

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCAS AUGUSTO SOUZA LAMY

A (DES)NECESSIDADE DA OBRIGAÇÃO DE FAZER PARA INCIDÊNCIA DO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO STF

CURITIBA

2021

LUCAS AUGUSTO SOUZA LAMY

A (DES)NECESSIDADE DA OBRIGAÇÃO DE FAZER PARA INCIDÊNCIA DO
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO STF

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná, como requisito
parcial à obtenção do título de Bacharel em
Direito.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher

Curitiba

2021

TERMO DE APROVAÇÃO

A (DES)NECESSIDADE DA OBRIGAÇÃO DE FAZER PARA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO STF

LUCAS AUGUSTO SOUZA LAMY

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



Profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher
Orientadora

Coorientador

Barbara das Neves

Profa. Ma. Barbara das Neves
1º Membro

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

Prof. Me. Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues
2º Membro

Signature: Barbara das Neves
Barbara das Neves (Aug 18, 2021 17:01 ADT)

Email: barbara.neves@andersenballao.com.br

Signature: Matheus Zicarelli
Matheus Zicarelli (Aug 18, 2021 17:30 ADT)

Email: matheus@gruppenmacher.com.br

A (DES)NECESSIDADE DA OBRIGAÇÃO DE FAZER PARA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO STF

Lucas Augusto Souza Lamy

RESUMO

Os constantes avanços tecnológicos têm, cada vez mais, trazido novas dúvidas sobre os conceitos constitucionais tributários; como em relação ao termo serviços, para fins de incidência do ISS. Neste raciocínio, é possível indagar se as novas atividades empresariais, como *streaming*, *e-commerce* ou *cloud computing*, se classificariam ou não como serviços, considerando que são atividades que cumulam obrigações diversas e que não existiam quando da formulação de conceitos advindos do Direito Privado. Em vista disso, o presente artigo pretende investigar a jurisprudência do STF para compreender qual o entendimento do Tribunal sobre o critério material de incidência do ISS.

Palavras-chave: ISS. Doutrina civilista. Doutrina econômica. Precedentes. STF.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. CRITÉRIO MATERIAL DO ISS: DOCTRINA CIVILISTA <i>VERSUS</i> DOCTRINA ECONÔMICA	6
3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	10
3.1. RE nº 116.121-3/SP - INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS	10
3.2. RE nº 592.905/SC - TEMA 125 DO STF - INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL	12
3.3. RE nº 626.706/SP - TEMA 212 DO STF – INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS	14
3.4. RE nº 651.703/PR - TEMA 581 DO STF – INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS POR OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE	15
3.5. RE nº 603.136/RJ - TEMA 300 DO STF – INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA	17
3.6. RE nº 784.439/DF - TEMA 296 DO STF – CARÁTER TAXATIVO DA LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS DO ISS A QUE SE REFERE O ART. 156, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	19
3.7. ADI nº 5.659/MG e ADI nº 1.945/MT - CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE USO DE <i>SOFTWARES</i>	20
4. BREVE ANÁLISE SOBRE PRECEDENTES JUDICIAIS	22
5. CONCLUSÕES	23
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	27

A (DES)NECESSIDADE DA OBRIGAÇÃO DE FAZER PARA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DO STF

1. INTRODUÇÃO

O avanço tecnológico está mais célere do que nunca, mas não só isso, está mais presente no nosso cotidiano. Como prova, basta pensarmos que há alguns anos não imaginávamos o conforto que os serviços de *streaming* ofereceriam; ainda não sabíamos como é prático nos deslocar de um ponto a outro através de aplicativos de busca de motoristas; nem mesmo cogitávamos poder realizar compras *online*, com a entrega de produtos na porta de nossas residências.

No entanto, se por um lado temos o rápido avanço da tecnologia, por outro temos a demora de uma legislação que discipline estas situações. No âmbito do desenvolvimento tecnológico surgem ainda questões de natureza tributária, como por exemplo: pode-se classificar *streaming* como um serviço? Os *softwares* comercializados serão considerados mercadorias ou serviços para fins tributários? Sobre o aplicativo de busca de motoristas para locomoção incide o Imposto sobre Serviços?

Sobre tais dúvidas tributárias é necessário ressaltar que foram inseridos na Constituição Federal (CF) vários princípios e conceitos justamente para permitir interpretações atualizadas da CF. Ou seja, “a Constituição deve ser lida à luz do contexto histórico-social vivenciado pelo intérprete e aplicador do respectivo preceito constitucional”.¹

Esta tarefa de realizar uma leitura/análise atualizada foi atribuída ao guardião da Constituição, o Supremo Tribunal Federal (STF)². Desta forma, se as novas tecnologias deixam em dúvida se haverá a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), cabe ao STF verificar qual é o critério matéria do ISS nos termos da CF.

O que se pretende, portanto, neste breve artigo, é verificar qual o entendimento do STF sobre o critério material do ISS, facilitando o recolhimento de tributos e negócios entre particulares.

¹ Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-set-19/imunidade-tributaria-livros-eletronicos-hermeneutica-constitucional>>

² Conforme art. 102 da Constituição Federal.

2. CRITÉRIO MATERIAL DO ISS: DOCTRINA CIVILISTA *VERSUS* DOCTRINA ECONÔMICA

O Imposto sobre serviços, como é de conhecimento, tem sua previsão no art. 156, inciso III, da CF, no qual está consolidada a competência dos Municípios para a sua instituição. Vejamos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Da análise do referido artigo é possível extrair uma primeira ressalva: o ISS apenas incidirá sobre os serviços que não estão previstos no art. 155, inciso II, da CF. Ou seja, não incidirá ISS sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os de comunicação, sobre os quais já incide o ICMS.

Excetuadas tais hipóteses, ainda encontramos dificuldade em definir o que seria *serviço* sujeito à incidência do ISS, posto que a CF nada mais fala além de que compete aos Municípios a cobrança de Imposto sobre *serviços*.

Tendo isso em vista, a doutrina analisando a CF e a legislação pátria buscaram definir adequadamente o termo *serviços*, para melhor compreender o critério material do ISS. Desta análise, restou a formação de duas correntes doutrinárias majoritárias: (i) civilista/jurídica; e (ii) econômica.

A corrente civilista propõe que o termo *serviços*, contido no art. 156, inciso III, da CF, estaria atrelado à definição do direito civil, prevista no Capítulo VII – Da Prestação de Serviço, do Código Civil (arts. 593 ao 609). Ana Clarissa MASUKO³ explana que tal conclusão se dá por força do disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN) que obsta a possibilidade da lei tributária alterar a definição de conceitos e formas do direito civil previstos na CF⁴.

