



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764/RJ

RECORRENTE: JOCKEY CLUB BRASILEIRO

RECORRIDO: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

RELATOR: MINISTRO GILMAR MENDES

PARECER ASSEP/SGJ/PGR Nº 388093/2019

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 700. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN). INCIDÊNCIA. EXPLORAÇÃO DE JOGOS E APOSTAS LÍCITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONSTITUCIONALIDADE. IMPOSTO DE RENDA (IR). BITRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DA VENDA.

1. É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de exploração de jogos e apostas lícitos— tais como a venda de bilhetes, de pules ou de cupons de apostas —, sendo válida a adoção do valor de venda dessas como base de cálculo da exação.

Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.

Excelentíssimo Senhor Ministro Relator,

Trata-se de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, representativo do Tema 700: constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

de exploração de jogos e apostas lícitos — tais como a venda de bilhetes, de pules ou de cupons de apostas — e a validade da base de cálculo utilizada.

O recurso foi interposto pelo Jockey Clube Brasileiro contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, proferido em mandado de segurança impetrado pelo recorrente, que manteve o indeferimento da ordem, assim ementado:

Apelação. Ação de Mandado de Segurança. ISS cobrado pelo Município relativamente a apostas turfísticas. Sentença denegatória da ordem requerida pela entidade impetrante. Inconformação da requerente. Alegação da existência de coisa julgada. Preliminar afastada. As decisões pretéritas aludidas, que autorizam o reconhecimento da coisa julgada, na verdade, referem-se a questões envolventes a valores e a períodos de tempos diversos dos considerados na presente ação. Mesmo existindo identidade de partes nas lides de referência, ademais, não há, na hipótese, identidade de causa petendi. E, o art. 469, I, do CPC, ainda enfatiza que não fazem coisa julgada os motivos expostos na sentença. A questão de fundo abordada na lide resolvia-se à disciplina do art. 8º do D.L. 406/68, combinadamente com o art. 156 e seu item III da Constituição Federal e na redação da L.C. 56/87, nºs. 60, b e 61, de acordo, também com a lei tributária do Município interessado. No caso, o tributo incide sobre o negócio que tem a atividade de apostas turfísticas como objeto. No julgar o Resp. 85.543/RJ, o Egrégio STJ decidiu: Tributário. Imposto sobre serviços. Distribuição de Pules ou Cupons de Apostas. A exploração do jogo constitui serviço (LC 56/87) e é tributável na forma da lei municipal, seja



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

quando a venda de apostas se dá pela própria entidade turfística, seja quando é feita por terceiros. Julgado monocrático que deu à lide adequada solução jurídica. Mesmo à regulação atual da L.C. 116/2003, a matéria, à disciplina do seu item 19, continua com a mesma feição. Apelo, quanto ao mérito, improvido.

No recurso extraordinário (fls. 846-876 do arquivo pdf resultante da digitalização dos autos), o recorrente, primeiramente, alega violação aos arts. 5º, incisos XXXV e LV, e 93, inciso IX, da Constituição Federal, considerando suposta negativa de prestação jurisdicional adequada mesmo após a oposição de embargos de declaração.

Diz não apreciadas as questões relativas à invasão da competência tributária da União com a instituição do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a venda de pules, que entende corresponder a um Imposto de Renda (IR) mascarado.

Sustenta afronta ao art. 5º, inciso XXXVI, da Carta da República, por inobservância à coisa julgada, considerada a existência de decisões anteriores que a favoreceriam ao assentar não ser tributável pelo ISSQN o movimento de apostas.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Rememora que a Lei do Turfe – Lei 7.291/1984 – obriga o Clube recorrente a aplicar no próprio turfe a maior parte do valor arrecadado, sobrando-lhe pequeno percentual de livre disposição, pelo que a tributação do ISSQN, superior a tal montante, teria caráter confiscatório e afrontoso ao princípio da capacidade contributiva, nos moldes dos arts. 150, inciso IV, e 145, parágrafo único, da Carta.

Argumenta que os arts. 153 e 154 da Constituição Federal foram desrespeitados, na medida em que adotou-se a base de cálculo movimento de apostas para tributação do ISSQN, pois esta seria base própria de IR, de competência da União.

