

O APARENTE *OVERRULING* DA SÚMULA VINCULANTE NÚMERO 31 PELAS RECENTES DECISÕES DO STF SOBRE ISS

*Carla de Lourdes Gonçalves*¹

*Hendrick Pinheiro*²

Sumário: Introdução – 1. *Overruling* à brasileira – 2. Súmula Vinculante 31: solução jurídica e razões de decidir – 3. As recentes decisões do STF sobre ISS em um serviço inerte: 3.1 Planos de saúde; 3.2 Contrato de franquia; 3.3 Atividade de apostas; 3.4 Taxatividade extensiva da lista anexa – Conclusão – Referências.

INTRODUÇÃO

O tema envolvendo o Imposto Sobre Serviços (ISS) - notadamente sobre quais “fatos” pode incidir - sempre gerou inúmeras controvérsias. A disputa argumentativa entre fiscos

1. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora do IBET, PUC-Cogea e professora do Mestrado do Programa de Pós Graduação em Direito (PPGD) da Unimar.

2. Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (CG). Vencedor dos Prêmios Geraldo Ataliba de Direito Tributário (2015) e Aires F. Barreto de Direito Tributário Municipal (2018).

municipais e contribuintes, no sentido de incluir ou excluir serviços tributáveis, já envolveu situações para as quais o arquétipo tributário desta exação não é, definitivamente, condizente. Seu núcleo - e contornos - deve ser preservado, de sorte a manter a coesão e os limites constitucionalmente plasmados. Nesse espectro, é de mister relembrar as preciosas lições do saudoso Professor Aires F. Barreto para quem “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”³.

O STF parecia ter consagrado, há muito, que o ISS só poderia incidir sobre obrigações de fazer. Na perspectiva dos contribuintes, a questão havia restado definitivamente espancada com a edição da Súmula Vinculante n. 31, que veio outorgar o caráter *erga omnes* para decisões que há muito vinham sendo proferidas pelo pleno do STF em controle difuso⁴. Traduz a redação explícita da mencionada Súmula Vinculante que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens”⁵.

No entanto, a despeito da a Súmula Vinculante em questão ter expressamente afastado a incidência do ISS sobre obrigações de dar, as recentes decisões proferidas em sede de repercussão geral acerca da tributação dos planos de saúde, dos contratos de franquia, das atividades de aposta e da taxatividade da lista do ISS podem conduzir a entendimento distinto, determinando que a tributação também possa vir a

3. BARRETO, Aires F, *ISS na Constituição e na Lei* . 4ª. Ed., atualizada por Paulo Ayres Barreto, Ed. Noeses, São Paulo, 2018.

4. Antes do advento da EC 45/04, o STF já havia se manifestado reconhecendo que a existência de uma obrigação de fazer era requisito para a incidência do ISS. Porém, este entendimento passou a ser reproduzido sistematicamente após a decisão proferida no RE 116121, que também tratava da incidência do imposto sobre a locação de bens móveis (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial n. 116121*, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julg. 11 out. 2000, DJ 25 mai . 2001).

5. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n. 31*, aprovada em sessão 04 fev. 2010, DJe DJe nº 40 de 05 mar. 2010.

incidir sobre os situações em que não se identifica um fazer específico. Desta forma, caberá, ao final, responder à indagação da acerca da ocorrência ou não de *overruling* da Súmula Vinculante n. 31.

1. **OVERRULING À BRASILEIRA**

Desde a Emenda Constitucional 45/2001 é possível identificar um processo de aproximação do sistema jurídico brasileiro, de matriz muito próxima ao direito continental europeu com raízes romanas (*civil law*), de um modelo de precedentes vinculantes típicos de países que adotam o chamado *common law*, no qual as decisões emanadas do Poder Judiciário são uma importante fonte do direito e sua força vinculante é um dos mecanismos que garantem o funcionamento o sistema.⁶

No que tange especificamente ao Supremo Tribunal Federal, instrumentos como as Súmulas Vinculantes, com abrangência para todo o Poder Judiciário e Administração Pública (art. 103-A), e os Recursos Extraordinários julgados sob a sistemática do recursos repetitivos, que implicam necessária observância por outras esferas judiciais (art. 927, inciso III, do CPC), entre outros, integram o rol e decisões com força vinculante.

O chamado “direito baseado em decisões judiciais” está fulcrado na ideia de aderência aos precedentes, circunstância de confere rigidez e previsibilidade ao sistema. Contudo, como aponta Benjamin N. Cardozo, esta regra aderência (vinculação estrita aos precedentes) é aplicada cada vez com menos rigidez nos Estados Unidos da América do Norte e vem perdendo força também na Inglaterra⁷.

6. MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, v. 49, p. 11-58, 2009.

7. CARDOZO, Benjamin N.. *The nature of judicial process*. Fredericksburg: Yale University Press, 1991, p. 158.

Na experiência inglesa e americana é denominado *overruling* o processo que implica a invalidação de um precedente anterior outro. Na perspectiva do ordenamento Inglês, Rupert Cross e J. W. Harris descrevem este fenômeno como sendo a decisão de um tribunal hierarquicamente superior que invalida aquilo que foi decidido em um caso anterior.⁸ No Brasil, o termo pode ser usado para designar, em linhas gerais, a revogação do precedente pela Corte que o formou⁹.

A invalidação de uma decisão anterior por outra emergente (*overruling*) pode se dar de maneira implícita ou tácita (*implied overruling*) ou explícita ou expressa (*express overruling*). A invalidação explícita (*express overruling*) importa na invalidação da solução jurídica dada para um caso determinado, o que importa na desconstituição da proposição jurídica que emerge de sua razão de decidir¹⁰.

Um vez aprovado, o enunciado prescritivo de um julgamento com efeito vinculante passa a integrar o ordenamento jurídico e, em tese, somente outro enunciado de igual hierarquia poderia retirá-lo. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, o direito como sistema autopoietico regula seu próprio processo de sucessão de criação e retirada de normas¹¹.

Em relação as Súmulas Vinculantes, a Constituição Federal prevê que sua revisão ou cancelamento pode ser provocada pelos sujeitos detentores de legitimidade para proposição de Ação Direta de Inconstitucionalidade e sua desconstituição seguiria o mesmo quórum necessário para sua provação,

8. CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *El precedente en el derecho inglés*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 155.

9. CAMILOTTI, José Renato. *Precedentes judiciais em matéria tributária no STF*, pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção. São Paulo: Noeses, 2018, p. 116.

10. CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *Op. Cit.*, p. 156.

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4a edição, revista e atualizada. São Paulo. Saraiva. 2006.

qual seja, a aquiescência de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A, § 2º, da CF).

Em relação às teses fixadas pelo STF em Recursos Extraordinários que tiveram sua repercussão geral reconhecida e foram julgados na sistemática de recursos repetitivos, sua modificação depende de “fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia” (art. 927, § 4º, do CPC). Contudo, por alcançarem apenas o Poder Judiciário, uma decisão para modificação de tese fixada em repercussão geral dependeria de aprovação por maioria simples.¹²

Nos dois casos, a retirada da força vinculante do precedente decorre da criação de um novo enunciado, que invalida o enunciado anterior alijando-o de sua força vinculante, consistindo em modalidades de invalidação explícita ou expressa (*express overruling*) expressa previstas pelo ordenamento brasileiro.

Já a invalidação implícita ou tácita (*implied overruling*) de um precedente decorre de uma decisão posterior que pode afetar algum aspecto integrante da proposição jurídica emergente da razão de decidir do caso anterior (*ratio decidendi*) sem que com isso ocorra a revogação de seu efeito vinculante para as situações específicas atingidas pelo julgado inicial (solução jurídica).¹³

Partindo da premissa que o *overruling* é um fenômeno em que decisões de superior hierarquia invalidam decisões “inferiores” e que as cortes devem respeitar suas próprias decisões pela regra da aderência aos precedentes, a doutrina inglesa nega a possibilidade de invalidação implícita de decisões de uma mesma corte. Como explicam Rupert Cross e J. W. Harris:

12. Nesse sentido, ver a recentíssima decisão do STF no RE n. 638115 (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração da Decisão nos Embargos de Declaração opostos contra acórdão do RE n. 638115* 638115, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 18 dez. 2019, DJe-113, pub. 08 mai. 2020).

13. CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *Op. Cit.*, p. 156.

La prerrogativa de dejar sin valor un precedente corresponde principalmente a los tribunales que ocupan una posición jerárquicamente superior respecto del tribunal que pronunció la decisión. Así pues, es claro que un tribunal que esté vinculado por sus propias decisiones no puede derogar de forma implícita sus decisiones anteriores, ya que, si por ejemplo una *Divisional Court* o el mismo Tribunal de Apelaciones hubiese decidido un caso A, y luego hubiese decidido un caso B en el sentido contrario, entonces se produciría un conflicto de precedentes y el juez encargado de decidir un caso posterior se vería obligado a elegir si sigue el caso A o el caso B¹⁴.

