

ALARGAMENTO DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

EXPANSION OF THE CONCEPT OF SERVICE IN THE JURISPRUDENCE OF THE FEDERAL SUPREME COURT

Djulia Raphaella L. Portugal Amâncio¹

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO; 1. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN; 1.1 Competência Municipal para instituir o ISS; 1.2. Conceito de serviço para fins de incidência de ISS na doutrina brasileira; 2. JULGAMENTO QUE DEU ORIGEM AO ENTENDIMENTO FIXADO NA SÚMULA VINCULANTE 31; 3. ANÁLISE DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF; 3.1. Contrato de Planos de Saúde 3.2. Contrato de Franquia; 3.3. Atividade de apostas e Taxatividade da Lista Anexa; 3.4. O alargamento do conceito de serviço na jurisprudência do STF; CONCLUSÃO.

RESUMO

O presente trabalho abordará o conceito de serviço dado pela jurisprudência do STF para fins de definição de competência tributária, buscando responder se a Suprema Corte tem alargado o conceito de serviço para fins de incidência de ISS. Para tanto, foi realizada revisão de literatura e pesquisa jurisprudencial dos *leading cases* que discutiram a matéria. O texto para examinar o percurso da jurisprudência do STF em relação ao conceito de serviço, antes estuda a competência para instituição do ISS e suas limitações legais e constitucionais, o conceito de serviço dado pela doutrina e o julgamento em que foi fixada a tese de Súmula Vinculante 31. A conclusão que se chegou é que as decisões proferidas pelo STF apontam para o afastamento do conceito de serviço estampado na Súmula Vinculante 31, sem efetivamente cancelar a referida súmula.

Palavras-chave: Imposto sobre Serviço de qualquer natureza; Súmula Vinculante; STF; serviço.

ABSTRACT

This paper will address the concept of service given by the STF jurisprudence for purposes of defining tax jurisdiction, seeking to answer whether the Supreme Court has broadened the concept of service for purposes of ISS levy. For that, a literature review and jurisprudential research of the leading cases that discussed the matter were carried out. The text to examine the trajectory of the STF jurisprudence in relation to the concept of service, before studying the

¹ Advogada. Graduada em Direito pelo Instituto de Direito Público de Brasília (IDP). Pós-Graduada em Direito Tributário e Finanças Públicas. Pós-Graduada em Direito e Processo do Trabalho.

competence to establish the ISS and its legal and constitutional limitations, the concept of service given by the doctrine and the judgment in which the Precedent thesis was established Binding 31. The conclusion reached is that the decisions rendered by the STF point to the removal of the concept of service embodied in Binding Precedent 31, without effectively canceling the aforementioned summary.

Keywords: Service tax of any nature; binding precedent; STF; service.

INTRODUÇÃO

Este artigo discute o entendimento do STF sobre o conceito de serviço para fins de definição de competência tributária prevista na constituição federal de 1988.

O tema é relevante, por conta da maneira como o constituinte utiliza esse conceito para demarcar os limites da competência estadual e municipal, e particularmente interessante, tendo em vista a maneira como a digitalização da economia acaba borrando o conceito de serviço que foi utilizado pelo texto constitucional.

O art. 156, III, da CF autoriza a instituição do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza, desde que não abrangidos pelo art. 155, II, CF e que serão definidos em lei complementar. No entanto, o legislador constitucional não definiu de forma explícita o que seria serviço para fins de incidência do tributo, o que ainda gera diversas discussões no judiciário e na doutrina, ainda mais com o advento de novas tecnologias.

Mesmo não havendo a conceituação direta do que seria serviço, é essencial delimitar seu escopo, pois o legislador municipal deve respeitar os preceitos constitucionais ao definir o campo material do tributo.

A jurisprudência do STF estampada na Súmula Vinculante 31 em que se discutia a constitucionalidade da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, fixou entendimento de que só seria serviço se envolvesse uma obrigação de “fazer”, um esforço humano.

Porém, nos últimos anos o STF, ao discutir o conceito de serviço para fins de incidência do ISS, decidiu que a divisão entre obrigações só faz sentido no Direito Civil e que o vocábulo “serviço” também deve ser interpretado com base também na ciência econômica.