Afirma violados o art. 156, inciso III, da Constituição Federal, na medida em que se atribuiu à venda de pules caráter de prestação de serviço. Esta, consoante sustenta, só ocorreria em contratos de obrigação de fazer comutativos, enquanto aquela revelaria cessão de direito à participação em jogo permitido ou obrigação de dar, sem retribuição. Assim, as casas de negociação de apostas seriam as prestadoras de serviço, no caso fornecidos ao Clube recorrente, que estaria fora da incidência do ISSQN ao negociar os próprios pules.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Articula com os arts. 5º, inciso II, 146, inciso III, e 150, inciso I, da Carta, e defende que não haveria norma legal adequada prevendo a base de cálculo do ISSQN sobre a venda de pules. Nesse sentido, relembra ser a regra geral da base de cálculo do ISSQN o preço do serviço, prevista no art. 16 do Código Tributário Nacional. Tal previsão não se harmonizaria com sua atividade, pois não haveria propriamente preço cobrado pelo serviço, o que se verificaria apenas quando o Clube vende pules por meio de seus agentes credenciados, que recebem comissão para tanto.

Argumenta, por fim, ser também incabível a tributação da movimentação de apostas a título de diversão pública, para a qual adequar-se-ia, como base de cálculo, o preço do ingresso, e não o movimento das apostas.

Apresentadas contrarrazões pelo Município do Rio de Janeiro, foi inadmitido o recurso. Interposto agravo, foi provido para submeter-se o recurso extraordinário ao Plenário Virtual, no qual reconhecida a repercussão geral, em aresto assim resumido:

Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. 2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Incidência sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas. Controvérsia quanto à



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

constitucionalidade. 3. Exploração de jogo. Conceito de serviço. Base de cálculo. 4. Repercussão geral reconhecida.

Elucidativo, sobre a controvérsia constitucional, o seguinte trecho do voto do Relator:

[P]enso serem duas as questões constitucionais a serem examinadas no caso em tela. A primeira consiste em saber se é constitucional a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas, nos moldes do previsto no item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/03 e na legislação anterior, o Decreto-Lei 406/68, nos itens 60 e 61, conforme a redação dada pela Lei Complementar 56, de 1987.

A segunda questão consiste em saber se, estando a atividade de exploração do jogo compreendida no conceito de serviço, a base de cálculo do tributo pode incluir o valor integral da aposta ou deve recair apenas sobre o valor dos ingressos ou das entradas

Indeferido o pedido de ingresso da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (ABRASF) como *amicus curiae*, foi remetido o feito para parecer da Procuradoria-Geral da República sobre o mérito.

É o relatório.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Preliminarmente, cabe analisar a satisfação dos pressupostos recursais gerais e específicos do presente feito.

Quanto aos gerais intrínsecos, a parte é legítima, tem interesse recursal e o recurso é cabível.

Com relação aos extrínsecos, o recurso é tempestivo e foi observada a regularidade formal.

Igualmente, encontram-se atendidos os pressupostos específicos: a) a causa foi decidida em grau de recurso; b) todos os recursos de índole ordinária foram exauridos; c) os requisitos dos incisos I a III do art. 1.029 do NCPC (exposição do fato e do direito; demonstração de cabimento do recurso; e razões do pedido de reforma ou de invalidação da decisão recorrida) foram observados; d) a matéria foi prequestionada.

O recurso há de ser desprovido.

Da forma já apontada no voto do Relator quando da apreciação da repercussão geral do tema, as questões prejudiciais referentes à negativa de prestação jurisdicional e à existência de coisa julgada estão descompassadas com a jurisprudência dessa Corte.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

Sobre a primeira, quando da apreciação do Tema 339 da repercussão geral, no Agravo de Instrumento 791.292, fixou-se exigir o art. 93, inciso IX, da Constituição apenas que a decisão seja fundamentada, ainda que de forma sucinta e mesmo sem exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, ainda que não estejam corretos os fundamentos da decisão atacada.

Nessa linha, o acórdão impugnado foi adequadamente fundamentado, inclusive discorrendo sobre os temas objeto do presente recurso extraordinário, permitindo a compreensão dos argumentos adotados para confirmar-se o indeferimento da ordem.