³ “Para a doutrina ‘civilista’ ou jurídica’, ainda prevalece, a CF de 1988 teria encampado um conceito de ‘serviço’ originado no Direito Civil, que seria vinculante para o legislador tributário, por força da prescrição do art. 110 do CTN”. MASUKO, Ana Clarissa. **O conceito de serviço como “obrigação de fazer” no Direito Tributário Brasileiro, seus reflexos para a reforma tributária e economia digital**. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020, p. 310.

⁴ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas

Nesse sentido, o termo *serviços* indicaria a “produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial”⁵, uma obrigação de fazer.

Em defesa da doutrina civilista Aires BARRETO igualmente propôs que serviço é “o desempenho de atividade economicamente apreciável (...) produtiva de utilidade para outrem, sob regime do direito privado, com fito de remuneração”⁶.

Já Carlos NETO e Leonardo BRANCO argumentam que a CF, ao ser promulgada em 1988, utilizou-se de conceitos previstos no Direito Privado, pois teria feito referência a termos que já estavam previstos na legislação vigente. Ou seja, a CF teria recepcionado os conceitos do Direito Privado, ressalvado os casos em que fez expressa menção a definição distinta⁷. Em consonância com este entendimento, posiciona-se Aires BARRETO que entende que o legislador constitucional não se utilizou de conceito distinto, em razão do que se emprega no direito privado⁸.

Também demonstrando que a CF teria adotado a doutrina civilista, Humberto ÁVILA⁹ observa que há uma reserva material constitucional que implica na necessária conclusão de que o termo *serviços* indica uma obrigação de fazer. Para ÁVILA, a reserva constitucional material consiste nos casos em que a CF ao atribuir poder para uma entidade política tributar um fato, implicitamente indica o poder de outra entidade política em tributar fato diverso. Nesse sentido, o raciocínio feito pelo doutrinador é: se o ICMS incide em operações que revelam obrigações de dar mercadorias, então o constituinte ao usar o termo *serviços*, quando atribuiu competência aos Municípios, se referiu a obrigações de fazer.

A doutrina civilista ainda aponta que a personificação atrelada ao ISS, ou seja, advinda das obrigações de fazer, está no fato de que o serviço (ainda que produza materiais), pressupõe um ajuste ao tomador. Esse é o ensinamento de Misabel DERZI ao pontuar que “No prestar serviços, que caracteriza o conceito nuclear do fato gerador do ISS, o fazer é central, (...) mesmo corporificado em materiais, o serviço executado ajusta-se às necessidades do usuário”¹⁰.

Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias

⁵ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43

⁶ Idem, p. 35.

⁷ NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. **O paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação**. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020, p.327.

⁸ BARRETO, Aires F. Op cit., p.36.

⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 262.

¹⁰ DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 495-496.

Ou seja, o que pretende a doutrina civilista, nas palavras de Betina TREIGER GRUPENMACHER, é enfatizar que o ISS não irá incidir propriamente sobre *serviços*, mas “sobre a **prestação de serviços**. É esse o núcleo da regra-matriz do tributo”¹¹ – destacou-se.

Mais detalhadamente, Marçal JUSTEN FILHO pontua que incidirá o ISS na “prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia”¹².

Em contrapartida ao já exposto, a doutrina econômica apresenta um entendimento mais disruptivo quanto ao termo *serviços* empregado no art. 156, inciso III, da CF. Postula que o termo não estaria atrelado ao Direito Privado, mas sim às ciências econômicas. Ou seja, a CF teria definido um conceito próprio sobre o que é *serviços*, não estando o termo subordinado ao art. 110 do CTN.

Conforme leciona Luciano Garcia MIGUEL¹³:

O significado adotado pela Constituição, portanto, não precisa, necessariamente, ser equivalente ao adotado no Direito Privado. O intérprete poderá chegar à conclusão de que o sentido de determinado dispositivo constitucional é diverso daquele utilizado no âmbito do Direito Privado, devendo, certamente, apontar as justificativas que levaram a essa interpretação.

Seguindo o ensinamento de MIGUEL, a doutrina econômica no intuito de demonstrar que o termo *serviços* não está atrelado a uma obrigação de fazer, pontua que: (i) o Direito Civil positivo não definiu que *serviços* está atrelado a obrigações de fazer; (ii) o ISS tem como critério material *serviços*, não a *prestação de serviços*; (iii) o conceito de serviço para incidência do ISS pressupõe apenas a fruição de uma utilidade.

Em relação ao primeiro ponto, Ana Clarissa MASUKO¹⁴ esclarece que não há no Código Civil Brasileiro qualquer menção para a definição do termo *serviço*, mas apenas regras atinentes ao contrato de prestação de serviços. Complementa que

¹¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços**. In: CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. O Direito Tributário entre a Forma e o Conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014, p. 74.

¹² JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: *Revistas dos Tribunais*, 1985, p. 80.

¹³ MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação**. 1 Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 180.

¹⁴ MASUKO, Ana Clarissa. *Op. Cit.*, p. 315.

analisando a legislação pátria é possível localizar somente duas definições para o termo, uma contida no Código de Defesa do Consumidor (CDC) e outra na Lei. 8.666/93.

No CDC, o art. 3º, § 2º¹⁵, define que serviço seria qualquer atividade fornecida no mercado consumidor de forma onerosa. Assim, entende MASUKO, que a “locução ‘qualquer atividade’ é, certamente, mais ampla em relação a ‘obrigação de fazer’”. Já a Lei 8.666/93, que dispõe sobre as Licitações e Contratos da Administração Pública, estabelece em seu art. 6º, inciso II¹⁶, que serviço seria uma atividade da qual se obtém uma utilidade para a Administração Pública.

Posto isso, resta claro o que pretende MASUKO, demonstrar que em ambas as legislações que definem o que seria *serviço* em nenhuma há a vinculação do termo a uma obrigação de fazer.

Ainda sobre a doutrina econômica, Maurício BARROS¹⁷ destaca que a CF em seu art. 156, inciso III, assim como previa a CF/67, especifica que o critério material do ISS é o serviço e não a prestação de serviço. Pondera o autor que Bernardo Ribeiro MORAES¹⁸ ao analisar o ISS na CF/67 defendia que a competência tributária municipal em relação a este tributo deveria ser mais aberta, justamente por ser o critério material de incidência os serviços e não suas prestações.

