessoa quando com ela conversa, sem que, no entanto, esteja prestando ou recebendo serviço de comunicação.

Também não se exige, para caracterizar a prestação do serviço de comunicação, uma bipolaridade ou uma relação bilateral. Isto significa que não se exige respostas, não há uma interação entre o prestador e o usuário. Basta a simples colocação à disposição do usuário contratante, pelo prestador contratado, dos meios capazes de transmitir a comunicação desejada para se ter por configurada a prestação do serviço: o usuário contratante que, pretendendo comunicar, vale-se, para tanto, dos meios ou modos hábeis que o prestador daquele serviço detém.

Tem-se, assim, que comunicação para fins de incidência do ICMS é a movimentação de informações. Um determinado usuário, pretendendo movimentar certa informação, com certo objetivo, num determinado destino e para determinados destinatários, faz um contrato, com o detentor do meio, onde quer seja a informação veiculada, e paga por isso.

Não se questiona, para a configuração da incidência, se o usuário contratante atingiu os objetivos que tinha em mente com a comunicação. Não se questiona se o destinatário eleito recebeu a informação ou como ele recebeu a informação, isto é, como a interpretou. Basta que a comunicação seja realizada. Trata-se, portanto, de uma comunicação de mão única.

É bom esclarecer, ainda, que nem a Constituição nem a lei complementar 87/96 preocuparam-se em definir o que é o serviço de comunicação ou quais os meios em que esse serviço pode ser realizado. Apenas a lei complementar 87/96 é que exemplifica, com algumas atividades, o que pode ser considerado como atividade de prestação de serviço de comunicação (inciso III, do artigo 2º).

Considera-se que seja um rol meramente exemplificativo porque o dispositivo legal, se analisado sistematicamente com o dispositivo constitucional, permite a conclusão de que o ICMS grava todas as prestações de serviço de comunicação, podendo configurar

como seu fato gerador qualquer operação de comunicação onerosa e prestada por qualquer meio, processo ou natureza.

A opinião de Carraza (2000, p. 132) também é no sentido dessa maior amplitude, conclusão a que se chega pelo seu alerta, assim redigido: “Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa. Isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra”.

O próprio Supremo Tribunal Federal, já decidiu, por unanimidade, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.467-6/DF que “o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de Comunicação”.

Assim, àquele rol da Lei Complementar nº 87/96 pode-se, com toda procedência, acrescentar outras modalidades de comunicação, como a comunicação visual, cujos exemplos mais característicos são os *outdoors*, as páginas de publicações periódicas, como jornais e revistas e até as páginas da internet.

Por possuir a palavra comunicação sentido muito amplo e abrangente, o que pode ocasionar divergências sobre o seu real sentido na norma definidora da incidência tributária, deve-se procurar esclarecer o mais possível esse sentido e alcance, ainda que seja preciso buscá-los com o auxílio subsidiário de outros ramos do Direito e até de outras Ciências, desde que não se lhes distorçam os institutos, como é a recomendação trazida pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 110:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Nos Recursos Extraordinários nº 148.304 e 166.772, o relator Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal confirma a tese, o que se pode conferir pela seguinte ementa:

Constituição. Alcance político. Sentido dos vocábulos. Interpretação. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente com o desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos sagrados do Direito.

Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam, conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

É nos dicionários que se encontra o significado base das palavras. No dicionário Houaiss, a palavra comunicação aparece assim definida:

**Comunicação** s.f. ato ou efeito de comunicar(-se) **1.** Ação de transmitir uma mensagem e, eventualmente, receber outra mensagem como resposta. **1.1.** processo que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, no qual as informações, transmitidas por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão etc.) ou de aparelhos e dispositivos técnicos, são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas convencionados de signos ou símbolos sonoros, escritos, iconográficos, gestuais, etc.

Como se vê, não basta o ato ou efeito de comunicar-se, pois é necessário que haja a prestação do serviço de comunicação, e o simples comunicar-se pode não ser configurador de uma prestação de serviço de comunicação. Melhor, então, é a definição que fala em processo, isto é, a definição que coloca a comunicação como algo além do simples ato de comunicar-se ou, melhor ainda, que coloca a comunicação como uma atividade profissional de conteúdo econômico.

### **1.3 As publicações periódicas como meio de transmissão de mensagens comunicativas**

Em suma, o processo de comunicação estabelece, através da mensagem, um relacionamento entre a fonte e o destinatário da men-

sagem. A mensagem é, como se viu, discurso, o sinal a ser transmitido; é sempre vertida em linguagem própria e sempre movimentada num suporte material, isto é, num meio físico.