Também a proteção constitucional da coisa julgada foi respeitada, pois, como retratado no Verbete 239 da Súmula do STF, a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores, e, no caso concreto, atacou-se, nas ações anteriores, procedimentos fiscais específicos. Assim, o conteúdo dos títulos judiciais pretéritos se restringe aos períodos temporais nele abordados, sob pena de, entendendo-se diversamente, conferir isenção permanente da exação ao recorrente por via transversa.



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

Sobre a alegação de confisco, percebe-se que a alíquota imposta para o recolhimento é a mesma dos parâmetros expostos para os demais serviços. Insurge-se, em verdade, o recorrente em relação aos parâmetros de investimentos previstos na legislação que rege as atividades de equideocultura no país, hoje contidos na Lei nº 7.291/1984.

A alta exigência de reinvestimento justifica-se na medida da própria excepcionalidade do meio de arrecadação, considerada a regra geral de proibição dos jogos de azar no Brasil. A exploração se mostra viável e a tributação adequa-se à carga imposta a outras atividades. Ataca-se, assim, por meio da argumentação de confisco, legislação diversa da tributária, decorrente do ônus que justifica a própria teleologia da autorização normativa das apostas.

Passando aos temas que motivaram o reconhecimento da repercussão geral, assinale-se questão de direito intertemporal. A Lei Complementar nº 56/1987 inseriu, na lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/1968, itens 60 e 61,¹ a taxação da venda de pules. Sobreveio a revogação

1 Eis a redação dos itens:

“60. Diversões públicas:

- a) (Vetado), cinemas, (Vetado), *taxi dancings* e congêneres;
- b) bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;
- c) exposições, com cobrança de ingresso;
- d) bailes, *shows*, festivais, recitais e congêneres, inclusive espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

desse diploma pela Lei Complementar nº 116/2003, que, no relevante, preservou a redação, no item 19 de sua Lista de Serviços². Assim, ainda com a alteração legislativa, persiste a previsão normativa infraconstitucional imbrincada na presente controvérsia.

O ISSQN tem por parâmetro constitucional a previsão do art. 156, inciso III:

*Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...).*

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

Por sua própria remissão, o dispositivo há de ser lido em conjunto com o art. 155, inciso II, que assim dispõe:

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

-
- e) jogos eletrônicos;
 - f) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual com ou sem a participação do espectador, inclusive a venda de direitos à transmissão pelo rádio ou pela televisão;
 - g) execução de música, individualmente ou por conjuntos (Vetado);
61. Distribuição e venda de bilhete de loteria, cartões, pules ou cupões de apostas, sorteios ou prêmios;”.
- 2 “19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.
- 19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.”



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

(...).

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.

Já em relação ao Imposto de Renda, a norma constitucional autorizadora da instituição encontra-se no art. 153, inciso III:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...).

III - renda e proventos de qualquer natureza;

O ISSQN toma por referência o conceito de serviços, presentes uma previsão expansiva – qualquer natureza – e duas garantias limitadoras conferidas aos contribuintes – definição dos serviços em lei complementar e vedação à bitributação em relação ao Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS).

O termo prestação de serviço ganha espectro amplo, regulado pelas garantias de vedação à bitributação e pela atuação especial do Legislador. Este, conformando a previsão constitucional, densifica a norma mediante a instituição da lista de serviços, com *quorum* qualificado.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

O sistema visa a preservar a mola mestra do pacto federativo: o federalismo fiscal. Os três níveis de poder se articulam na taxação das atividades econômicas, evitando excessos mediante a mútua exclusão entre Estado e Município, no tocante à possibilidade de tributação, e pela imposição do imposto da União apenas ao final da cadeia, quando já constatada a existência de renda e proventos.

É permitido ao legislador, na via da lei complementar e mantendo-se dentro da referência polissêmica a serviços, instituir as hipóteses tributárias, clarificando os conflitos entre ISSQN e ICMS. Tal conclusão conduz à conclusão de que, respeitando-se o princípio democrático e o espaço de debates típico do parlamento, há de fazer-se deferência ao sentido atribuído pela lei à prestação de serviços.