Como terceiro argumento, a doutrina econômica, nas palavras de Elizabeth CARRAZZA¹⁹, propõe que “o serviço tributável pode ser definido como a prestação ou a **fruição de uma utilidade** material ou imaterial, por uma pessoa física ou jurídica (...)” – destacou-se.

¹⁵ “Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços. (...) § 2º **Serviço é qualquer atividade** fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista”

¹⁶ “Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se: (...) II - **Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração**, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais”

¹⁷ “Nesse ponto, o texto da CF/88 é similar ao da CF/67, ao atribuir a competência aos Municípios para instituir imposto sobre ‘serviços de qualquer natureza’, não sobre a prestação de serviços”. BARROS, Maurício. **Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS**. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020 p.364

¹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. 1ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 81-85.

¹⁹ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Natureza “Não Cumulativa” do ISS**. Revista de Direito Tributário nº 19-20, jan./jun. de 1982, p. 256

Posta a análise das duas correntes doutrinárias, uma única conclusão é possível: de fato há inúmeros argumentos que corroboram tanto a doutrina civilista, quanto a doutrina econômica. Assim, não sendo possível inferir doutrinariamente o que é *serviço* para a incidência do ISS, nos cabe verificar qual o entendimento firmado pelo STF. Considerando ser o órgão responsável para a solução das controvérsias constitucionais no Direito Brasileiro.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Como é de conhecimento, a jurisprudência do STF é extensa. Sendo assim, fez-se necessário um recorte qualitativo e temporal sobre a análise jurisprudencial.

Em relação ao recorte temporal, o presente artigo utilizará como marco inicial de pesquisa o julgamento do RE nº 116.121-3/SP, que será o primeiro a ser analisado. A escolha deste Recurso se dá pelo fato de que, como veremos adiante, este julgamento foi responsável por assentar o entendimento do Tribunal quanto ao critério material do ISS, pondo fim a divergência jurisprudencial que havia entre as Turmas do STF no que tange a incidência do ISS.

Já quanto ao recorte qualitativo, foi utilizada a repercussão geral como critério, bem como o julgamento de ADIs. Assim, o artigo investigará apenas as decisões de mérito, com repercussão geral reconhecida, ou ADIs, julgados a partir de 11/10/2000, cujos votos abranjam a discussão quanto ao critério material para a incidência do ISS.

Feito tal recorte, foram localizados os julgamentos abaixo, sobre os quais serão analisados os votos para verificar qual critério material é utilizado pelo STF para fins de incidência do ISS.

3.1. RE nº 116.121-3/SP²⁰ - INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

O Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, julgado em 11/10/2000, refere-se ao conflito da incidência entre ISS e ICMS sobre a locação de bens móveis. O recurso tem como pano de fundo uma empresa locadora de guindastes (Recorrente),

²⁰ Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>

a qual alega não ser devido o ISS sobre sua atividade, argumentando sinteticamente, que a locação não seria um serviço por ser majoritariamente uma obrigação de dar. Em consequência, alega que a cobrança feita pelo Município de Santos (Recorrido) deve ser julgada inconstitucional.

O Ministro Relator Octavio Gallotti na ocasião, verificou a relevância constitucional da matéria, bem como a divergência jurisprudencial que havia entre as Turmas do STF, o que implicou na seleção do Recurso para julgamento em plenário.

No voto exarado pelo Min. Rel., restou expressamente demonstrado que o parecer do Subprocurador Geral da época, foi no sentido de que o termo serviços não estava atrelado ao Direito Privado. A Recorrente (empresa locadora), por sua vez, alegou que o termo *serviços* estabelecido na CF determina a incidência do ISS sobre as obrigações de fazer, como defende a doutrina civilista.

Ou seja, de forma simplista, é possível verificar que o Município de Santos, bem como o parecer do Subprocurador Geral, apontaram para a tese de que a CF adotou o conceito econômico de serviços.

Seguindo a argumentação proposta pelos entes fazendários, o Min. Rel. Octavio Gallotti pontuou que “não se encontra apoio (...) ao âmbito do contrato denominado ‘locação de serviços’, a hipótese tributária incidente sobre ‘serviços’ *tout court*, expressão mais ampla que a compreendida naquela espécie contratual típica”. Portanto, o Min. negou provimento ao Recurso Extraordinário, sob a fundamentação de que o termo *serviços* constante na CF é mais abrangente que o instituto do direito privado. Assim, dissociou o termo *serviços* das obrigações de fazer, e assentou seu entendimento pelo conceito econômico de serviços.

O voto do Min. Relator foi seguido por quatro de seus pares, portanto, restaram vencidos.

Em complemento ao Relator, o Min. Ilmar Galvão afirma que o contrato de locação é indissociável das obrigações de fazer e de dar. Pontuou a impossibilidade de existir uma locação tão pura que exista apenas um dar. Segundo o Min. “(...) o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não corresponde com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa (...) comportamento próprio da obrigação de fazer”, concluindo que, em seu entendimento, a locação envolve prestação de serviço.

No outro lado, propondo voto divergente, o Min. Marco Aurélio deu provimento ao Recurso Extraordinário adotando a doutrina civilista em relação ao

conceito de serviços. O Min. argumenta que o termo constitucional de serviços está vinculado ao instituto do direito privado, em observância ao art. 110 do CTN. Conclui que “há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta, o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”.

A divergência foi seguida pelos Ministros Celso de Mello, Moreira Alves, Sepúlveda Pertence, Sydney Sanches e Néri da Silveira.

Também é válido destacar o voto do Min. Celso de Mello que, seguindo o voto do Min. Marco Aurélio, defende a doutrina civilista do critério material do ISS:

(...) a qualificação da ‘locação de bens móveis’, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que inadmissível (...) 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.

O julgamento teve a divergência vencedora, restando consolidado - neste caso - que o entendimento da maioria dos Ministros foi pela aplicação da doutrina civilista ao termo *serviços* previsto na CF.

Por fim, e não menos importante, é necessário pontuar que este foi o julgamento que ensejou a elaboração da Súmula Vinculante nº 31, a qual determina: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

3.2. RE nº 592.905/SC²¹ - TEMA 125 DO STF - INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Outro recurso em que se enfrentou o tema no âmbito do STF foi o Recurso Extraordinário nº 592.905/SC, sob relatoria do Min. Eros Grau, finalizado em 02/12/2009. O recurso foi interposto pelo HSBC Investment Bank Brasil S/A, em face do acórdão proferido pelo TJSC, que acolheu o pleito do Município de Caçador para garantir a incidência do ISS sobre as atividades de arrendamento mercantil (*leasing*).