Diante desses novos julgados e do fato da súmula vinculante 31 continuar vigente, questiona-se no presente trabalho se “O STF tem alargado o conceito de serviço para fins da incidência de ISS?”

A hipótese de que se parte é a de que o STF tem sim ampliado o conceito de serviço e afastado o entendimento estampado na Súmula 31, de que serviço seria apenas na hipótese de obrigação de “fazer” que envolva esforço humano.

A metodologia utilizada consiste em revisão de literatura e análise dos julgados do STF. Foram analisados os *leading cases* da matéria com o fim de examinar como o Tribunal vem ampliando a demarcação do conceito de serviço, diante do quadro jurisprudencial até então instalado.

Espera-se que o texto possa esclarecer o percurso da jurisprudência do STF no tocante ao conceito de serviço e como ele tem sido elasticado. Para tanto, este artigo pretende examinar a competência constitucional para instituição do ISS, bem como suas limitações constitucionais e legais, o conceito de serviço para fins de incidência de ISS na doutrina brasileira, o julgamento que deu origem a Súmula Vinculante 31 e analisar as decisões proferidas pelo STF que discutem esse conceito.

1. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN

O capítulo que se segue pretende analisar a competência municipal para instituir o ISS, sua previsão constitucional e legal e o conceito de serviço na doutrina.

1.1. Competência Municipal para instituir o ISS

A competência tributária é a aptidão para instituir tributos, e possui características como inegabilidade, privatividade, faculdade de exercício e irrenunciabilidade². Essa competência é autorizada e repartida pela Constituição e é uma norma rígida, ou seja, não pode ser alterada por dispositivo infraconstitucional.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) é de competência municipal e está previsto no art. 156, inciso III, da Constituição. Essa competência não pode ser delegada para outro ente, tendo em vista o princípio da autonomia municipal, previsto no art. 30, III, da CF. A competência municipal para instituir o ISS não pode ser transferida nem por emenda constitucional, tendo em vista o previsto no art. 60, § 4º, I, da CF.

² CARANZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12ª ed. Malheiros, São Paulo, 1999.

No entanto, o Município pode transferir para outra pessoa política a arrecadação e a fiscalização do tributo, sem recair em inconstitucionalidade, o que também é autorizado pelo art. 7º do CTN.

O art. 156, inciso III, da CF, confere aos municípios a competência para instituir imposto sobre serviços, desde que não compreendidos no art. 155, inciso II (ICMS)³. Caso o município tente tributar qualquer fato que ultrapasse o conceito de serviço será considerado inconstitucional por invasão de competência de outro ente⁴.

No âmbito infraconstitucional, o ISS é regulado pela Lei Complementar nº 116/03, que em seu artigo 4º definiu que o contribuinte do referido imposto é o prestador de serviço, tal limitação pessoal já existia desde 1968 estampada no art. 10º do Decreto Lei nº 406. A restrição pessoal foi feita pelo legislador infraconstitucional, pois a Constituição não prevê delimitações de sujeito passivo em relação ao ISS, como bem explica o professor Marçal Justen Filho:

“Nem há, nesse tópico, qualquer matéria atinente a limitação ao poder de tributar. Se, como visto, a Constituição Federal atribuiu competência ampla, sujeita apenas aos limites decorrentes de imunidade, os limites constitucionais da competência tributária atribuída ao Município coincidem com os limites lógicos-jurídicos do âmbito de possível incidência. Fora parte das hipóteses de imunidade, todos os sujeitos conviventes em sociedade, que praticarem conduta que se submeta aos critérios material, espacial e temporal da hipótese de incidência, podem ser abrangidos pelo aspecto pessoal.”⁵

Assim, verifica-se que mesmo não havendo limitação pessoal do contribuinte do ISS pela constituição tal limitação foi feita pela legislação infraconstitucional, que delimitou que o contribuinte será o prestador de serviço que pode ser pessoa física, como o trabalhador autônomo, ou jurídica.