A efetivação desse relacionamento dá-se pela ação daqueles que transmitem as mensagens, os transmissores; são eles que prestam os serviços de comunicação. Da constatação da existência de várias espécies de serviços de comunicação infere-se a existência também de várias espécies de meios de transmissão e de transmissores.

A mensagem não definirá o tipo de serviço de comunicação, nem a espécie de transmissor, papel que é reservado ao meio ou suporte material em que a mensagem é transmitida. Tem-se, assim, por exemplo, que o meio ótico ou radioelétrico define o serviço de telecomunicação, ao mesmo tempo em que define as empresas habilitadas a operarem no sistema como os seus transmissores e prestadores destes serviços; um painel ou uma publicação contendo um escrito ou uma fotografia define o serviço de comunicação visual, ao mesmo tempo em que também definem as empresas que os detêm como os seus transmissores. O meio, assim, além da relevante função de transmitir a mensagem, tem outra que é identificar o tipo de serviço prestado.

Estabelece-se, assim, durante o processo de comunicação, uma inevitável relação de interdependência entre o meio e a mensagem. Eles coexistem e, até que esteja completado o processo de comunicação, são inseparáveis, pois, apesar de se admitir a possibilidade de abandono, pelo receptor, do meio empregado, esse abandono será sempre posterior ao processo de comunicação (MENDRONI, 2001, p. 64), isto é, após o processo de comunicação já ter se consumado.

É também de Mendroni (2001, p. 64/65) o esclarecimento que abaixo se transcreve: “[...] há situações em que a interdependência de meio e mensagem é total, muito além inclusive da interdependência física. É o que ocorre com as obras de arte, as revistas, os painéis tipo outdoors etc., onde o meio está irremediavelmente conformado à mensagem, e vice-versa”.

As publicações periódicas, tais como os jornais e as revistas, têm como seu principal produto a veiculação de informações. Trans-

mitem informações aos seus usuários-leitores e, desse modo, comunicação, são, portanto, meios de efetivação de comunicação.

Há que se separar, contudo, os tipos de comunicação que transmitem, pois há as informações que são o seu objeto principal – as notícias em forma de reportagens – e há os informes publicitários – as mensagens dos seus anunciantes. Cada uma dessas informações possui papel diferente. Enquanto as notícias jornalísticas tencionam manter (bem) informados os leitores, trazendo-lhes resumidamente as principais ocorrências do mundo nas mais diversas áreas, as mensagens dos anunciantes tencionam fazer conhecidos desse público produtos ou serviços, com o objetivo de, apresentando-lhe as principais características mediante textos, situações e argumentos bem produzidos, nele criar a necessidade de possuí-lo ou utilizá-lo, ou de pelo menos influenciar numa futura decisão de compra.

O usuário-leitor, agora também destinatário da comunicação, paga para adquirir a publicação – o jornal ou a revista – mas ele não paga para receber as mensagens publicitárias. Ele apenas as recebe passivamente. Desse modo, aquelas informações que são o conteúdo intrínseco da publicação, do ponto de vista do usuário-leitor, não caracterizam prestação, para ele, de serviços de comunicação. A relação entre a empresa editora do periódico e o seu usuário-leitor é uma relação apenas comercial, de compra e venda de uma mercadoria que ela produz, o próprio periódico.

A situação comporta, no entanto, um outro enfoque, pois além desta relação de compra e venda da mercadoria, estabelecida entre a empresa editora do periódico e o usuário-leitor, há uma outra relação, também comercial, não de compra e venda de uma mercadoria, mas sim de prestação de serviço, estabelecida entre a empresa editora do periódico e o anunciante do produto ou do serviço. Uma determinada empresa, pretendendo fazer chegar aos usuários-leitores dos periódicos uma mensagem publicitária sobre o produto que fabrica e comercializa ou sobre o serviço que presta, efetiva contrato com a empresa editora do periódico para que nele seja veiculada a sua mensagem comunicativa. Anuindo, a empresa editora do periódico

estará prestando um serviço de comunicação e será por isso remunerada por aquela que a contratou.

A empresa contratante é a fonte da mensagem comunicativa; a empresa editora do periódico é o transmissor dessa mensagem; o periódico é o meio onde a mensagem comunicativa será transmitida; a mensagem comunicativa é a peça publicitária e o usuário-leitor é o seu destinatário.

Fecha-se assim o círculo e com ele o processo de comunicação estará consumado, assegurando os periódicos como inequívocos meios aptos à transmissão de mensagens comunicativas.