Diante deste cenário, o Min. Rel. Eros Grau inicia seu voto já fazendo uma distinção entre as modalidades de arrendamento mercantil. Para ele há as seguintes espécies/modalidades: (i) *leasing* operacional – (arrendamento mercantil

²¹ Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>

propriamente dito), espécie em que o arrendatário, a princípio, não tem a intenção de adquirir o bem ao final do contrato; (ii) *leasing* financeiro – modalidade que é discutida no presente RE nº 592.905/SC, na qual arrendadora adquire bens de um terceiro e entrega seu uso para o arrendatário, mediante uma contraprestação periódica, sendo que ao final da locação poderá o contrato ser renovado ou o bem adquirido pelo arrendatário; e (iii) o *lease-back*, espécie em que arrendatária vende um bem à arrendadora e o adquire de volta mediante arrendamento mercantil.

Sobre as modalidades, o Min. Eros Grau já adianta sua conclusão que “No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço”.

No que interessa ao presente artigo, vale ressaltar que o Min. Eros Grau entende não ser necessária a existência de obrigação de fazer para a caracterização de um serviço. O Min. chega a tal conclusão tendo em vista a expressão “de qualquer natureza” contida no inciso III do art. 156, da CF/88. Em seu entendimento a “afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado (...) faz tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’, afirmada no texto da Constituição”.

O raciocínio exarado pelo Ministro faz alusão ao princípio *verba cum effectu sunt accipienda*, no sentido de que não há palavras inúteis na lei. Sendo assim, se há a expressão “de qualquer natureza” no artigo constitucional, esta deveria ser observada, como fez o Ministro.

O Voto do Min. Eros Grau foi acompanhado pelos Mins. Joaquim Barbosa, Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso, e Gilmar Mendes, os quais restaram vencedores.

Contudo, apesar de seguirem o Relator, alguns Ministros concluíram ser necessário aferir se o contrato firmado entre as partes visa, em seu objetivo maior, um serviço. Deixando-se de lado a questão da prestação do serviço e ressaltando o caráter econômico.

Nesse sentido, vale frisar o entendimento exposto pelo Min. Cezar Peluso em seu voto: “(...) o contrato é complexo, envolve uma série de atos que pode (...) corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços”. Em sentido similar o Min. Carlos Britto afirma que “o leasing é um contrato reconhecidamente híbrido, não se confunde com locação de bens móveis, implica prestação de serviços, consiste na obtenção de um bem (...) Quer dizer, é serviço, portanto, sem nenhuma dúvida”.

Abrindo a divergência, o Min. Marco Aurélio novamente defende a aplicação da doutrina clássica, dando provimento ao Recurso.

Para Marco Aurélio o “tributo da competência dos municípios [ISS] diz respeito a serviço prestado, ou seja, a desempenho de atividade, a obrigação de fazer e não de dar”. Assim sendo, o arrendamento mercantil em muito se assemelharia a locação, portanto, para o Ministro, não há incidência do ISS na hipótese em questão.

Feita a análise, diferentemente do que restou decidido no RE nº 116.121-3/SP, neste caso o STF – por maioria (8 Ministros) – acolheu a concepção econômica para o conceito de serviços.

3.3. RE nº 626.706/SP²² - TEMA 212 DO STF – INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

O Recurso Extraordinário nº 626.706/SP foi interposto pelo Município de São Paulo em face de acórdão proferido pelo TJSP, no qual foi reconhecida a impossibilidade da incidência de ISS sobre a locação de filmes cinematográficos.

Sem um debate aprofundado quanto ao critério material do ISS, o Min. Rel. Gilmar Mendes, propõe a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 ao caso. Seu voto foi seguido pelos demais Ministros que votaram, à unanimidade, pelo desprovimento do Recurso do ente fazendário, em atenção à Súmula.

Considerando as particularidades do julgamento, nota-se que o caso possui grande relevância para o presente artigo. Pois, diferente dos demais Recursos analisados, neste não houve um profundo debate acerca do critério material de incidência do ISS, mas somente a aplicação da Súmula Vinculante nº 31.

Diante disso, o que se indaga é: aplicou-se a Súmula Vinculante nº 31 pois os Ministros concordarem com a doutrina civilista que a fundamenta? Ou a Súmula foi aplicada apenas por estar em vigência?

Se a resposta a primeira indagação for “sim”, então teríamos uma grande insegurança jurídica. Pois, entre o julgamento do Tema 125, anteriormente analisado, em que se aplicou a doutrina econômica para determinar o critério material do ISS, e este Recurso, passaram cerca de 10 meses. Um curtíssimo interregno para tamanha mudança de entendimento do Tribunal.

²² Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>

Por outro lado, presumindo-se que a resposta ao segundo questionamento seja “sim”, ainda temos um problema jurídico, visto que, se o entendimento do Tribunal é pela aplicação da doutrina econômica, estranha-se ainda a vigência e aplicação da Súmula Vinculante nº 31.

3.4. RE nº 651.703/PR²³ - TEMA 581 DO STF – INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE ATIVIDADES DESENVOLVIDAS POR OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE

O Tema de Repercussão Geral 581 do STF, trata de Recurso Extraordinário interposto pelo Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA., em face de acórdão prolatado pelo TJPR, em que restou assegurado o direito do Município de Cândido Rondon cobrar o ISS sobre as atividades de plano de saúde.

Em síntese, o objeto da demanda é verificar se há a incidência de ISS sobre as atividades de operadoras de planos de saúde.

O Min. Luiz Fux, Relator do Recurso, inicia seu voto apontando que “não se preconiza a tese da interpretação econômica (...) mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional”. Contudo, apesar de tal afirmação, veremos que o voto exarado pelo Min. restou consolidado no sentido de encampar a doutrina econômica.

Como prova, basta verificarmos que em seu voto o Min. Rel. Luiz Fux, propõe que a Constituição Tributária seja interpretada com pluralismo metodológico, ou seja, utilizando-se de outras ciências que não unicamente a do Direito e cita “a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade”.

Ainda, o Min. Rel. Luiz Fux também rechaça a tese civilista ao pontuar que a classificação entre obrigações de dar, fazer e não fazer, estão estritamente ligadas ao Direito Civil. Deste modo, “não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica”.

