VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

De início, afasto a preliminar aduzida pelo Advogado-Geral da União, para quem não se deve conhecer da ação em razão da ausência de juntada pelo requerente da cópia do ato normativo do qual consta o dispositivo impugnado.

Com efeito, verifica-se que o requerente, por meio da petição nº 6.092 /19, após a manifestação do Advogado-Geral da União, juntou aos autos o inteiro teor da LC nº 116/03.

Passo ao exame do mérito.

Cuida-se de ação direta em que se discute a constitucionalidade do subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº157/16, o qual prevê, como tributável pelo ISS, o serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Na essência, o requerente sustenta que o serviço em tela se enquadra na materialidade do ICMS-comunicação, devendo, por isso, o dispositivo hostilizado ser declarado inconstitucional.

Desde já, adianto que entendo ser improcedente o pedido.

Conforme a argumentação do requerente, o que está em jogo é, ao cabo, definir se a atividade em tela está no âmbito da materialidade do ISS ou na do ICMS-comunicação.

A situação revela conflito de competências em matéria tributária envolvendo estados e municípios.

Da possibilidade da interpretação ampla do conceito de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS

A Constituição Federal não delimitou, de maneira estanque, o que seriam serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS. Tanto é que ela consignou caber a lei complementar definir esses serviços para tais

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

fins, com a exceção daqueles mencionados no art. 155, II, da Constituição Federal.

Ao tangenciar a questão da materialidade do ISS, a Corte vem admitindo interpretação ampla do conceito de serviços de qualquer natureza.

Nessa toada, tem consignado que a dicotomia civilista clássica entre obrigações de dar e de fazer não é, em variados casos, mormente em razão das complexas relações existentes na sociedade hodierna (nas quais a obrigação de fazer se encontra misturada com obrigações de outra natureza), suficiente para se determinar se uma situação está abrangida pela materialidade do imposto municipal.

Sobre o assunto, menciono o paradigmático julgamento dos RE nºs 592.905/SC e 547.245/SC, no qual a Corte reconheceu a constitucionalidade da incidência do ISS em relação ao **leasing** financeiro e ao **lease-back** .

Na ocasião, o Relator, o Ministro **Eros Grau** , ressaltou que restringir a materialidade do imposto apenas a serviço enquadrado em típica obrigação de fazer, como definido pelo direito privado, resultaria na desconsideração da expressão "de qualquer natureza", constante do aludido dispositivo constitucional. Ademais, disse Sua Excelência haver, naquelas espécies contratuais atividade de financiamento que, de sua perspectiva, consubstanciaria verdadeiro serviço.

O Ministro **Joaquim Barbosa** observou que a) as operações de arrendamento mercantil não resistiriam "à classificação tradicional como meras cessões temporárias do direito de usar (aluguel) ou como meras operações financeiras"; b) não seria possível "identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza"; c) não seria possível condicionar a Constituição, de modo imutável, a um conceito universal e inequívoco de serviço eventualmente existente na legislação ordinária, sob pena de se provocar confusão entre os planos normativos.

Acompanhando o Relator, o Ministro **Ricardo Lewandowski** asseverou ser o contrato de **leasing** "um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço". Na mesma direção foi o Ministro **Ayres Britto** , para quem o arrendamento mercantil seria um contrato híbrido.

O Ministro **Cezar Peluso** , por seu turno, referiu ser equivocado tentar interpretar as atividades complexas presentes na economia do mundo atual

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

à luz de institutos "adequados a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contrato típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção entre obrigações de dar, fazer e não fazer".

Ainda a respeito da viabilidade de se adotar interpretação mais ampla do conceito de serviços de qualquer natureza para efeito de incidência do imposto municipal, vale lembrar ter a Corte assentado a validade da incidência do ISS sobre: a) planos de saúde (RE nº 651.703/PR, Tema nº 581, Relator o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 26/4/17); b) contratos de franquia empresarial (RE nº 603.136/RJ, Tema nº 300, Relator o Ministro **Gilmar Mendes** , DJe de 16/6/20); c) serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loterias, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (RE nº 634.764, Tema nº 700, Relator o Ministro **Gilmar Mendes** , DJe de 1º/7/20); d) locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, caso essas situações integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja quanto a seu objeto, seja quanto ao valor específico da contrapartida financeira (ADI nº 3.142/DF, de minha relatoria, DJe de 9/10/20).