Em relação ao aspecto material, mesmo a constituição federal definindo o imposto sobre serviço de qualquer natureza o que se entende e é que a tributação ocorre sobre a prestação de serviços. Restringir apenas ao vocábulo serviço não abrange os elementos indispensáveis a configuração deste, como o prestador e o tomador⁶.

Aliado a isso, a própria Lei Complementar estende a materialidade a prestação de serviços e determina a incidência do tributo mesmo que o serviço não seja a atividade preponderante do prestador.

³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. 1ª Ed. 1965. Rio de Janeiro.

⁵ FILHO, Marçal Justen. O Imposto sobre Serviço na Constituição. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985.

⁶ MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

A Constituição remete à lei complementar a definição dos serviços que incidirão, entretanto, algumas atividades levantam debates sobre a incidência do ISS que são levados ao STF. Esses debates, em sua maioria, giram em torno de definir se uma atividade é ou não serviço para fins de incidência do ISS. No próximo tópico será analisado o conceito de serviço para a doutrina antes de se analisar o que vem entendendo a jurisprudência da Suprema Corte.

1.2. Conceito de serviço para fins de incidência de ISS na doutrina brasileira

É fundamental a delimitação do que é serviço para fins de incidência tributária, pois a ausência de conceito explícito, não significa que o ente tenha liberdade total para fazer essa definição, mesmo que a constituição autorize a definição de serviço em lei complementar, como bem apontado por Geraldo Ataliba:

“A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade para ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.”⁷

Assim, constata-se que o legislador tem competência para definir os serviços tributáveis, mas deve se basear nos preconceitos constitucionais e respeitar seus limites, no momento de definir o campo material do tributo⁸.

A definição do conceito de serviço, é fundamental para o legislador complementar, no momento de definir quais os serviços, para o legislador municipal, no momento da instituição do tributo por lei e para o contribuinte, para que este possa identificar o imposto devido está dentro dos limites da constitucionalidade⁹.

Passada a análise da importância do conceito de serviço e os limites constitucionais que devem ser respeitados pelos legisladores infraconstitucionais, explanaremos o conceito de serviço dado por alguns doutrinadores.

Para Hugo de Brito Machado, o vocábulo “serviço”, possui vários significados, mas dentre eles a ideia de que seria uma ação que supre uma necessidade¹⁰. Em linha análoga, Aires

⁷ ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços – Diversões Públicas -Convites e Ingressos Gratuitos. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 1971.

⁸ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

⁹ LIMA, Júlia Silva e. ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listados no anexo da LC nº 116/03. In: Tôres, Heleno Taveira, ISS na Lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueru. Manoele, 2004.

Barreto leciona que serviço é uma espécie do gênero trabalho, sendo um esforço humano desenvolvido em favor de terceiros ¹¹.

Já para um “serviço”, ser considerado “serviço tributável” é necessário que haja fim econômico:

“Só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico. Somente aqueles fatos que tenham real conteúdo econômico poderão ser erigidos em materialidade da hipótese de incidência do ISS, dado que é a dimensão econômica de cada fato, que irá permitir que sua ocorrência concreta dimensione, de alguma maneira, o tributo e, portanto, possa a ser reconhecida como indicio de capacidade contributiva”. ¹²

Sendo assim, conclui-se que serviços prestados gratuitamente ou em fazer próprio não são tributados pelo ISS. Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, também não são tributados pelo ISS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, por serem de competência dos estados e do Distrito Federal, nem os serviços públicos prestados, tendo em vista o princípio da imunidade recíproca e nem os serviços prestados em subordinação, como emprego ¹³.

Importa destacar ainda, que não é tributada a prestação de serviço, não sua fruição, conforme regulado por lei complementar, o contribuinte é o prestador do serviço e não quem usufrui.

Visto o conceito puro de serviço, passamos a analisar o que seriam os serviços de para fins de incidência de ISS. Como a Constituição não tem previsão expressa sobre o que seria serviço para fins de tributação, alguns doutrinadores defendem que deve-se observar o Direito Privado, não sendo autorizado ao legislador ordinário alterar o conceito, conforme previsto no art. 110, do CTN ¹⁴.