Contudo, no sistema híbrido que está sendo construído no Brasil, os limites da competência das cortes são regidos por regras escritas e não por um regra consuetudinária rígida de aderência aos precedentes, vigente nos países de *Common Law*. Assim, não é possível afirmar categoricamente – como fazem os ingleses – que uma Corte não pode invalidar de maneira implícita um precedente próprio.¹⁵

O *implied overruling* não é incompatível com um sistema de precedentes vinculantes judiciais fortes, como o brasileiro.¹⁶ Assim, não é vedado que o STF, em julgamentos vinculantes posteriores, emita entendimentos que contradigam as razões de decidir que integram as proposições normativas de outras decisões prévias também dotadas de caráter vinculante. Ou seja, seria possível que decisões vinculantes posteriores da Corte Constitucional invalidassem de maneira indireta seus próprios precedentes prévios.

Embora exista uma regra no Código de Processo Civil que estabeleça que todos os tribunais (incluindo o STF) devem manter a sua jurisprudência estável, íntegra e coerente (art. 926 do CPC), o ordenamento brasileiro não prevê sanções para seu descumprimento ou mesmo para a resolução de

14. CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *Op. Cit.*, p. 159.

15. Em sentido contrário, CAMILOTTI, José Renato, *Op. Cit.*, p. 117.

16. BUSTAMANTE, Thomas Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras judiciais*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 409.

conflitos entre decisões vinculantes. Na perspectiva do julgamento vinculado, que está igualmente obrigado a seguir todos os entendimentos vinculantes das cortes superiores, também não há previsão sobre como deve agir caso se depare com decisões vinculantes conflitantes emanadas da corte superior.

Considerando o estado atual do ordenamento brasileiro, convivem como possibilidades a invalidação direta de precedentes (*express overruling*), na qual a decisão posterior cassa a vigência integral do precedente anterior, e a invalidação indireta de precedentes (*implied overruling*), na qual a decisão posterior invalida no todo ou em parte as razões de decidir que integram a proposição normativa do precedente anterior.

No campo da invalidação indireta, também existe a possibilidade de conflito entre decisões vinculantes provenientes de modalidades processuais diferentes. O ordenamento não veda, por exemplo, que uma decisão posterior em Recurso Extraordinário repetitivo, aprovada por maioria simples, invalide implicitamente as razões de decidir positivadas anteriormente por uma Súmula Vinculante, aprovada com maioria qualificada de 2/3, já que ambas possuem efeitos vinculantes.

É bem verdade que esse *Overruling* à brasileira de Súmula Vinculante por decisão em Recurso Extraordinário repetitivo só vale para o Poder Judiciário. Isso porque as decisões do STF cujo caráter vinculante foi outorgado pela Constituição Federal (ADIs, ADC's, ADPF's, Súmulas Vinculantes) e aquelas em que esta característica emana do Código de Processo Civil (Recursos Extraordinários julgados sob a sistemática repetitiva), geram o mesmo impacto nas cortes inferiores: elas não podem deixar de aplica-las.

Esta situação peculiar poderia chegar ao absurdo de uma Súmula Vinculante invalidada implicitamente perante o Poder Judiciário por uma decisão em Recurso Extraordinário mas que permaneça válida para a Administração Pública.

O problema de pesquisa deste trabalho provoca uma reflexão sobre um caso concreto desse fenômeno: teria havido uma

espécie de invalidação indireta das razões de decidir (*implicit overruling*) da Súmula Vinculante 31 pelas novas decisões do STF em Recursos Extraordinários que trataram do ISS.

Mas, antes de saber se houve esse *Overruling* à brasileira (de Súmula Vinculante por Recurso Extraordinário), é preciso entender quais são as razões de decidir da referida súmula para efetivamente saber há conflito.

2. SÚMULA VINCULANTE 31: SOLUÇÃO JURÍDICA E RAZÕES DE DECIDIR

O principal precedente que está na origem da Súmula Vinculante 31 é a tese fixada no Recurso Especial n. 116121, julgado em 11 de outubro de 2000, no qual se discutia a incidência de ISS sobre a locação de guindastes¹⁷. Neste julgamento também se alegava ofensa ao Art. 110 do CTN, pois a incidência sobre locação desnaturaria o conceito civil de serviço.

Para o relator, Ministro Octavio Gallotti, a jurisprudência de ambas as turmas do STF¹⁸ reconheceu como possível a incidência do ISS sobre bens móveis, quando a “*utilitatis causa*” (ou causa útil da contratação) não fosse apenas o uso e gozo do bem, mas a prestação de um serviço. O relator fazia expressa referência a necessidade de observar a realidade econômica para compreender se a locação estava envolvida – ou não – na relação de prestação de serviço.