Acolher o argumento do recorrente de que a prestação de serviços implicaria necessariamente uma obrigação de fazer comutativa significaria embutir na norma constitucional novo limitativo, que não se encontra expresso na norma constitucional. Resultaria de tal quadro a interpretação da Constituição com base em uma compreensão específica do programa normativo, incompatível com a superioridade da própria Carta, que já traz em si os elementos limitativos do poder de tributar em relação ao ISSQN.



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

É dizer: apenas se irrazoável a conformação atribuída pelo legislador ao termo serviços caberia o controle constitucional. No caso, analisada a atividade desenvolvida pelo recorrente, e a de exploração de jogos em geral, percebe-se ser compatível com a expressão serviços.

O gerenciamento das apostas é uma das principais fontes que alimentam a exploração comercial das competições esportivas equestres e possibilita ao expectador participar ativamente dos páreos. Enquadra-se na previsão normativa de preço o próprio valor das apostas, que, ao final, implica no recolhimento de parte do montante para benefício do recorrente.

O fato de ocorrer a distribuição de prêmios e rateios é neutro em relação a essa conclusão. Trata-se de consequência do próprio contrato aleatório de aposta, que o justifica como avença bilateral, sem influência sobre a prestação do serviço, traduzido nesse gerenciamento.

A adoção do volume de apostas como base de cálculo é similar à lógica adotada em relação a outros serviços, como a venda dos títulos de capitalização, e observa a lógica dos impostos indiretos, em que o preço final ao consumidor, contribuinte de fato, já reflete a incidência da exação.

Adotar base diversa, a exemplo do preço do ingresso, significaria negar ao gerenciamento das apostas o caráter de serviço, restringindo a



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

previsão constitucional fora dos limites nela mesmo previstos e de modo diferente do escolhido democraticamente pelo legislador complementar, com possíveis efeitos para outros serviços também taxados pelo ISS.

No tocante à incidência de IR, há, também, harmonia com a Carta. A venda dos pules e a renda dela resultante para a instituição que as organiza são fenômenos econômicos distintos. Tratam-se de bases de cálculo diversas, que nem sempre ocorrem conjuntamente. O fato de retirar-se da venda de pules renda não a torna diferente de outras atividades tributadas pelo ISS, que naturalmente também geram renda, consectário esperado do fornecimento de serviços. Assim, afastar a incidência do ISS acarretaria isenção sem previsão legal, em contrariedade à previsão expressa da LC nº 116/2003.

Sobre o precedente desse eg. STF no Recurso Extraordinário 74.506, de 31 de outubro de 1980, cumpre destacar ter sido proferido sob a égide de ordenamento jurídico diverso. Ao tempo, o Decreto-Lei nº 406/1968 ainda não havia sido alterado pela Lei Complementar nº 56/1987, e nele não constava referência a apostas e pules.

A tributação do ISS dos clubes de corridas fazia-se, então, com base no item 28, alínea “c” alusivo a diversões públicas, em que estipulada a



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

incidência da exação sobre jogos permitidos³. Compreensível, então, a distinção feita pela Corte entre o acesso ao clube e o valor das apostas, dado que apenas aquele estava expressamente incluído na lista anexa.

Naquele tempo, pretendiam os Municípios taxar o produto obtido pelos clubes com as apostas, já descontados os rateios, o que, efetivamente, não era o preço pelo serviço de gerenciamento das apostas, mas, sim, base que se aproximava do lucro já obtido a partir desse, tributável pelo IR.

Considerada a modificação do quadro normativo, com a expressa inclusão da venda de apostas como serviço tributável, encontra-se superada a distinção anteriormente feita pela Corte Suprema, e, sendo o serviço denotativo de riqueza, tributado nos mesmos moldes de outros serviços, é de se afirmar a incidência do ISSQN, tendo por base de cálculo o valor das apostas, preço decorrente de seu gerenciamento.

Desse modo, manifesta-se a PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA pelo desprovidimento do recurso extraordinário, sugerindo-se, como tese a ser estipulada no regime de repercussão geral:

3“28. Diversões públicas:

(...).

c) bilhares, boliches e outros jogos permitidos;”



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA**

É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de exploração de jogos e apostas lícitos — tais como a venda de bilhetes, de pules ou de cupons de apostas —, sendo válida a adoção do valor de venda como base de cálculo.

Brasília, data da assinatura digital.

Augusto Aras
Procurador-Geral da República
assinado digitalmente