A incidência do ICMS não é sobre a simples realização da comunicação, isto é, não é sobre a mensagem em si, mas sim sobre a prestação onerosa do serviço de comunicação, por qualquer meio, inclusive a comunicação visual.

Desse modo, não será sujeito passivo de obrigação tributária quem se comunica simplesmente, mas sim quem disponibiliza meios para que outros comuniquem, pois será ele o intermediário entre a fonte e o destinatário da mensagem. Este intermediário, pelo fato de disponibilizar os meios de comunicação que transmitem as mensagens comunicativas é, então, o prestador do serviço de comunicação e, nessa qualidade, será ele o sujeito passivo da obrigação tributária. Essa afirmação pode ser amparada em opiniões doutrinárias de renome, tais como a de Costa (1997), para quem a prestação de serviço existe sempre que alguém coloque a disposição de terceiros o meio veiculador que permitirá o transporte da mensagem do cliente.

Não há nenhuma restrição ou limitação sobre quais seriam as modalidades de comunicação aptas a dar ensejo à tributação. A Lei Complementar nº 87/96, ao definir, pelo inciso III do seu artigo 2º, a hipótese de incidência do imposto, é taxativa ao fixar que haverá tributação sobre prestações onerosas de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio.

Portanto, caracterizada a transmissão, em publicações periódicas, de mensagens comunicativas feitas em prestação onerosa, caracterizada estará a hipótese de incidência do ICMS.

Em relação à prestação de serviços, a matriz constitucional (artigo 156, inciso III) é clara tanto quanto ao definir que cabe aos Municípios tributar a prestação de serviços de qualquer natureza, como quanto à ressalva de que dentre esses serviços não se incluem os que se acharem compreendidos no inciso II, do artigo 155, eis que esses, por sua vez, acham-se compreendidos na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Vejamos os dispositivos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

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

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A prestação de serviços de comunicação faz parte da ressalva contida no inciso III, do artigo 156, o que não ocorre com as prestações de serviços de publicidade e propaganda. Consequentemente, as prestações de serviços de comunicação pertencem à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, enquanto que as prestações de serviços de publicidade e propaganda pertencem à competência tributária dos Municípios.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o ISS-Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, estabelece em seu artigo 1º que: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

A lista anexa à Lei Complementar traz no seu item 17.06, a previsão de tributação para a prestação de serviços de propaganda e publicidade, nos seguintes termos: “17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”.

Apesar de estar claramente definida a competência dos Estados e do Distrito Federal para cobrarem o ICMS sobre os serviços de comunicação prestados pelas publicações periódicas sob a forma de mensagens publicitárias de seus anunciantes, em nenhum dos Estados brasileiros esta cobrança é ainda efetiva. Todos os Estados e também o Distrito Federal têm-se mostrado lenientes em relação a esta fatia de arrecadação, o que é inadmissível diante das determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal e, pior de tudo, é que o rombo que se abre em virtude desta leniência acaba sendo suprido pelo excesso de tributação em áreas mais sensíveis e de maior interesse da população, como são exemplos a tributação sobre produtos essenciais, como a energia elétrica e a telefonia.

#### **1.4 Tipos de pesquisa**

O presente trabalho foi efetivado por meio de pesquisa de campo, com análise documental (LAKATOS, 1996), para cuja consecução e atendimento do objetivo enunciado elegeu-se como campo de investigação as revistas brasileiras de generalidades, de grande tiragem e circulação, adquiridas em bancas, livrarias e outros estabelecimentos congêneres.

A partir da leitura e análise dos comandos constitucionais contidos no artigo 155 e seu inciso II e no artigo 156 e seu inciso II, todos da CF/88, e dos seus correspondentes contidos nas Leis Complementares nº 87/96 e 116/2003, ficam bem evidenciadas as competências tributárias de Estados e Municípios e também do Distrito Federal para tributarem as prestações de serviços. Evidencia-se, também, naqueles dispositivos, a delimitação e separação entre

quais são as prestações de serviços que pertencem a cada uma destas entidades tributantes.

Nesta linha de raciocínio, e conforme se pode comprovar pela fundamentação teórica do presente trabalho, uma vez que as prestações de serviços de comunicação estão eleitas, por disposição constitucional, como hipótese de incidência de ICMS, deve a tributação abranger todas as atividades capazes de configurar uma prestação onerosa de serviço de comunicação.