Buscando no Direito Privado um conceito, baseado nos arts. 593 a 609 do Código Civil, verifica-se que existem obrigações de dar e de fazer, Aires Barreto assim conceitua esses institutos: “Nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum* consiste a prestação em entregar alguma coisa (dar), enquanto as *in faciendo* referente a ato ou serviço a cargo do devedor (prestador)” ¹⁵.

Pode-se, ainda, classificar prestação de fazer como “aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição do bem, ainda que ela possa

¹¹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

¹² *Ibidem*.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário? Linguagem e método. 7ª ED. São Paulo. Noeses, 2018.

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2ª ED. São Paulo: Atlas, 2014.

¹⁵ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

eventualmente ocorrer¹⁶. Assim, serviço possui características de uma obrigação “de fazer” em face de outrem, diante disso, pode-se afirmar que as obrigações de fazer ensejam a incidência do ISS, mas as obrigações de dar não.

Com isso, conclui-se que “o serviço que pode ser sujeitar ao ISS é o esforço humano em benefícios de terceiros como fim do contrato de prestação de serviços”¹⁷. Fixado o conceito de serviço dado pela doutrina e pelo direito privado, no próximo capítulo analisaremos como a jurisprudência do STF interpreta o art. 156, III, da CF.

2. JULGAMENTO QUE DEU ORIGEM AO ENTENDIMENTO FIXADO NA SÚMULA VINCULANTE 31

No ano de 2000, no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121-3/SP¹⁸ o Min. Marco Aurélio, proferiu voto vencedor pela inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre operação de locação de bens móveis, com o fundamento de que o referido tributo só incide em obrigações típicas de fazer.

Tal julgamento foi decorrente de outros julgados no mesmo sentido que modificaram o entendimento do STF aplicado por mais de trinta anos de que poderia incidir ISS sobre bens móveis caso a contratação não fosse apenas para o uso do bem, mas também para prestação de um serviço¹⁹. Neste capítulo examina-se o julgamento que deu origem ao entendimento firmado na súmula vinculante 31.

No julgamento do RE 116.121-3/SP discutia-se a constitucionalidade da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis e a violação ao art. 110, do CTN, uma vez que a incidência do referido imposto sobre locação seria desconstruir o conceito de serviço dado pelo código civil.

O relator Min. Octavio Gallotti conheceu do recurso, mas negou-lhe provimento. Para tanto, fundamentou, em síntese, que a jurisprudência do STF nas duas turmas era de que a locação de bens móveis é a venda do direito de uso e fruição da coisa, o que acaba por constituir

¹⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC nº 18/65 à LC nº 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

¹⁷ Lima, Júlia Silva e. ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116121, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julg. 11 out. 2000, DJ 25 mai. 2001.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 112947, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julg. em 19 jun. 1987, DJ 07 ago. 1987 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 115103, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, julg. 22 mar. 1988, DJ 29 abr. 1988.

um serviço²⁰. Fundamentou também que nestes casos ocorre a *utilitatis causa*, pois o bem móvel locado é utilizado na prestação de um serviço.

Importa destacar, que o relator não afirmou que a locação, no sentido de cessão de bem, seria enquadrada como serviço, mas que no caso em contrato a locação de guindaste era uma atividade econômica que não se tratava apenas de cessão da máquina e que, sendo assim poderia ser enquadrada como serviço tributável.

O Min. Octavio Galloti foi acompanhado pelos Ministros Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Maurício Corrêa e Nelson Jobim. No entanto, o Min. Marco Aurélio abriu divergência dando provimento ao recurso do contribuinte por entender que o fato gerador do ISS ocorre apenas quando há envolvimento de esforço humano.

O Min. Celso de Mello acompanhou a divergência, sob o fundamento de que o ISS somente poderia incidir sobre obrigações de fazer, asseverou ainda que o ente no exercício de sua competência só pode qualificar como tributados atos e fatos que sejam serviço de fato.

Os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello foram acompanhados pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches, Neri da Silveira e Moreira Alves e a turma, por maioria, deu provimento ao recurso do contribuinte para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão "locação de bens móveis", constante do item 79 da lista de serviços a que se refere o Decreto-lei nº 406/ 1968. O julgado foi assim ementado:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional²¹.