Curioso pensar que, neste caso, também foram invocados dois antigos casos de leasing, nos quais o STF considerou que a relação entre as partes compreendia mais que a cessão de uso

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

18. Os precedentes referenciaram foram os seguintes: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 112947*, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julg. em 19 jun. 1987, DJ 07 ago. 1987 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 115103*, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, julg. 22 mar. 1988, DJ 29 abr. 1988.

de bem móvel, o que afastaria a ideia de locação pura e simples, viabilizando a sim sua caracterização como conceito de serviço.¹⁹

Ao fim e ao cabo, o voto do Relator não declarava que locação – pura e simples cessão de bem - poderia ser tributada como serviço. Em verdade, declarava o contrário, concordando com Geraldo Ataliba.²⁰ Em suas palavras: “o texto constitucional confere aos Municípios a competência para tributar serviços – prestação de serviços e não a locação de coisas; está não é serviço”.²¹

Embora estivesse de acordo que o ISS não incidia sobre locação de coisas, o relator entendeu, no caso concreto, que a locação de guindastes era uma atividade econômica que transcendia a mera cessão do direito de uso do maquinário e, nesse contexto, poderia figurar na lista de serviços tributáveis.

O relator já tinha sido acompanhado pelos Ministros Carlos Velloso, Carlos Jobim, quanto o Ministro Marco Aurélio abriu a divergência. Em seu voto, ele aponta que, no caso dos guindastes, o proprietário não coloca à disposição do locador nenhum serviço, apenas o bem locado.

Para a divergência, os conceitos do direito civil de locação e prestação de serviço não podiam ser desnaturados, por respeito ao art. 110 do CTN e aos próprios limites da competência tributária. Para diferenciar os dois conceitos, o relator identifica que “somente a prestação de serviços, envolvendo na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento [ISS]”²².

19. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 105946*, Rel. Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julg. 11 jun. 1985, DJ 16 ago. 1985 e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 113383*, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, julg. 22 mar. 1988, DJ 29 abr. 1988.

20. O acórdão faz referência genérica ao entendimento do Prof. Geraldo Ataliba sobre o tema, mas ele pode ser conferido nesse trabalho: ATALIBA, Geraldo. Problemas atuais do Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28, Ano 8, jan./jun. 1984, p. 179-192.

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

22. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial n. 116121*, Rel. Min. Mar-

Foi no voto do Ministro Celso de Mello, que a diferenciação entre obrigações de dar e de fazer foi utilizada para a caracterização do conceito de serviço: “eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”²³.

Em seu voto, o ministro Celso de Mello faz referência a trabalhos dos Profs. Aires F. Barreto e Cléber Giardino. Compreender como pensavam estes doutrinadores também é fundamental para capturar o alcance da razão de decidir subjacente ao julgado.

É tradicional na doutrina a defesa de Aires F. Barreto sobre a utilização da diferença entre obrigações de dar e fazer para caracterizar o campo de incidência do ISS. Em texto seminal sobre o tema, escrito em coautoria com Geraldo Ataliba, ficou registrada sua posição sobre a ausência de prestação de serviços na locação pura:

A locação, essencialmente, é mera cessão de direitos. Traduz-se na cessão do direito ao uso de um objeto, mediante remuneração.

Colocar algo a disposição de alguém para o uso, não é o mesmo que produzir esforço humano em benefício de terceiro. A diferença jurídica entre essas situações é bem traduzida na distinção clássica entre obrigação de dar e obrigação de fazer²⁴.

Da doutrina de Cleber Giardino, cabe destacar suas lições sobre as características do fato integrante da hipótese de incidência deste imposto. Para o autor, o ISS não incide sobre um contrato de serviços, tomado como relação jurídica estabelecida entre as partes. O imposto incide sobre um fato material; uma atividade desenvolvida pelo prestador. Apenas com a concretização

co Aurélio, Tribunal Pleno, julg. 11 out. 2000, DJ 25 mai . 2001.

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

24. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. ISS – Locação e Leasing. *Revista de Direito Tributário*, n. 51, ano 14., jan./mar. 1990, p. 52-61, p. 60.

deste “fato ou evento reconhecível como o material e efetivo desempenho do ‘fazer’ contratualmente ajustado”.²⁵

Venceu a divergência e a **solução jurídica** proposta por este precedente sobre a ilegalidade da incidência do ISS sobre locação de guindastes - fundamentada na característica de obrigação de dar do contrato de locação e da ausência de uma conduta humana que represente um fazer específico desenvolvido pelo locador - passou a ser aplicado sistematicamente para afastar a incidência sobre a locação de bens móveis.²⁶

Porém, cabe mencionar que, considerando o universo de decisões que fundamentaram a Súmula Vinculante 31, o único julgado que menciona na ementa e aprofunda o debate da diferença entre obrigações de dar e fazer para a caracterização do conceito de serviço, ou seja, que retoma as **razões de decidir** (*ratio decidendi*) do RE 116.121, é um caso em que se discutia a incidência do ISS sobre a locação de veículos.²⁷

Quando estes julgados atingiram uma massa crítica suficiente, foi proposta e aprovada a Súmula Vinculante 31, que recebeu o seguinte enunciado: “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens”.