Por fim, encampando a doutrina econômica e com contribuição de suma importância para o Direito Tributário, o Min. Rel. Luiz Fux apresenta uma “definição” para o que se possa entender como *serviço*, veja-se:

Sob este ângulo, **o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil**, mas relacionado ao

²³ Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>

oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador (Destacamos).

Feitas tais considerações, o Min. Rel. conclui seu voto negando provimento ao apelo extraordinário promovido pelo Hospital, reiterando a aplicação da doutrina econômica para fins de aferição do critério material do ISS.

Em contrapartida, o Min. Marco Aurélio, abrindo a divergência, defende novamente a aplicação da doutrina civilista, citando como precedente o RE nº 116.121-3/SP.

Contudo, diferentemente dos demais Recursos em que o Min. defendeu a tese civilista, neste Marco Aurélio faz uso de um novo argumento, veja-se:

Mesmo que se sustente terem os precedentes conferido interpretação ampliativa ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Lei Maior, não há como argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária. **Considero ter o Plenário, na oportunidade, apenas assentado ser indispensável levar em conta, em especial nos negócios jurídicos complexos**, o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação. (destacamos)

O Min. Marco Aurélio, em complemento, também sustenta que a prova de que não houve a superação da doutrina civilista é o fato da Súmula Vinculante nº 31 ainda estar em vigência. O que poderia explicar os questionamentos que surgiram quando da análise do RE nº 626.706/SP (Tema 212).

Inclusive, sobre este mesmo Recurso o Min. Marco Aurélio comenta: “Justifica também o fato de o Plenário, no julgamento do extraordinário de nº 626.706/SP (...) ter reafirmado a não incidência do Imposto Sobre Serviços na locação de bens móveis, considerada a ausência de obrigação de fazer”.

Nenhum dos demais Ministros seguiram o voto-vista proferido pelo Min. Marco Aurélio de Mello, restando vencido.

Já os Mins. Edson Fachin, Luís Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, seguiram o voto proferido pelo Min. Rel. Luiz Fux. Contudo, vale a leitura atenta aos votos colacionados no acórdão.

Ainda, dos votos exarados, é importante destacar os proferidos pelos Mins. Edson Fachin e Luís Roberto Barroso.

O Min. Edson Fachin apesar de seguir o Min. Rel., no inteiro teor de seu voto apresenta diversas passagens que fazem alusão à doutrina civilista, como segue:

Nessa linha de compreensão doutrinária, não apenas os contratos cuja obrigação de fazer está claramente especificada e identificada imediatamente ou que se enquadrem na definição do artigo 594 do Código Civil, mas também outros tipos contratos escondem uma prestação de serviços especial, como é o caso, ao meu ver, dos contratos de prestação de serviços de saúde.

O que se verifica, portanto, é que o Min. Edson Fachin seguiu o Relator em atenção ao dispositivo de seu voto, contudo a fundamentação utilizada para negar provimento ao Recurso é distinta. Explica-se: enquanto o Min. Rel. Luiz Fux entende pela incidência do ISS à luz da doutrina econômica, o Min. Edson Fachin concluiu que as atividades da Recorrente são obrigações de fazer, o que atrai a incidência do imposto municipal. Nas palavras do Min. Edson Fachin: “No caso, tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer”.

De igual modo foi o voto proferido pelo Min. Luís Roberto Barroso, que também seguiu o Min. Rel. Luiz Fux apenas pela conclusão (incidência do ISS), mas com fundamento na doutrina civilista.

Como comprovação disso, vejamos que Min. Luís Roberto Barroso pontua: “As atividades mencionadas [as da operadora de plano de saúde] englobam tanto uma obrigação de fazer como uma obrigação de dar e, portanto, estão incluídas no conceito abrangente de serviço definido pelo constituinte”.

Portanto, o que se verifica é que apesar do Min. Marco Aurélio restar vencido, tanto o Min. Edson Fachin, quanto o Min. Luís Roberto Barroso, utilizaram em sua fundamentação, em maior ou menor grau, a doutrina civilista.

3.5. RE nº 603.136/RJ²⁴ - TEMA 300 DO STF – INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA

De relatoria no Min. Gilmar Mendes, o Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ, interposto por Venbo Comércio de Alimentos LTDA. em face de acórdão proferido pelo TJRJ, visa a reforma do *decisium*, sustentando a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre os contratos de franquias.

²⁴ Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>>

O voto do Min. Rel. traz em seu fundamento a análise de alguns precedentes para verificar qual o critério adotado pelo Tribunal para a incidência do ISS. Dentre os julgados, o Min. destaca aquele que ensejou a Súmula Vinculante nº 31 e, analisando o Recurso, constata que se julgou inconstitucional a incidência do ISS pelo fato de as locações constituírem obrigações de dar e não de fazer.

Ainda na análise dos precedentes, o Min. Rel. Gilmar Mendes cita que na ocasião do julgamento do RE 651.703/PR a Suprema Corte defendeu uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviço ao seguir o voto do Min. Luiz Fux. Assim, considerou o Min. que poderia ter sido adotada “uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista”.

Contudo, apesar dessa constatação, o Min. Rel. Gilmar Mendes em consonância ao exposto pelo Min. Marco Aurélio quando do julgamento do RE 651.703/PR, afirma:

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), **não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer**, e não sobre obrigações de dar. (destacamos)

Tendo isso em vista, o Min. Rel. Gilmar Mendes aponta que o entendimento firmado pelo STF, em sua análise, é de que o ISS deverá incidir sobre as atividades que consubstanciam obrigações de fazer. Assim, poderá o imposto municipal incidir sobre atividades que possuam apenas obrigações de fazer, como sobre aquelas que possuam obrigações mistas, aquelas que consubstanciam um dar e um fazer.

Deste modo, no entendimento do Min. Rel. Gilmar Mendes os contratos de franquia são estruturas complexas que incluem prestações de dar e de fazer, devendo incidir o ISS. Seu voto foi, portanto, pelo desprovimento do apelo extraordinário.

Em contrapartida, o Min. Marco Aurélio entende não incidir o ISS na situação em questão, pelo fato da atividade-fim do contrato de franquia não ser uma obrigação de fazer.

Contudo, também é imperioso o complemento que Marco Aurélio faz a Gilmar Mendes sobre a questão dos negócios jurídicos complexos: “mostra-se indispensável levar em conta o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação”. Ou seja, para Marco Aurélio, quando se esta diante de

um contrato complexo se faz necessário verificar se há a prevalência das obrigações de fazer ou das obrigações de dar, para verificar a incidência ou não do ISS²⁵.