Conforme se pode ver na fundamentação teórica deste trabalho, as atividades desenvolvidas pelas publicações periódicas, particularmente as revistas, quando, paralela à sua função de meio de divulgação de informações noticiosas desenvolvem a função de eficientes veículos de divulgação de mensagens de propagandas de produtos e de serviços, coloca-as na condição de prestadoras de serviço de comunicação por consequência, configurar esta atividade como submetida à incidência do ICMS, na condição também de sujeitos passivos das obrigações tributárias então nascidas das prestações efetuadas.

Estes os motivos determinantes da eleição das revistas brasileiras de generalidades como o universo a ser pesquisado, objetivando-se era com isso saber qual percentual de páginas é direcionado à transmissão de mensagens de propaganda.

Não se fez a verificação em todas as revistas brasileiras, mas apenas em algumas delas, o que caracteriza uma pesquisa por amostragem, constituindo o número de revistas e o número de páginas pesquisadas uma amostra de conveniência, que é, para o objetivo do presente trabalho, significativamente procedente, uma vez que:

Nas pesquisas científicas em que se quer conhecer algumas das características de uma população, também é muito comum se observar apenas uma amostra de seus elementos e, a partir dos resultados dessa amostra, obter valores aproximados, ou *estimativas*, para as características populacionais de interesse. Esse tipo de pesquisa é usualmente chamado de *levantamento por amostragem*. (BARBETTA, 1998, p. 36)

Ante um eventual questionamento, que possa lançar dúvidas sobre a validade da pesquisa por amostragem, novamente socorremo-nos dos ensinamentos de Barbetta (1998, p. 39), quando assim explica as suas vantagens:

*Economia*: em geral, torna-se bem mais econômico o levantamento de somente uma parte da população; *tempo*: numa pesquisa eleitoral, por ex., a três dias de uma eleição presidencial, não haveria tempo suficiente para pesquisar toda a população de eleitores do país, mesmo que houvesse recursos financeiros em abundância; *confiabilidade dos dados*: quando se pesquisa um número reduzido de elementos, pode-se dar mais atenção aos casos individuais, evitando erros nas respostas; *operacionalidade*: é mais fácil realizar operações de pequena escala. Um dos problemas típicos nos grandes censos [pesquisa de toda a população] é o controle dos entrevistadores. (grifos do autor)

Os critérios determinantes da escolha de quais revistas seriam pesquisadas levaram em conta que deveriam ser revistas que atingissem um público específico, homogêneo, de nível sociocultural elevado, para assim poder representar a parcela da população brasileira detentora de potencial de consumo e de opinião crítica.

Desse modo, constituíram universo de pesquisa do presente trabalho revistas brasileiras de generalidades, de publicação periódica, de grande tiragem e circulação de âmbito nacional, publicadas no período de janeiro a junho de 2006. Foram selecionados 4 títulos, cujas identificações popular (os nomes como são conhecidas e comercializadas), por serem irrelevantes para os fins e objetivos do presente trabalho, serão intencionalmente omitidas e, em seus lugares, para as anotações necessárias relativas a cada uma, serão identificadas como: revista “A”, revista “B”, revista “C” e revista “D”.

As revistas “A”, “B” e “C” são de publicação mensal e a revista “D” de publicação semanal. Desse modo, no total foram pesquisados 43 fascículos, assim divididos: 6 fascículos da revista “A”; 6 fascículos da revista “B”; 6 fascículos da revista “C” e 25 fascículos

da revista “D” que, juntos, resultaram num total de 6.644 (seis mil e seiscentas e trinta e duas) páginas publicadas.

O procedimento de verificação foi bastante simples e direto, o que não implicou em perda de objetividade nem de efetividade. À medida que se ia folheando o fascículo, ia-se analisando cada uma de suas páginas para se saber se nela havia alguma mensagem de propaganda. Identificada a mensagem de propaganda, a página era marcada com a anotação de um dos seguintes códigos: 1/1, 1/2 ou 1/3, conforme se tratasse de uma mensagem de propaganda que ocupasse a página inteira, meia página ou um terço de página, respectivamente.

Ao final do procedimento o resultado foi a constatação de que 2.131 (duas mil e cento e trinta uma) páginas foram utilizadas para veiculação de mensagens de propaganda de página inteira; 79 (setenta e nove) páginas foram utilizadas para veiculação de mensagens de propaganda de 1/2 (meia) página e 77 (setenta e sete) páginas foram utilizadas para veiculação de mensagens de propaganda de 1/3 de página.