Deve-se destacar, em outro giro, não ser cabível ao legislador complementar expandir, a seu alvitre, sob o pretexto de estar realizando definição de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS, o campo da competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos municípios.

Afinal, se isso fosse permitido, o legislador infraconstitucional estaria promovendo alteração da própria Constituição Federal, o que, como é evidente, não é permitido.

Do critério objetivo para a resolução das ambiguidades entre o ISS e o ICMS

Em diversos julgados nos quais se discutiu se uma operação mista ou complexa envolvendo obrigações de dar e de fazer estaria sujeita ao ISS ou ao ICMS-mercadoria, a Corte consignou que a solução dessa controvérsia se dá, em primeiro lugar, a partir da adoção do critério objetivo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

De acordo com esse critério, caso a atividade esteja definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza tributável pelo imposto municipal, deve apenas esse incidir, ainda que ela envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na própria lei. Caso a atividade consista em operação de circulação de mercadoria com serviço não definido por aquela lei complementar, deve incidir apenas o imposto estadual (art. 155, § 2º, IX, b, da Constituição Federal).

A adoção do critério objetivo prestigia, como não poderia deixar de ser, o papel da lei complementar de dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as unidades federadas, a teor do art. 146, I, da Constituição Federal.

Registre-se que essa função também é cumprida pela lei complementar a que se refere o art. 156, III, o qual dispõe caber à mesma espécie normativa definir serviços de qualquer natureza (desde que não compreendidos pelo ICMS).

Nesse contexto, Leandro Paulsen nos lembra que, embora ainda não exista a lei complementar federal específica à qual se refere o art. 146, I, da Constituição Federal, "relativamente ao ISS e ao ICMS, existem a LC n. 116 /2003 e a LC n. 87/96 que cumprem também a função de prevenir conflitos, mas decorrem de previsões constitucionais específicas, quais sejam, os arts. 156, III, e 155, § 2, XII, da CF".

A respeito do critério objetivo, transcrevo trecho do voto que proferi no julgamento da ADI nº 5.659/DF, na qual se discutiu a tributação do licenciamento ou da cessão de direito de uso de programas de computação:

> "A Constituição Federal de 1988 estabelece competir aos estados e ao Distrito Federal o ICMS e aos municípios o ISS. Não há dúvida de que os fatos geradores desses impostos dão margem a inúmeros conflitos. Ciente dessa possibilidade, o legislador constituinte estabeleceu que os conflitos de competência devem ser resolvidos por lei complementar de normas gerais, a cargo da União (art. 146, I).
>
> É certo que a rígida divisão de competências tributárias levada a efeito pela Carta da República nos leva a crer que a referida lei complementar sobre pouco poderá dispor, limitando-se seu escopo ao reforço do perfil constitucional de cada tributo, tentando-se evitar, assim, os conflitos.
>
> Fernando Albino de Oliveira (**ICMS e ISS** : solução para os supostos conflitos, p. 7 **apud** CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de**

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

Direito Constitucional Tributário . 13. ed. Malheiros, p. 582), seguindo essa linha de raciocínio, concluiu que a lei complementar de que trata o art. 146, I, CF/88 só pode situar-se " **no campo da matriz constitucional do tributo, desenhando-a mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos** ".

No julgamento do RE nº 361.829/RJ, Segunda Turma, realizado durante a sessão de 13/12/05, DJ de 24/2/06, o Relator, Ministro **Carlos Velloso** , destacou, com base na doutrina de Roque Carraza, que o espaço de operação da lei complementar referida no art. 146, I, da Constituição Federal é reduzido **em razão de o próprio texto constitucional já ter definido a competência tributária da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios** . Seu espaço de operação estaria em afastar os conflitos em determinadas situações práticas, esclarecendo a incidência do imposto municipal ou do ICMS. Sua Excelência assentou também ter a lei complementar de que trata o art. 156, III, da Constituição Federal, à qual cabe definir os serviços sobre os quais incide o ISS, a finalidade de dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária. Não obstante, destacou o Relator **não caber a essa lei complementar "definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços** ".