O Min. Marco Aurélio só foi acompanhado pelo Min. Celso de Mello, os quais restaram vencidos.

Já os Mins. Alexandre de Moraes, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin, seguiram o Min. Rel. Gilmar Mendes, restando seu voto vencedor.

Posto isso, verifica-se neste julgamento a aplicação da doutrina civilista, em caráter mais alargado, contudo específico. Especificidade que encontra guarida na exposição feita pelo Min. Gilmar Mendes cujo entendimento é de que há incidência do ISS sobre atividades que sejam obrigações de fazer e também sobre aquelas que consubstanciam obrigações de fazer e de dar.

3.6. RE nº 784.439/DF²⁶ - TEMA 296 DO STF – CARÁTER TAXATIVO DA LISTA DE SERVIÇOS SUJEITOS DO ISS A QUE SE REFERE O ART. 156, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Em 29/06/2020 ocorreu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 784.439 que versou sobre a taxatividade da lista anexa da Lei Complementar (LC) nº 116/2003.

Na ocasião do julgamento do Tema 296 do STF consolidou-se, portanto, que a lista anexa da LC nº 116/2003 é taxativa, contudo admitindo-se a interpretação extensiva de seus itens. Ou seja, por meio do voto da Min. Rel. Rosa Weber o STF entendeu que há a necessidade do serviço constar na lista anexa da LC nº 116/2003 para incidência do ISS. Ou então, se não constar expressamente, que seja possível identificar o serviço por meio de interpretação extensiva de algum outro item ou subitem que já conste na lista anexa.

Apesar do objeto central do Recurso versar sobre a LC nº 116/2003, fato é que no inteiro teor do acórdão restou, novamente, trazido à baila a discussão quanto a conceituação do termo constitucional de serviços.

²⁵ “(...) cumpre distinguir, internamente ao contrato, atividade-fim, consistente na utilidade posta à disposição do mercado, e atividades-meio, consideradas as tarefas desempenhadas em atendimento a requisito para a produção de outra utilidade, **somente incidindo o ISS se tida como serviço a atividade-fim**” (destacamos).

²⁶ Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344400627&ext=.pdf>>

No voto da Min. Rel. Rosa Weber, na parte que toca este artigo, vale verificar que, em seu entendimento, a simples previsão na LC n° 116/2003 não é suficiente para autorizar a incidência do ISS, sob pena de uma inversão hierárquica entre lei e Constituição. Assim, a Ministra relembra que o entendimento do Tribunal para caracterização de serviço é: “(...) não o sentido de serviços como apenas aquilo que assim seria considerado pelo Direito Privado”. Para esta afirmação, se ampara nos julgados já aqui analisados (RE 592.905 e 651.703).

O Min. Alexandre de Moraes, por sua vez, acompanha a Min. Rel. Rosa Weber, mas defende que o STF, ao julgar o RE 592.905 e 651.703, consolidou o entendimento de que a Constituição Tributária contém conceitos próprios. Concluindo que “está afastada a vinculação entre o termo serviço e a obrigação de fazer disposta no Código Civil”.

Logo, é possível verificar que, apesar do Min. Alexandre de Moraes ter acompanhado a Min. Rel. Rosa Weber, sua fundamentação partiu do pressuposto de que o termo constitucional de serviços não é o mesmo do direito privado, fundamento que difere da Min. Rel., a qual concluiu que serviço não é apenas o que dita o direito privado.

Percebe-se, portanto, que a Min. Rosa Weber não excluiu do termo constitucional de serviços o significado previsto pelo direito privado, só o alargou a ponto de também abarcá-lo, mas não restringi-lo a este. Tanto é assim que afirma em seu voto: serviço “**não** (...) como **apenas** aquilo que assim seria considerado pelo Direito Privado” – destacou-se. Ou seja, também pelo direito privado, e também pelo sentido constitucional.

O RE n° 748.439 findou tendo seu seguimento negado, nos termos do voto da Min. Rel. Rosa Weber.

3.7. ADI n° 5.659/MG²⁷ e ADI n° 1.945/MT²⁸ - CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS CONTRATOS DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARES

O julgamento da ADI n° 5.659/MG e da ADI n° 1.945/MT, ocorreu em 24/02/2021, e visa verificar se é constitucional a incidência do ICMS, previsto nos

²⁷ Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>>

²⁸ Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>>

diplomas legais do Minas Gerais e Mato Grosso, sobre os contratos de licenciamento ou de cessão de uso de *softwares*.

Apesar do objeto da controvérsia tratar sobre a incidência do ICMS sobre *softwares*, o que se verifica do bojo dos autos é que na realidade tratou-se da análise do critério material do ICMS e do ISS, o que em muito contribuirá ao presente artigo.

O Min. Dias Toffoli relator da ADI nº 5.659/MG e vistor da ADI 1.945/MT, em seus votos, alega que a elaboração de *softwares* se configura como um serviço, porque é resultados de um esforço humano.

Ainda, o Min. Dias Toffoli entende que os *softwares* podem ser: (i) feitos por encomenda; (ii) padronizados; (iii) customizados, ou seja, um misto entre padronizado e com alterações por encomenda; (iv) disponíveis para download; e (v) disponíveis via computação na nuvem.

Feita esta divisão da atividade empresarial envolvendo os *softwares*, O Min. conclui pela incidência do ISS nos *softwares* por encomenda, bem como nos contratos complexos/mistos. Assim, o Min. Reafirma a tese encampada pelo Min. Gilmar Mendes quanto ao alargamento da doutrina civilista.

Neste sentido, ao tratar especificamente do *SaaS (Software as a service)*, Toffoli argumenta que:

(...) as empresas (...) têm de manter, gerenciar, monitorar, disponibilizar etc.(...) Todas essas ações necessitam, em boa medida, de esforço humano, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação". Por fim, conclui "Não há dúvida, assim, de que existe, nesse modelo de computação, obrigações de fazer em favor do usuário.

Grande contribuição também faz o Min. Gilmar Mendes em seu voto, similar ao RE nº 603.136/RJ, defendendo que incidirá o ISS sobre atividades que detém tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas.