As 79 (setenta e nove) mensagens de propaganda de 1/2 (meia) página equivalem à utilização de 39,5 páginas inteiras, enquanto que as 77 mensagens de propaganda de 1/3 (um terço) de página equivalem à utilização de 25,6 páginas inteiras. Desse modo, então, tem-se que o total consolidado de páginas utilizadas para a veiculação de mensagens de propaganda foi de 2.196 (duas mil e cento e noventa e seis) páginas (desconsiderou-se a fração).

Portanto, de um universo de 6.644 (seis mil e seiscentas e quarenta e quatro) páginas publicadas e vendidas aos leitores no período de janeiro a junho de 2006, 2.196 (duas mil e cento e noventa e seis) foram utilizadas para a veiculação de mensagem de propaganda. Percentualmente, significa que, em média, 33,052% (trinta e três inteiros e cinquenta e dois milésimos) das páginas editadas pelas publicações periódicas brasileiras não são destinadas ao fim específico da publicação, mas sim à prestação de serviço de comunicação materializada através de mensagens de propaganda de produtos e serviços.

Os resultados revelam, ainda, que 33,052% do preço que o leitor/consumidor paga pela revista, está sendo pago para ler mensagens de propaganda. O número parece expressivo, pois representa praticamente 1/3 (um terço), da quantidade de páginas publicadas e do preço cobrado.

Entre as revistas pesquisadas, foi a revista “C” a que apresentou maior percentual de utilização de páginas para veiculação de mensagem de propaganda, que foi de 39,191% (trinta e nove inteiros e cento e noventa e hum milésimos), enquanto que a revista “A” foi a que apresentou o menor percentual, de 24,513% (vinte e quatro inteiros e quinhentos e treze milésimos). Mesmo esse menor índice já é de ser considerado um número expressivo, o maior deles, representando, então, verdadeiro exagero.

### **Considerações Finais**

Pode-se dizer que esses resultados espelham nada mais nada menos do que aquilo que a observação empírica da realidade atual confirma – a opção cada vez maior das empresas pelos meios de propaganda, como forma de divulgação dos seus produtos e serviços, que não é fortuita nem apressada se considerada a importância estratégica e o potencial persuasivo de uma propaganda bem feita. Com certeza, parando para pensar, todos se lembrarão de alguma propaganda, feita em algum momento, que foi capaz de elevar as vendas de algum produto.

A veiculação de mensagens de propaganda pelas publicações periódicas está caracterizada como uma das prestações de serviço de comunicação passível de tributação pelo ICMS. A efetivação das receitas tributárias que elas podem gerar permitirá um aumento de receita pública sem a contrapartida do aumento da carga tributária

No que interessa ao presente trabalho, os resultados da pesquisa demonstram que os Estados e o Distrito Federal estão diante de uma grande, crescente, e até certo ponto inesperada, fonte de receita tributária, colocada, por disposição constitucional, dentre as hipóteses passíveis de tributação bastando, para efetivá-la, que passem a

fiscalizar todas as prestações, por qualquer meio, de serviço de comunicação de qualquer natureza, prestadas por quaisquer empresas.

Este trabalho representa um (pequeno) passo inicial, mas poderá vir a ser uma grande contribuição para as discussões que envolvem as propostas de reforma tributária. Pretende, também, ser uma vertente das discussões que envolvem abordagens sobre a função social do tributo.

Sendo um trabalho inicial, será necessário o seu prosseguimento, refazendo-o, por exemplo, no âmbito de outros meios de divulgação de mensagens de propaganda de produtos e serviços, tais como a televisão, o rádio, etc.

## REFERÊNCIAS

BARBETTA, P. A. *Estatística aplicada às Ciências Sociais*. 2. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 1998.

BRASIL. *Código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: < [http://www.senado.gov.br/mp\\_leis](http://www.senado.gov.br/mp_leis) > Acesso em 22 mar. 2006

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1º de ago. de 2003. Disponível em: < [http://www.senado.gov.br/mp\\_leis](http://www.senado.gov.br/mp_leis) > Acesso em: 22 mar.2006

CARRAZA, R. A. *ICMS*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. Decreto nº 97.057, de 10 de novembro de 1997. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13 de nov. 1997. Disponível em: < [http://www.senado.gov.br/mp\\_leis](http://www.senado.gov.br/mp_leis) > Acesso em: 22 mar. 2006

COSTA, A. J. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

HOUAISS, A.; VILLAR, M. DE S. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

LAKATOS, E. M; MARCONI, M. de A. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MENDRONI, F. B. A prestação de serviço de comunicação como hipótese de incidência do ICMS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v.9, n.38, p.59-78, maio 2001.