Com efeito, a Constituição de 1988, no art. 156, III, reservou à competência dos municípios a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) - não compreendidos no art. 155, II -, **definidos em lei complementar .**

Por sua vez, no art. 155, II, da Carta Republicana, reservou-se à competência dos estados a instituição de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), explicitando-se, ainda, no art. 155, § 2º, IX, b, que esse tributo incidirá também "sobre o valor total da operação, **quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios** ".

Recordo que tal dispositivo constitucional surgiu de emenda apresentada na Assembleia Constituinte. Segundo as justificativas, era básica a regra no Sistema Tributário Brasileiro relativa às operações mistas – em que " **simultânea e inseparadamente, coexistem o fornecimento de mercadorias e a prestação de serviços** " – no sentido de que incide apenas " **o imposto municipal se os serviços estiverem incluídos na lista aprovada pela Lei Complementar. Se não o estiverem, incidirá sobre a operação mista apenas o imposto estadual** ". Ademais, a emenda buscava afastar interpretação que revelasse a impossibilidade de os estados e o Distrito Federal cobrarem o imposto "sobre a parcela do preço das operações mistas correspondente ao valor dos serviços simultaneamente prestados". Durante os debates, argumentou-se, também, que a proposição tinha o objetivo de **resolver**

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2020 00:00

os milhares de litígios no Judiciário , o qual constantemente era provocado para definir a incidência tributária sobre as operações mistas, em razão de algumas empresas pretenderem não recolher nem um nem outro tributo. Como exemplo desses litígios, cito o RE nº 129.877/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro **Marco Aurélio** , sessão de 3/11/92, DJ de 27/11/92.

A jurisprudência da Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base na **sistemática objetiva** , isto é, determina a incidência apenas do primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou a incidência apenas do segundo sobre as operações de circulação de mercadorias que envolvam serviços não definidos por lei complementar como tributáveis por imposto municipal.

Vejamos o julgamento do Tribunal Pleno no RE nº 168.262/SP. Segundo o Relator, o Ministro **Marco Aurélio** , embora a Constituição Federal estabeleça caber aos municípios o ISS incidente sobre os serviços definidos em lei complementar (art. 156, III, redação dada pela EC nº 3/93), há situações ambíguas que geram conflitos quanto à competência tributária. Da perspectiva do Relator, foi por essa razão que a própria Carta Federal previu igualmente caber a lei complementar dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes políticos. Em sentido convergente, o Ministro **Celso de Mello** constatou que a competência dos estados relativa ao ICMS "deve ser interpretada em função do que **também** prescreve a norma consubstanciada no art. 155, § 2º, IX, **b** , do Estatuto Fundamental". Desse modo, assentou Sua Excelência que o imposto estadual incidiria sobre o fornecimento de mercadorias acompanhado de prestação de serviços, **exceto se esses estivessem especificados pela lei complementar definidora dos serviços tributáveis pelo ISS.**

Também o Ministro **Teori Zavascki** , quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão do qual foi Relator, bem sintetizou os critérios objetivos na delimitação das competências tributárias entre os estados e os municípios:

'DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA ENTRE ESTADOS E MUNICÍPIOS. ICMS E ISSQN. CRITÉRIOS... 1. Segundo decorre do sistema normativo específico (art. 155, II, § 2º, IX, b e 156, III da CF, art. 2º, IV, da LC 87/96 e art. 1º, § 2º, da LC 116/03), a delimitação dos campos de competência tributária entre Estados e Municípios, relativamente à incidência de ICMS e de ISSQN, está submetida aos seguintes critérios: **(a) sobre operações de circulação de mercadoria e sobre serviços de transporte interestadual e**

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/22 00:00

> **internacional e de comunicações incide ICMS; (b) sobre operações de prestação de serviços compreendidos na lista de que trata a LC 116/03 (que sucedeu ao DL 406/68), incide ISSQN;** e (c) **sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISSQN sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116/03 e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista** (STJ, Primeira Seção, REsp 1.092.206/SP, Rel. Min. **Teori Zavascki** , mar/2009).
>
> Dessa perspectiva, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o **simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS** .

O mencionado critério objetivo pode, contudo, deixar de ser adotado nos casos em que a lei complementar defina como serviço atividade que, ontologicamente, não o é ou em que envolva fornecimento de mercadorias de vulto significativo e com efeito cumulativo.