Em decorrência de diversos julgados no mesmo sentido foi aprovada a súmula vinculante 31 que segue vigente até os dias de hoje:

Súmula vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis²².

Entretanto, foram proferidas decisões em situações de locações mistas, que envolvem locação de bem móvel e prestação de serviço no mesmo contrato, em que o STF

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 115103, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, julg. 22 mar. 1988, DJ 29 abr. 1988.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116121, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julg. 11 out. 2000, DJ 25 mai. 2001.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. Tribunal Pleno, Dj 17 fev. 2010.

afastou a incidência da Súmula vinculante 31 e autorizou a cobrança do ISS²³. Fato que aponta para uma possível mudança no entendimento da Suprema Corte, como veremos no próximo capítulo.

3. ANÁLISE DO CONCEITO DE SERVIÇO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Observando algumas decisões proferidas pelo STF, como já dito, desprende-se que a Corte tem caminhado para um alargamento do conceito de serviço, a partir de agora analisaremos algumas dessas decisões.

3.1. Contrato de Planos de Saúde

O RE 651.703/PR²⁴, Tema 581 da repercussão geral, de relatoria do Min. Luiz Fux discutia a inconstitucionalidade da incidência de ISS sobre a atividade de administração de planos de saúde. O recurso extraordinário foi interposto pelo contribuinte Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA que defendia a não incidência do ISS, pois a atividade das empresas de seguro de saúde consiste em obrigação de dar e não de fazer.

O contribuinte argumentou ainda que para classificar uma obrigação deve ser analisado o interesse buscado pelo credor da prestação, sendo irrelevante a atividade-meio para satisfação do objetivo dos usuários.

O STF negou provimento ao recurso do contribuinte fixando a seguinte tese:

A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis²⁵.

Em seu voto condutor o relator o Min. Luiz Fux destacou alguns pontos: a necessidade de aplicar extensivamente a expressão “de qualquer natureza” prevista na Constituição Federal, que o vocábulo “serviço” deve ser interpretado com base também na

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3142, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. 05 ago. 2020, DJe-246, 09 out. 2020.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651703. Relator Ministro Luiz Fux. Dje 29/09/2016.

²⁵ Idem.

ciência econômica. O voto destacou ainda que deve ser aplicado o conceito de serviço previsto no Código de Defesa do consumidor.

O ministro relator também afastou a jurisprudência da Corte que aplicava o conceito do Código Civil para definir que o ISS apenas incidiria nas obrigações de fazer. Para tanto, fundamentou que a dicotomia entre obrigação de dar e fazer faz sentido apenas no Direito Civil, mas não no Direito Tributário, uma vez que classificar as obrigações afastaria o que o legislador constitucional buscou com o ISS.

O ministro Marco Aurélio divergiu reafirmando a jurisprudência fixada na súmula vinculante 31 e ressaltando a importância da dicotomia entre obrigação de dar e fazer. No entanto, a maioria acompanhou o relator negando provimento ao extraordinário e autorizando a incidência do ISS nas operadoras de planos de saúde e seguro-saúde. Depois deste julgamento vieram outros que também afastaram a dicotomia entre obrigação de dar e fazer anteriormente aplicada.

3.2. Contrato de Franquia

Em 2010 foi reconhecida a repercussão geral da matéria sob o tema 300 de repercussão geral. Trata-se de recurso extraordinário interposto pela Venbo Comércio de Alimentos Ltda contra o município do Rio de Janeiro.

O contribuinte impetrou mandando de segurança buscando a declaração de inexistência de relação jurídica tributária entre ele e a cidade do Rio de Janeiro no que tange a incidência do ISS sobre os *royalties* decorrentes dos contratos de franquias. A sentença denegou a segurança e a decisão foi mantida em segunda instância.

O RE 603.136/RJ de relatoria do Ministro Gilmar Mendes foi julgado em maio de 2020²⁶.

O STF por maioria negou provimento ao recurso extraordinário do contribuinte e fixou a tese de que é constitucional a incidência de ISS sobre contratos de franquias, nos termos do voto do relator.