25. GIARDINO, Cleber. ISS – Competência Municipal. *Revista de Direito Tributário*, n. 32, ano 9, abr./jun. 1985, p. 217-224. p. 220.

26. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 546588*, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julg. 23 ago. 2005, DJ 16 set. 2005; _____. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento AI 551336*, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julg. 13 dez. 2005; _____. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 543317*, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, julg. 14 fev. 2006, DJ 10 mar. 2006; _____. *Agravo Regimental em Recurso Especial 450120*, Rel. Carlos Britto, Primeira Turma, julg. 14 dez. 2006, DJ 20 mar. 2007; _____. *Agravo Regimental em Recurso Especial 465456*, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26 abr. 2007, DJe-018, pub. 18 mai. 2007; _____. *Agravo Regimental em Recurso Especial 553223*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julg. 06 nov. 2007, DJe-162, pub. 14 dez. 2007; _____. *Agravo Regimental em Recurso Especial 455613*, Rel. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julg. 27 nov. 2007, DJe-165, pub. 19 dez. 2007.

27. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Especial 446003*, Rel. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 30 mai. 2006, DJ 04 ago. 2006.

O enunciado prescritivo da súmula é lapidar para indicar a **solução jurídica** dada para a questão enfrentada pelo precedente: o ordenamento brasileiro não admite a incidência do ISS sobre operações de locação de bens.

A análise do histórico de decisões que embasaram a sua aprovação é importante para indicar as **razões de decidir** (*ratio decidendi*) utilizada pelo STF para embasar a decisão e extrair dela o enunciado: o ISS não incide sobre locações enquanto obrigações de dar.

Registre-se que no julgamento da ADI 3142²⁸ o STF decidiu se a existência de obrigações de fazer associadas à prestações de dar constitui um critério determinante para definir a incidência do ISS sobre contratos de cessão de infraestrutura. A decisão tomada reconhece que a cessão de infraestrutura dissociada de outros serviços configura uma obrigação de dar “pura”, decorrente de cessão de direito de uso, impassível da incidência do ISS.²⁹

Perquiridas as soluções jurídicas e as razões de decidir da Súmula Vinculante 31, resta saber se os julgados do STF sobre planos de saúde, contratos de franquia, atividades de apostas e taxatividade da lista anexa, representam a negação de sua aplicação a situações semelhantes.

3. AS RECENTES DECISÕES DO STF SOBRE ISS EM UM SERVIÇO INERTE

É difícil compatibilizar perfeitamente alguns julgamentos recentes do Supremo Tribunal Federal em matéria de ISS

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

29. CARVALHO, Paulo de Barros; GAMA, Tácio Lacerda. Não incidência do ISS sobre a cessão de infraestrutura e julgamento da ADI n. 3142. *Jota*. Artigo Online. 14 out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/nao-incidencia-do-iss-cessao-infraestrutura-adi-3142-14102020>. Acesso em 05 nov. 2020.

com a clássica definição de serviço tributável pelo ISS como obrigações de fazer³⁰.

Tratam-se de “serviços inertes”, nos quais a atividade do suposto “prestador” não poderia ser classificada como um “*facere*” clássico da doutrina civilista. No entanto, para tais casos, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de manifestação de capacidade contributiva do ISS.

Em tese, tal postura está em conflito com a Súmula Vinculante 31, erigida sobre a diferenciação de obrigações de dar e fazer para fins de incidência do ISS. Mesmo não tendo havido invalidação direta da referida súmula por meio do procedimento previsto no sistema, a dúvida emergente está em saber se tais julgamentos negaram vigência às razões de decidir, ou seja, se operaram uma espécie de *overruling indireto*.

3.1 Planos de saúde

Nos autos do Recurso Especial n. 651.703, julgado em 29 de setembro de 2016, em que se discutia a incidência do ISS nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde, o voto condutor do Ministro Luiz Fux foi no sentido de afastar a jurisprudência e a doutrina que, valendo-se do Código Civil, defende a incidência do ISS somente nos casos em que há obrigação de fazer, e não de dar. Nessa oportunidade o relator registrou que tal classificação “*não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis*”.³¹

Para a construção desse entendimento, o Ministro Fux se vale de três premissas, a saber: (i) o conceito de serviços descrito no Código de Defesa do Consumidor como “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante

30. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4ª. Ed., atualizada por Paulo Ayres Barreto, Ed. Noeses, São Paulo, 2018.

31. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 651703*, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julg. 29 set. 2016, DJe-086, pub. 26 mar. 2017.

remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”; (ii) a necessidade de se aplicar a interpretação extensiva do vocábulo “de qualquer natureza”, enunciada Eros Grau, quando do julgamento dos RE 547.245³² e RE 592.905³³, que permitiu a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback; (iii) que o vocábulo serviço não deveria ser interpretado sem a utilização da ciência econômica. Com base nessas premissas, o recurso extraordinário em questão impingiu - a seguir a hodierna tendência do STF - interpretação extensiva ao conceito de serviços.

O referido acórdão apresenta longa digressão entre os conceitos de obrigação de dar e obrigação de fazer. Consigna que essa dicotomia tem verdadeiro sentido no âmbito do Direito Civil, mas que não se coadunaria integralmente com o Direito Tributário, a despeito de consignar que a doutrina traça esse caminho, fazendo contraponto com outras citações doutrinárias que descartam a dicotomia para os fins tributários, pois estabelece que a finalidade da classificação das obrigações de dar e fazer escapa à que o legislador constitucional pretendeu estabelecer para o ISS, que se traduziria na captação de todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, sujeitos a remuneração no mercado.

Açambarcou hipóteses de incidência que não se constituem apenas em obrigação de fazer, mas também em obrigação de dar, a despeito de, no RE 603136, julgado sob a sistemática de repercussão geral, haver uma afirmação no voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, no sentido de que no caso dos planos de saúde os contratos tem uma natureza híbrida e, portanto, não implicaria em total superação da jurisprudência do STF.

O voto vista do Ministro Marco Aurélio, vencido ao final, reafirmou a jurisprudência do tribunal e enalteceu a dicotomia entre

32. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 547245*, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. 02 dez. 2009, DJe-040, pub. 05 mar. 2010.

33. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 592905*, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. 02 dez. 2009, DJe-040, pub. 05 mar. 2010.

as obrigações de dar e fazer, estabelecendo que somente poder se constituir em núcleo da incidência tributária do ISS as obrigações de fazer, reiterando a vigência da Súmula Vinculante 31.

Nesse caso, o cerne da questão estava em saber se os valores pagos às operadoras de plano de saúde representavam o pagamento por serviços tributáveis, pergunta que acabou sendo respondida positivamente pelo STF, o que significa a alteração da jurisprudência consolidada no âmbito do STF.

O julgado em questão aceitou que o ISS possa incidir sobre obrigações complexas, em que o fazer não é tão evidente, no contexto do chamado “conceito amplo de serviços”, na esteira do que já tinha decidido o próprio STF no caso de *leasing* (RE 547.245 e RE 592.905) e que representa, ainda que não tenha sido dito expressamente nas razões de decidir do julgado, a superação do conteúdo de significação da Súmula Vinculante 31, bem como, de certa forma, com o preceituado na ADIN 3142, sempre partindo-se da premissa que o ISS não pode incidir sobre obrigações de dar.

3.2 Contrato de franquia

O professor Aires F. Barreto, em outro texto clássico, definia o contrato de franquia como “contrato pelo qual uma pessoa, mediante certas condições, cede à outra o direito de comercializar produtos ou marcas de que é titular”³⁴. Ou seja, trata-se de um contrato de cessão de direitos.

Cessão de direito é gênero, do qual locação é espécie, e configura modalidade de obrigação de dar pura. Caso o STF assim entendesse, o julgamento do RE 603136 estaria abrangido tanto pela solução jurídica proposta pela Súmula Vinculante 31, quanto por suas razões de decidir.

Porém, mais uma vez mais, no julgamento acerca dos contratos de franquia (RE 603136), ocorrido em 29 de maio de 2020, o STF decidiu que não se tratava apenas de um contrato de cessão

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

de direito, mas sim um instrumento de natureza híbrida, dentre elas uma prestação de serviços que atrairia a incidência do ISS.³⁵

Nesse julgamento o voto do relator, Min. Gilmar Mendes, traduz uma análise do conceito de serviço e o papel da lei complementar no fornecimento de seus contornos, defende a incidência do ISS sobre obrigações de natureza mista, que englobam tanto um dar quanto um fazer, para concluir que o contrato de franquia se enquadra nessa modalidade, ao que seria constitucional sua previsão na lista anexa da Lei Complementar 116/03 seria constitucional.