Sobre esse assunto, cito os seguintes precedentes: ADI nº 4.389/DF-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa** , DJe de 25/5/11; RE nº 605.522/RS, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 6/10/20.

Tenho, para mim, que o critério objetivo em comento se aplica na presente discussão, embora esteja em jogo, aqui, o ICMS-comunicação, e não o ICMS-mercadoria. Afinal, as normas constitucionais que serviram de base para se estabelecer tal critério evidenciam o papel da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federados. Essas normas – no que diz respeito ao art. 155, § 2º, IX, b, da Constituição Federal, seu **télos** – também incidem no presente contexto.

Na espécie, é certo que o legislador complementar, atento a essa atribuição, estabeleceu, como tributável pelo ISS, e não pelo ICMS-comunicação, a prestação de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Desse modo, **ainda que se considere essa atividade como mista ou complexa, por envolver serviço conectado, em alguma medida, com comunicação, o simples fato de ela estar prevista em lei complementar como tributável pelo imposto municipal já afastaria a pretensão de se fazer incidir o ICMS-comunicação** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

Afora isso, a interpretação histórica e a jurisprudência da Corte corroboram a compreensão de que a atividade mencionada no dispositivo questionado pode, sim, ser incluída no âmbito de incidência do ISS.

Da interpretação histórica do dispositivo questionado e da jurisprudência da corte sobre serviços preparatórios aos de comunicação

O projeto de lei complementar que deu origem à LC nº 116/03 previa, como serviços tributáveis pelo imposto municipal, "veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio" (subitem 17.07).

Essa disposição foi vetada sob dois argumentos: a) a norma em tela permitia a incidência de imposto sobre veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de livros, jornais e periódicos, afrontando a imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da Constituição Federal; b) "o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município", fazendo surgir a competência tributária da União.

Nos idos de 2012, se apresentou o PLS nº 386/2012, que culminou na LC nº 157/16, a qual introduziu o subitem 17.25 ora questionado na lista anexa à LC nº 116/03.

Originariamente, o mencionado projeto de lei complementar estabelecia a seguinte redação para tal dispositivo: " **veiculação** e **divulgação** de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio, exceto em livros, jornais, periódicos, radiodifusão sonora e de sons e imagem de recepção livre e gratuita" (grifo nosso).

Na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal, houve a apresentação de emenda, sugerindo-se alterar a redação do dispositivo para que se fizesse menção à palavra **inserção** no lugar dos vocábulos **veiculação** e **divulgação** . Eis a justificação da propositura:

> "[C]om 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,**

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

> **informações e entretenimento) por meio de comunicação social** . A sua vez, foram respeitadas as imunidades ou não incidências constitucionais, apontadas como exceção" (grifo nosso).

O Relator daquele projeto de lei na CAE sugeriu o acatamento da referida emenda, com a manutenção do vocábulo propaganda e o aprimoramento da redação do dispositivo:

> " **Sugerimos, portanto, que se acate a emenda proposta pelo Senador DORNELLES** , sem excluir o termo 'propaganda' originalmente incluído no projeto, para evitar dúbias interpretações sobre a diferença conceitual entre propaganda e publicidade que possam resultar em não incidência do ISS sobre parcela dos serviços de natureza comercial. Aprimoramos, contudo, a redação proposta pelo Senador DORNELLES, substituindo a expressão 'rádio e televisão' pelo texto contido na parte final da alínea 'd' do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição: 'modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita'".

Do processo legislativo se depreende, como disseram o Presidente da República, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, que a atividade mencionada no dispositivo questionado, o qual se refere a serviço de inserção de materiais de propaganda e publicidade em meios, e não a divulgação desses materiais, não se confunde com o núcleo dos serviços de comunicação propriamente ditos.

Vale ressaltar, ademais, que a Corte, no julgamento do RE nº 572.020 /DF, redator do acórdão o Ministro **Luiz Fux** , estabeleceu diferença entre serviços preparatórios aos de comunicação e serviços de comunicação, concluindo que os primeiros não se encontram no âmbito da materialidade do ICMS-comunicação.

Na ocasião, Sua Excelência destacou que o texto constitucional autoriza a tributação das prestações de serviço de comunicação propriamente dito por meio desse imposto, não sendo permitido ao legislador nem ao intérprete "estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam".