O Ministro Gilmar Mendes em seu voto fundamentou em uma linha bem distinta da acolhida no RE nº 116.121-3/SP, afirmando que não é possível mais realizar uma distinção entre obrigação de dar e fazer e que este entendimento estaria velho. Para o relator o contrato de franquias inclui prestações de “dar” e de “fazer”.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 603.136/RJ. Relator Ministro Gilmar Mendes. Dje 16/06/2020.

O relator fundamentou que não se trata apenas de uma obrigação de dar, visto que envolve cessão de direitos, assistência técnica, distribuição de produtos e serviços, administração de negócios, direcionamento de montagem das lojas, publicidade, treinamento de funcionários, dentre outras prestações.

O Ministro Gilmar também destacou que não se pode falar em divisão entre “atividade-meio” e “atividade fim”, pois o contrato de franquia envolveria ambas as atividades. Concluiu asseverando que esta distinção geraria a criação de uma atividade econômica as margens da tributação o que violaria os princípios do sistema tributário nacional o que dificultaria a garantia de direitos fundamentais pelo Estado.

O relator foi acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Roberto Barroso.

O Ministro Marco Aurélio abriu divergência e foi acompanhado pelo Ministro Celso de Mello. Para O Ministro Marco Aurélio o contrato de franquia é sobre a disponibilização da marca ou patente, sendo os demais desdobramentos do contrato apenas acessórios.

Neste caso, verifica-se o afastamento da tese fixada na súmula vinculante 31, pois segundo Aires F. Barreto o contrato de franquia é “contrato pelo qual uma pessoa, mediante certas condições, cede à outra o direito de comercializar produtos ou marcas de que é titular”²⁷, sendo assim trata-se de uma modalidade de cessão de direitos.

Sendo a locação uma espécie de cessão de direitos fica configurada uma obrigação de dar, sendo assim se enquadraria nos moldes da súmula 31²⁸, mas o STF decidiu que se tratava de contrato de natureza híbrida, existindo prestação de serviço e dessa forma poderia incidir o ISS.

3.3. Atividade de apostas e Taxatividade da Lista Anexa

²⁷ BARRETO, Aires F. ISS não incidência sobre franquias. Revista de Direito Tributário, n. 68, p. 216-224, 1994. p. 223.

²⁸ GONÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. O APARENTE OVERRULING DA SÚMULA VINCULANTE NÚMERO 31 PELAS RECENTES DECISÕES DO STF SOBRE ISS. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-aparente-overruling-da-sumula-vinculante-n-31-pelas-recentes-decisoes-do-stf-sobre-iss-por-carla-de-lourdes-goncalves-e-hendrick-pinheiro/>. Acesso em 29/7/2021.

O RE 634.764²⁹, Tema 700 de Repercussão Geral, de relatoria do Min. Gilmar Mendes, discutia a incidência de ISS sobre a exploração da atividade de apostas. O processo foi julgado em 2020.

O recurso do contribuinte foi, por maioria, provido parcialmente, sendo firmada a seguinte tese:

“Recurso Extraordinário com repercussão geral. Tema 700. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre exploração de atividade de apostas. Possibilidade. 4. Base de cálculo. Valor a ser remunerado pela prestação do serviço. Inconstitucionalidade da tributação do valor total da aposta. 5. Recurso extraordinário parcialmente provido.”

O relator fundamentou em seu voto condutor que a distinção entre obrigação de dar e fazer ainda pode ser utilizada para justificar a incidência do ISS, mas destacou seu entendimento de que esta definição nem sempre é suficiente para enquadrar uma atividade.

Fundamentou ainda, com base no conceito dado pelo professor Kiyoshi Harada,³⁰ que serviço é prestar trabalho ou atividade a terceiro, e que sendo assim, diante do objetivo econômico, há serviço na atividade venda de bilhete de apostas.

O Min. Gilmar Mendes foi acompanhado pela maioria e foi firmada tese no sentido de ser constitucional a incidência do ISS, sobre exploração da atividade de apostas. A única divergência foi do Min. Marco Aurélio, que entendeu que venda de apostas não é serviço.

O Ministro, redator do voto do processo em que foi firmado o entendimento da súmula vinculante 31, fundamentou que serviço não pode ser confundido com venda e que, neste caso não a obrigação de fazer.