Note-se que nesse caso, assim como nos dois anteriores, é possível identificar linha de interpretação, por parte do STF, no sentido de estender as hipóteses em que há a tributação por via do ISS. É dizer, o STF tem permitido que outras hipóteses que não possuem **somente** obrigações de fazer em seu escopo, sejam objeto de tributação por intermédio do ISS.

A decisão do STF no caso dos contratos de franquia está baseada na sua compreensão – muito própria – da natureza desses contratos. Ao dizer que não se tratam de simples cessões de direito, a Corte busca enquadrá-los como relações complexas, que envolvem e não podem ser dissociadas de outros fatos que se qualificariam como prestações de serviço.

No julgado em questão, o STF afastou as razões de decidir da Súmula Vinculante 31 e promoveu uma ampliação indevida do arquétipo constitucionalmente plasmado para o ISS, ao admitir que incide sobre obrigações que, em tese, podem ser qualificadas como obrigação de dar.

3.3 Atividade de apostas

No caso das atividades de aposta, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu, em 08 de junho de 2020, pela constitucionalidade da incidência do

35. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 603136, Rel. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 29 mai. 2020, DJe-149, pub. 16 jun. 2020.

Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a prestação de serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios.³⁶

Na análise de mérito, merece destaque o fato de que o Ministro Gilmar Mendes reconheceu a importância e a utilidade da classificação das “obrigações de fazer” e das “obrigações de dar” no processo de interpretação da regra matriz de incidência do ISS, e concluiu, com base no conceito amplo de serviço capitaneado pelo Ministro Eros Grau nos casos de arrendamento mercantil, que as apostas se subsumem ao conceito de serviço para fins de incidência do ISS. Ao final, o relator entendeu que nos serviços de distribuição e venda de bilhetes, há serviço como “trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro”.

Registre-se, outrossim, que há reiteração, nesse julgado, da necessidade de finalidade econômica da atividade. Em outras palavras, o serviço prestado precisa ser esforço humano dotado de conteúdo econômico (e, conseqüentemente, não gratuito), em consonância com o clássico conceito de prestação de serviços.

A dúvida subjacente no caso estava associada às razões de decidir da Súmula Vinculante 31. Especificamente, se a atividade de apostas representava uma obrigação de dar pura. Respondeu negativamente o STF, ao reconhecer que os valores eram pagos em razão do esforço humano envolvido na atividade de venda de bilhetes, considerando-a uma atividade econômica apoiada em esforço humano e não uma obrigação pura de dar.

Embora tenha realizado um esforço argumentativo para tentar enquadrar a atividade como obrigação de fazer, este julgado acaba por negar as razões de decidir da Súmula Vinculante

36. Neste julgamento, ficou consignada a seguinte tese: “É constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 634764, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 08 jun. 2020, DJe-165, pub. 01 jul. 2020).

31, pois o núcleo do fato jurídico que se pretende tributar pelo ISS configuraria uma obrigação de dar. Mais uma vez, o STF nega vigência às razões decidir da Súmula Vinculante 31.

3.4 Taxatividade Extensiva da Lista Anexa

No julgamento do Recurso Especial 784439, ocorrido em 29 de junho de 2020, o Supremo Tribunal Federal reiterou a taxatividade da lista de serviços, porém admitiu que cada um dos itens que a compõe permite interpretação extensiva em seu enquadramento, o que tem por consequência a ampliação do espectro de serviços tributáveis.³⁷

Este julgamento condensou os entendimentos proferidos no RE 592.905 (Leasing) e RE 651.703 (planos de saúde) para sustentar que, mesmo não tendo a lei complementar liberdade plena para qualificar atividades como serviços, “a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais”.

Este julgado, claramente, adota um conceito de serviços muito amplo. E o objetivo desta classificação está declarado no voto da ministra Rosa Weber, que reconhece a possibilidade de serem qualificadas como serviço “certas atividades econômicas que não se enquadram diretamente em outra categoria tributável”.

Por esta linha de ideias, também é papel da Lei Complementar em matéria de ISS configurar os limites da expressão “serviços de qualquer natureza”, presente na norma de competência, de forma a reconhecer quais atividades econômicas são serviços, desde que não estejam inseridas em outras normas de competência. Contudo, é importante que se ressalte que os limites da incidência do ISS configurados pela

37. No qual foi aprovada a tese: “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” (BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 784439*, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julg. 29 jun. 2020, DJe-228, pub. 15 set. 2020).

Lei Complementar estão adstritos ao arquétipo constitucional de serviços. Qualquer tentativa de extensão do campo de incidência para abarcar atividades que representem obrigações de dar implicará em *overruling* da Súmula Vinculante 31.