Por fim, o Min. Marco Aurélio, também ressalta que em seu entendimento haverá a incidência do ISS sobre as obrigações mistas, pontuando que:

Serviço pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, seja material, seja imaterial. Eventual existência de obrigação de dar, como atividade-meio, não transforma em circulação de mercadoria operação que é essencialmente prestação de serviço

4. BREVE ANÁLISE SOBRE PRECEDENTES JUDICIAIS

À luz das decisões analisadas, nos cabe agora verificar como caracterizar um conceito de serviço pela jurisprudência do Colendo STF. Ou seja, o que se pretende compreender é: como verificar a existência de um precedente que oriente a correta interpretação do termo *serviços*, previsto no art. 156, inciso III da CF/88.

Assim, deve-se entender que os precedentes se distinguem das decisões judiciais, ou da jurisprudência, pelo fato de que se caracterizam como razões generalizadas que podemos identificar nas decisões²⁹. Portanto, se extraem das decisões, mas não são a decisão em si.

Posto isso, cabe as palavras de Daniel MITIDIERO: “Ser fiel ao precedente significa respeitar as razões necessárias e suficientes empregadas pelo Supremo Tribunal Federal (...) para solução de determinada questão de um caso”³⁰. Exatamente o que se busca no presente artigo, verificar qual a orientação, qual o precedente do STF, no que tange ao critério material de incidência do ISS.

Para chegar a tal orientação, Daniel MITIDIERO³¹ esclarece que devemos realizar a comparação entre as diversas decisões que englobam a jurisprudência de um determinado tema e, através desta comparação, se busca a individualização de elementos orientadores que deverão ser extraídos dos casos. Metodologia que também foi utilizada no presente artigo, ao analisar a jurisprudência do STF relacionada ao ISS.

Ainda sobre os precedentes, também é válido para ressaltar que estes não são imutáveis, podendo serem alterados integralmente (*overruling*) ou parcialmente (*overturning*)³².

O fenômeno do *overruling* ocorre quando se verifica que a aplicação do precedente incorre, na verdade, em uma clara falta “de congruência e consistência ou é evidentemente equivocado, os princípios básicos que sustentam a regra do *stare decisis* deixam de autorizar a sua replicabilidade”. Assim, percebe-se que a superação do precedente ocorre quando ao aplicar um precedente no caso concreto, o resultado desta aplicação gera conclusão equivocada/incongruente.

²⁹ MITIDIERO, Daniel. **Precedentes. Da persuasão à vinculação**. 2ª Ed em e-book. São Paulo: Revista dos Tribunais. p.78

³⁰ Idem p.78

³¹ibidem. p.87

³²ibidem p.89

Já a superação parcial do precedente, o *overturning*, pode ocorrer de duas formas: (i) pela transformação do precedente (*transformation*); ou (ii) pela reescrita do precedente (*overriding*).

A transformação de um precedente ocorrerá “quando a corte, sem negar formalmente o precedente (...) reconfigura-o parcialmente, tomando em consideração **aspectos fático-jurídicos não tidos por relevantes na decisão anterior**” – destacou-se. Ao passo que a reescrita do precedente estará caracterizada “quando a corte redefine o âmbito de incidência do precedente. (...) normalmente é reescrito com o fim de restringir o seu âmbito de aplicação”.

À luz dos ensinamentos de Daniel MITIDIERO, bem como através da análise das decisões proferidas pelo STF, será possível aferir qual o precedente vigente do STF sobre o critério material do ISS.

5. CONCLUSÕES

A primeira decisão analisada no presente artigo, o RE nº 116.121-3/SP, inaugurou a acepção da doutrina civilista no STF, quando da necessidade de se verificar a incidência do ISS em relação a locação de bens móveis. Tal consolidação de entendimento advém da pacificação da divergência jurisprudencial entre as Turmas do STF, e também é frisada pelo Min. Ilmar Galvão: “se está diante de dispositivo legal³³ [DL nº 406/68 que regulamentava o ISS] que já se acha em vigor há trinta e dois anos, período de tempo durante o qual nunca teve a sua inconstitucionalidade arguida”.

Assim, quando do julgamento do RE nº 116.121-3/SP, firmou-se a incidência do ISS sobre as obrigações de fazer, nos termos do voto do Min. Marco Aurélio. Contudo, na época não era possível prever tamanho avanço tecnológico da sociedade, gerando cada vez maior dificuldade em se constatar simples e puras obrigações de fazer e dar, como na época.

Com isso, nos votos mais recentes proferidos no âmbito do STF, começou a se rebulir a necessidade de se afastar da doutrina civilista.

Tal argumentação é constatada em diversos votos aqui analisados, entre os quais destaca-se o julgamento do RE 651.703/PR, em que o Min. Rel. Luiz Fux

³³ Item 69 do Decreto Lei nº 406/1968

concluiu que “não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem”.

No entanto, apesar destas argumentações, a doutrina civilista ainda foi utilizada como fundamento quando do julgamento dos conflitos constitucionais.

Tanto assim é que o próprio Min. Marco Aurélio, defensor da doutrina civilista, pontuou quando do julgamento da incidência do ISS sobre as atividades das operadoras de plano de saúde, que a doutrina civilista não tinha sido superada. Veja-se:

Mesmo que se sustente terem os precedentes conferido interpretação ampliativa ao vocábulo “serviço” constante no artigo 156, inciso III, da Lei Maior, não há como argumentar superação do entendimento relativamente à necessidade de demonstração de um fazer para fins de incidência tributária. Considero ter o Plenário, na oportunidade, apenas assentado ser indispensável levar em conta, em especial nos negócios jurídicos complexos, o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação.

Com razão o Ministro, e de forma extremamente didática, prova seu argumento com fundamento na vigência da Súmula Vinculante nº 31 e no julgamento do RE nº 626.706/SP, também aqui analisado³⁴.

De fato, nos precedentes julgados pelo Colendo STF, como no RE nº 592.905/SC, há certa confusão entre os argumentos utilizados para afastar ou aplicar a incidência do ISS. Mas mesmo assim, é possível constatar que a doutrina civilista restou remanescente nos julgados. Como exemplo, cita-se os votos proferidos pelos Mins. Ilmar Galvão³⁵, no julgamento do RE 116.121-3/SP, e o do Ministro Eros Grau³⁶ no julgamento do Tema 125, os quais alegam que ainda que não se entenda pela

³⁴ “Isso explica a razão de o verbete vinculante nº 31 permanecer eficaz até os dias de hoje, orientando a jurisprudência deste Tribunal mesmo após o exame dos recursos extraordinários nº 547.245 e 592.905. Justifica também o fato de o Plenário, no julgamento do extraordinário de nº 626.706/SP, relator o ministro Gilmar Mendes, repercussão geral reconhecida, acórdão publicado no Diário da Justiça de 23 de setembro de 2010, ter reafirmado a não incidência do Imposto Sobre Serviços na locação de bens móveis, considerada a ausência de obrigação de fazer” – Trecho do voto do Min. Marco Aurélio de Mello no RE nº 651.703/PR

³⁵ “Em segundo lugar, diante da afirmativa feita pelo em Ministro Celso de Mello, de que o contrato de locação implica uma obrigação de dar, gostaria de observar que, segundo o art. 1.189 do Código Civil, o locador, além de pôr a coisa à disposição do locatário, o que não corresponde com rigor à prestação de dar, é obrigado a manter a coisa no estado e a garantir o uso pacífico dela, comportamento próprio da obrigação de fazer”. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>, p. 713.