Em voto-vista, também registrei não ser possível a alteração ou a ampliação, no plano infraconstitucional, do campo de incidência tributária no plano estabelecido pela Constituição Federal e observei que, embora

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

consista a habilitação de aparelho telefônico (atividade que estava lá em questionamento) em etapa imprescindível à operacionalização do serviço de comunicação (na espécie, serviço de telecomunicação), com esse não se confundia.

O julgado foi assim ementado:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. HABILITAÇÃO DE APARELHOS CELULARES. A LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES (ART. 60, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97) NÃO PREVÊ O SERVIÇO DE HABILITAÇÃO DE TELEFONIA MÓVEL COMO ATIVIDADE-FIM, MAS ATIVIDADE-MEIO PARA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. A ATIVIDADE EM QUESTÃO NÃO SE INCLUI NA DESCRIÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO CONSTANTE DO ART. 2º, III, DA LC 87 /1996, POR CORRESPONDER A PROCEDIMENTO TIPICAMENTE PROTOCOLAR, CUJA FINALIDADE REFERE-SE A ASPECTO PREPARATÓRIO. OS SERVIÇOS PREPARATÓRIOS, TAIS COMO HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA, CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS, QUE CONFIGURAM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS, POSTO SERVIÇOS DISPONIBILIZADOS DE SORTE A ASSEGURAR AO USUÁRIO A POSSIBILIDADE DO USO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CONFIGURANDO AQUELES TÃO SOMENTE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS DESTES, NÃO INCIDINDO ICMS. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 2º, 150, I, E 155, II, DA CF/88. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, configuram atividades-meio ou serviços suplementares. O serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (REsp. 402047/MG, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2003, DJ 09/12/2003). 2. A interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) leva ao entendimento de que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos, no momento em que são

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 69/98. Tais serviços configuram, apenas, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação, et por cause, estão fora da incidência tributária do ICMS. 3. A Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não sendo dado ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam. Não tipificando o fato gerador do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. Consectariamente, inexiste violação aos artigos 2º, 150, I, e 155, II, da CF/88. 4. O Direito Tributário consagra o princípio da tipicidade, de maneira que, sem lei expressa, não se pode ampliar os elementos que formam o fato gerador, sob pena de violar o disposto no art. 108, § 1º, do CTN. 5. In casu, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, a atividade de habilitação não se inclui na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço, serviços meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita, meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação. 6. O ato de habilitação de aparelho móvel celular não enseja qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações. O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária. 7. Ex positis, nego provimento ao recurso extraordinário" (RE nº 572.020/DF, Tribunal Pleno, redator do acórdão o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 13/10/14).

Fazendo referência a tal compreensão, cito: RE nº 912.888/RS, Tribuna Pleno, Relator o Ministro **Teori Zavascki** , DJe de 10/5/17.

Julgo que essa orientação, **mutatis mutandis** , pode ser aplicada ao presente caso.

A atividade de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais,

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00

periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) pode ser compreendida como ato preparatório ao serviço de comunicação propriamente dito.

Reitere-se o que disse o Senador Dornelles na CAE: trata-se de atividade de " **'inserir' o material publicitário** [ou de propaganda] **no espaço contratado e não de 'veicular', ato próprio de divulgação de conteúdos (notícias, informações e entretenimento) por meio de comunicação social** " (grifo nosso).

Tal atividade, embora seja imprescindível à operacionalização do serviço de comunicação social, encontra-se, por ser preparatório desse serviço, fora do âmbito de materialidade do ICMS-comunicação.

Ademais, a atividade em questão não desborda do conceito de serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS, mormente quando se considera a interpretação ampla desse conceito, à luz dos precedentes já mencionados. Nesse contexto, registre-se ser evidente a existência, na atividade aludida no subitem ora impugnado, de um fazer humano em prol de outrem.

Da parte dispositiva

Ante o exposto, julgo improcedente a ação direta de inconstitucionalidade.

Proponho a fixação da seguinte tese de julgamento:

> É constitucional o subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº157/16, no que propicia a incidência do ISS, afastando a do ICMS, sobre a prestação de serviço de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 25/02/2022 00:00