CONCLUSÃO

A invalidação indireta de Súmula Vinculante por decisão em Recurso Extraordinário julgado sob a sistemática repetitiva, uma espécie de *overruling* à brasileira, é uma idiossincrasia emergente de um sistema ainda de precedentes ainda em adaptação. Em tese possível, sua configuração dependeria da negação direta das razões de decidir da decisão vinculante anterior pela posterior, independentemente das características do veículo introdutor.

Os novos julgamentos do STF tem permitido a extensão do enquadramento de condutas como suscetíveis de se constituírem em fatos jurídicos ensejadores da cobrança do ISS, quer seja porque ter ampliado a interpretação do conceito de serviço para além da dicotomia obrigação de dar X obrigação de fazer (que era sedimentada na Súmula Vinculante 31), quer seja porque ter admitido a interpretação extensiva de cada um dos itens componentes da lista de serviço.

Nesse contexto, ainda que não tenha havido uma retirada formal da Súmula Vinculante 31, as recentes decisões do STF em sede de Recurso Extraordinário representam uma reiterada negação das razões de decidir que embasam a referida súmula, ao que seria possível identificar a ocorrência de um *overruling* indireto e promovendo a descaracterização do arquétipo do ISS plasmado na Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo; BARRETO. Aires F. ISS – Locação e Leasing. *Revista de Direito Tributário*, n. 51, ano 14., jan./mar. 1990, p. 52-61.

ATALIBA, Geraldo. Problemas atuais do Imposto sobre Serviços. *Revista de Direito Tributário*, n. 27-28, Ano 8, jan./jun. 1984, p. 179-192.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4ª. Ed., atualizada por Paulo Ayres Barreto, Ed. Noeses, São Paulo, 2018.

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

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Embargos de Declaração da Decisão nos Embargos de Declaração opostos contra acórdão do RE n. 638115* 638115, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 18 dez. 2019, DJe-113, pub. 08 mai. 2020.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 546588*, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julg. 23 ago. 2005, DJ 16 set. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento AI 551336*, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julg. 13 dez. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 543317*, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, julg. 14 fev. 2006, DJ 10 mar. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Reclamação 14290*, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julg. 22 mai. 2014, DJe-118, pub. 20 jun. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Especial 450120*, Rel. Carlos Britto, Primeira Turma, julg. 14 dez. 2006, DJ 20 mar. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Especial 465456*, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26 abr. 2007, DJe-018, pub. 18 mai. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Especial 553223*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julg. 06 nov. 2007, DJe-162, pub. 14 dez. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Especial 455613*, Rel. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julg. 27 nov. 2007, DJe-165, pub. 19 dez. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Especial 446003*, Rel. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 30 mai. 2006, DJ 04 ago. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 105946*, Rel. Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julg. 11 jun. 1985, DJ 16 ago. 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 112947*, Rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, julg. em 19 jun. 1987, DJ 07 ago. 1987.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 113383*, Rel. Min. Oscar Correa, Primeira Turma, julg. 22 mar. 1988, DJ 29 abr. 1988.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 547245*, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. 02 dez. 2009, DJe-040, pub. 05 mar. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 592905*, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julg. 02 dez. 2009, DJe-040, pub. 05 mar. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 603136*, Rel. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 29 mai. 2020, DJe-149, pub. 16 jun. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 626706*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 08 set. 2010, DJe-179, pub. 24 set. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 634764*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julg. 08 jun. 2020, DJe-165, pub. 01 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial 651703*, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julg. 29 set. 2016, DJe-086, pub. 26 mar. 2017.

BRASIL. *Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial 784439*, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julg. 29 jun. 2020, DJe-228, pub. 15 set. 2020.

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

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n. 31*, aprovada em sessão 04 fev. 2010, DJe DJe nº 40 de 05 mar. 2010.

BUSTAMANTE, Thomas Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras judiciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

CAMILOTTI, José Renato. *Precedentes judiciais em matéria tributária no STF*, pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção. São Paulo: Noeses, 2018.

CARDOZO, Benjamin N.. *The nature of judicial process*. Frederickburg: Yale University Press, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros; GAMA, Tácio Lacerda. Não incidência do ISS sobre a cessão de infraestrutura e julgamento da ADI n. 3142. *Jota*. Artigo Online. 14 out. 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/nao-incidencia-do-iss-cessao-infraestrutura-adi-3142-14102020>. Acesso em 05 nov. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4a edição, revista e atualizada. São Paulo. Saraiva. 2006.

CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *El precedente en el derecho inglés*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 155.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

GIARDINO, Cleber. ISS – Competência Municipal. *Revista de Direito Tributário*, n. 32, ano 9, abr./jun. 1985, p. 217-224. p. 220.

MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, v. 49, p. 11-58, 2009.