Neste caso, mesmo o voto do relator tendo partindo de que a venda de bilhetes seria obrigação de fazer, este julgamento também se afastou do fundamento utilizado no entendimento da súmula 31.

No RE 784.439³¹, Tema de Repercussão Geral 296, também julgado em junho de 2020, o STF decidiu que “*É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva*”.

O recurso, de relatoria do Min. Rosa Weber, discutia duas questões, a primeira se a lista de serviços seria taxativa ou exemplificativa e a segunda era se a interpretação da referida lista seria extensiva ou restritiva.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 634764, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 08 jun. 2020, DJe 01 jul. 2020.

³⁰ HARADA, Kiyoshi. ISS. Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2014.

³¹ BRASIL. STF. 784439, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe15 set. 2020.

Por maioria o STF negou provimento ao recurso do contribuinte, sendo firmado o entendimento esboçado no voto da relatora. A Min. Rosa Weber para decidir pela taxatividade da lista fundamentou, com base na jurisprudência da Suprema Corte, que o inciso III do art. 156 prevê que são tributados os serviços definidos em lei complementar e que essa, definindo os serviços tributáveis, está realizando sua finalidade principal e prevista na constituição.

Já para decidir que a interpretação da lista é ampliativa para todos os itens da lista de serviços a relatora asseverou que “*os efeitos jurídicos de um fenômeno dependem daquilo que ele é realmente, e não do nome a ele atribuído pelas partes*”³², destacou que nesse sentido é o § 4º do art. 1º da LC 116/2003. A relatora foi acompanhada pelos Ministros Luiz Fux, Cármen Lúcia, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Os Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski acompanhavam a relatora, mas divergiam quanto a tese fixada. O Min. Gilmar sugeriu que a interpretação da lista fosse extensiva somente nos casos em que exista abertura textual (“congêneres”, “qualquer”, “quaisquer”, “outros”). O Ministro Marco Aurélio divergiu, fixando tese de que a lista de serviços é taxativa e deve ser interpretada restritivamente.

Neste julgando também se vislumbra a ampliação do conceito e serviço, pois a relatora destaca que pode ser tributado como serviço atividades que não se enquadram em outra categoria.

3.4. O alargamento do conceito de serviço na jurisprudência do STF

Passada a análise dos precedentes citados, em que o Supremo Tribunal Federal discute o conceito de serviço para fins de imposição do imposto sobre serviços de qualquer natureza, verifica-se que o STF tem caminhado para uma tendência de revisão da orientação anteriormente assumida e por conseguinte de ampliação do conceito de serviço para fins fiscais.

Percebe-se claramente que os votos mais recentes têm se afastado de definição de que serviço seria uma obrigação de fazer e não de dar, estampada no julgamento que deu origem à súmula vinculante 31, o que fica claro na fundamentação dos votos dos Ministros, como por exemplo nos REs 651.703/PR e RE 603.136/RJ.

A Suprema Corte parece ainda relutante quanto a possibilidade de rediscutir diretamente esse conceito inclusive promovendo o cancelamento da súmula vinculante 31, mas

³² Idem.

não se pode negar que indiretamente na fundamentação das decisões o STF tem negado as premissas da referida súmula.

O que resta é aguardar para saber por quanto tempo o fundamento da súmula vinculante 31 será afastado implicitamente antes de proporem seu efetivo cancelamento ou adaptação.

CONCLUSÃO

Esse artigo pretendeu analisar como o STF conceitua “serviço” para fins de incidência de ISS, previsto no art. 156, III, da CF através de pesquisa bibliográfica e consulta jurisprudencial.

Para se atingir a compreensão do tema e o objetivo principal, de esclarecer o percurso da jurisprudência do STF no tocante ao conceito de serviço e como ele tem sido elástico, se analisou a competência municipal para instituir o ISS, bem como a limitação material e pessoal do referido tributo. Analisou-se também o conceito de serviço dado pela doutrina, para em seguida analisar a delimitação dada pela jurisprudência do STF no julgamento que deu origem a Súmula Vinculante 31 e nos novos processos que discutiram o tema.