³⁶ “Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar”. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>, p. 10.

aplicação da doutrina econômica, então há de se verificar que inexistente uma atividade pura que consista apenas num dar ou num fazer.

Ainda sobre o julgamento do RE nº 592.905/SC é importante, novamente, destacar os votos dos Mins. Cesar Peluso e Carlos Britto. Na ocasião, os Mins. constataram que o contrato de *leasing* se refere a um contrato complexo, híbrido, dotado de obrigações mistas, o que atrairia a incidência do ISS.

Anos mais tarde, tal raciocínio foi reproduzido no julgamento do RE nº 603.136/RJ, de relatoria do Min. Gilmar Mendes. No julgamento do Tema 300 o STF acompanhou, por maioria, o raciocínio do voto do Min. Rel. Gilmar Mendes, definindo que haverá a incidência do ISS sobre atividades em que há obrigações de fazer, mas também sobre aquelas que consubstanciam obrigações de fazer e de dar.

Sobre a vigência da doutrina civilista, no mesmo caso acima referenciado, o Min. Gilmar Mendes, de forma similar ao colacionado pelo Min. Marco Aurélio, entendeu que a doutrina civilista não havia sido superada. Veja-se:

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.

Correto é o apontamento do Ministro. Contudo, em atenção aos ensinamentos de Daniel Mitidiero, constata-se que o precedente aplicado no julgamento do RE nº 116.121-3/SP e o aplicado nos dias de hoje são distintos.

O que se verifica é, nas palavras de Mitidiero, a ocorrência do *overturning* (superação parcial de precedente) através da transformação.

Assim sendo, a doutrina civilista é ainda encampada pelo STF, como vimos na análise de diversos votos. Ocorre que, ela passou a também abarcar as atividades que culminam em obrigações mistas, aquelas que consubstanciam obrigações de dar e fazer.

Na época do julgamento do RE nº 116.121-3/SP as atividades entendidas como serviços que se dotavam de obrigações mistas, eram ínfimas, se não inexistentes. Por isso, naquele julgamento, restou desapercibida tal questão. Mas anos mais tarde, aos poucos, a necessidade de abarcar os negócios jurídicos complexos surgiu. Posto que desde o julgamento do RE nº 592.905/SC é que se arguiu a incidência do ISS sobre os contratos híbridos.

O *overturning* do precedente da doutrina civilista também é notável em outros julgamentos. Como exemplo o julgamento das ADIs nº 5.659/MG e 1.945/MT em que o Min. Marco Aurélio constatou que “Eventual existência de obrigação de dar, como atividade-meio, não transforma em circulação de mercadoria operação que é essencialmente prestação de serviço”, novamente asseverando a incidência do ISS sobre os contratos complexos. De igual modo no julgamento do RE nº 784.439/DF em que a Min. Rel. Rosa Weber ressaltou que incidirá o ISS sobre os serviços, mas não apenas sobre aqueles definidos pelo Direito Privado, em alusão a incidência do ISS às obrigações mistas.

Feitas tais considerações, este artigo analisou as principais doutrinas quanto ao critério material do ISS, bem como as principais decisões do STF sobre o tema, sendo possível concluir que o STF ainda está atrelado ao precedente da doutrina civilista, para fins de incidência do ISS. Contudo, o precedente sofreu a ocorrência do *overturning* (superação parcial do precedente), passando também a abarcar a incidência do ISS sobre as atividades de obrigações mistas, as quais possuíam pouca relevância empresarial na época que firmou-se o precedente original.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 262

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 3ª Ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 43

BARROS, Maurício. **Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS**. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020 p.364

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 27 de outubro de 1966**. Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Brasília, 12 nov. 1990.

BRASIL. **Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Brasília, 22 jun. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG**. Min. Rel. Dias Toffoli. Julgado em: 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473790&ext=.pdf>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT**. Min. Rel. Cármen Lúcia. Julgado em: 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346473741&ext=.pdf>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP**. Min. Rel. Octavio Gallotti. Julgado em: 11 de outubro de 2000. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.905/SC**. Min. Rel. Eros Grau. Julgado em: 02 de dezembro de 2009. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609078>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ**. Min. Rel. Gilmar Mendes. Julgado em: 29 de maio de 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=752973152>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 626.706/SP**. Min. Rel. Gilmar Mendes. Julgado em: 08 de setembro de 2010. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=614598>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 651.703/PR**. Min. Rel. Luiz Fux. Julgado em: 29 de setembro de 2016. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 784.439/DF**. Min. Rel. Rosa Weber. Julgado em: 29 de junho de 2020. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344400627&ext=.pdf>>

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **Natureza “Não Cumulativa” do ISS**. Revista de Direito Tributário nº 19-20, jan./jun. de 1982, p. 256

DERZI, Misabel. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 495-496

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **A regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços**. In: CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. O Direito Tributário entre a Forma e o Conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014, p. 74.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O ISS na Constituição**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985, p. 80.

MASUKO, Ana Clarissa. **O conceito de serviço como “obrigação de fazer” no Direito Tributário Brasileiro, seus reflexos para a reforma tributária e economia digital**. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020

MIGUEL, Luciano Garcia. **O ICMS e os Conceitos de Mercadoria e Serviço de Comunicação**. 1 Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 180.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes. Da persuasão à vinculação**. 2ª Ed em e-book. São Paulo: Revista dos Tribunais. p.78

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. 1ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 81-85.

NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. **O paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço e Mercadoria – Reflexos na Tributação**. In: AFONSO, José Roberto. SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020, p.327.

RICCI, Henrique Cavalheiro; MEDINA, José Miguel Garcia. **Imunidade tributária e a nova hermenêutica constitucional**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-set-19/imunidade-tributaria-livros-eletronicos-hermeneutica-constitucional>>