No momento da análise do conceito de serviço na doutrina, verificou-se que diante da ausência de conceito expresso na constituição do que seria serviço, alguns doutrinadores defendem que o legislador constituinte se baseou no conceito do Direito Privado, especialmente na divisão das obrigações entre “dar” e “fazer” para delimitar o alcance do tributo. Assim, para caracterizar serviço para fins de incidência do ISS seria necessário que a atividade envolvesse uma obrigação de fazer com fim econômico.

Esse entendimento também era o do STF, inclusive com a aprovação da súmula vinculante 31. No entanto, analisando as decisões do STF que também enfrentaram o tema verifica-se que a Suprema Corte tem caminhado para uma ampliação desse conceito.

Diante disso, pode-se afirmar que o STF tem sim alargado o conceito de serviço para fins da incidência de ISS.

Assim, a hipótese do trabalho, de que o STF em novos julgamentos tem sim afastado o conceito de serviço estampado na súmula 31 de que serviço seria apenas na hipótese de obrigação de “fazer” que envolva esforço humano, se confirmou. É o que pode se afirmar, tendo em vista que desde o RE 651.703/PR a Suprema Corte quando revisita o tema afasta o entendimento da súmula vinculante 31.

Inclusive nos julgamentos dos RE 651.703/PR, RE 603.136/RJ e RE 634.764 o voto vencedor afasta expressamente a dicotomia entre obrigações de “dar” e “fazer”, fundamentando que esta já não seria suficiente para delimitar o que seria serviço ou que estaria ultrapassada. Porém, em que pese esses novos julgamentos a súmula vinculante 31 não foi cancelada e nem atualizada.

Sendo assim, verifica-se que sim, o STF tem alargado o conceito de serviço para fins da incidência de ISS sem efetivamente cancelar a súmula 31. Isso porque da análise dos últimos processos que enfrentaram o tema do conceito de serviço, constata-se que a Suprema Corte afastou expressamente o entendimento firmado na súmula vinculante 31, mas sem cancelá-la.

Assim, ao contribuinte do referido tributo resta continuar pedindo a aplicação da súmula vinculante 31 ao seu caso, caso seja favorável, enquanto o STF não atualiza ou cancela tal súmula.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços – Diversões Públicas -Convites e Ingressos Gratuitos. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, 1971.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BARRETO, Aires F. ISS não incidência sobre franquias. Revista de Direito Tributário, n. 68, 1994.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma: doutrina e jurisprudência da EC nº 18/65 à LC nº 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 112947, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, DJE 07/08/1987

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 115103, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, DJE 29/04/1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116121, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJE 25/05/2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. Tribunal Pleno, DJE 17/02/2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 651703. Rel. Ministro Luiz Fux. DJE 29/09/2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3142, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe, 09/10/20206

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 634764, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJE 01/07/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 603.136/RJ. Relator Ministro Gilmar Mendes. DJE 16/06/2020.

BRASIL. STF. 784439, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJE 15/09/ 2020.

CARANZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12ª ed. Malheiros, São Paulo, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário? Linguagem e método. 7ª ED. São Paulo.
FALCÃO, Amílcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. 1ª Ed. 1965. Rio de Janeiro.
FILHO, Marçal Justen. O Imposto sobre Serviço na Constituição. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985.

GONÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. O APARENTE OVERRULING DA SÚMULA VINCULANTE NÚMERO 31 PELAS RECENTES DECISÕES DO STF SOBRE ISS. XVII Congresso Nacional de Estudos Tributários. IBET Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. 2020. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/o-aparente-overruling-da-sumula-vinculante-n-31-pelas-recentes-decisoes-do-stf-sobre-iss-por-carla-de-lourdes-goncalves-e-hendrick-pinheiro/>. Acesso em 29/7/2021.

HARADA, Kiyoshi. ISS. Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2014.

LIMA, Júlia Silva e. ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza. 2019. 154 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. O conceito de serviço e algumas modalidades listados no anexo da LC nº 116/03. In: Tôrres, Heleno Taveira, ISS na Lei complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manoele, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS – Aspectos teóricos e práticos. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.