

ABDF 2019
IV CONGRESSO
INTERNACIONAL
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
DO RIO DE JANEIRO
Em homenagem ao Professor
Ricardo Lobo Torres

CONCEITO DE SERVIÇO E A SUA OSCILAÇÃO JURISPRUDENCIAL

15 Anos da Lei Complementar nº 116/2013:
Evolução e Desafios

Paulo Ayres Barreto
Professor Associado USP
paulo@airesbarreto.adv.br

ABDF
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA
DE DIREITO FINANCEIRO

Roteiro

- A doutrina e o conceito de serviços;
- A Jurisprudência do STF - 3 momentos históricos:
 - Pré-RE 116.121;
 - RE 116.121;
 - Cenário atual
 - Leasing
 - Planos de Saúde
- Considerações finais



A doutrina e o conceito de serviços



- 1975
- Construção a partir da experiência nacional e internacional com o IVA;
- Conceito econômico de serviço;
- ISS como *“um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam”* – conceito residual.



A doutrina e o conceito de serviços



**Aires
Barreto**

- Construção a partir do Direito Privado – art. 110 do CTN
- Serviço como *“(...) o desempenho de atividade econômica apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”*.
- Dar x Fazer;
- Atividade meio x serviço fim.



STF pré-RE 116.121: RE 113.383 (22.03.1988)



Min. Oscar
Correa

- Cita Bernardo Ribeiro de Moraes:

"A locação de bens móveis, embora não seja locação de serviços ou fornecimento de trabalho, constitui venda de bem imaterial (serviço). Na

- E conclui:

4. Essa orientação tem sido aceita, em face da expressa menção no item 52 da Lista de Serviços aprovada pelo Decreto-lei 834/69, ainda que se possa e deva estranhar, com Geraldo Ataliba, que texto constitucional receba a interpretação ampliada que a lei lhe dá: o texto constitucional confere aos Municípios a competência para tributar serviços - prestação de serviços é não a locação de coisas; e esta não é serviço.



RE 116.121 (11.10.2000)



Min. Marco
Aurélio

“(...) não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. (...) As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil (...)”



RE 116.121 (11.10.2000)



Min. Celso de
Mello

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis”, como **serviço**, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, 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.



STF – RE Nº 547.245 – “LEASING FINANCEIRO”



Min. Eros
Grau

“No leasing financeiro prepondera o caráter de financiamento e nele a arrendadora, que desempenha a função de locadora, surge como intermediária entre o fornecedor e o arrendatário. (...). Financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir. (...) Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer.”



STF – RE Nº 547.245 – “LEASING FINANCEIRO”



Min. Dias
Tóffoli

“Tive a preocupação de consultar o Banco Central do Brasil. (...) Procurei saber se havia alguma resolução do Conselho Monetário Nacional, através do Banco Central do Brasil, pois o Banco Central do Brasil é o órgão executivo do Conselho Monetário Nacional, e **recebi informação por escrito, subscrita por Procuradores do Banco Central do Brasil, que apontam:** “Os atos normativos editados pelo Conselho monetário Nacional **não estabelecem quaisquer restrições à cobrança do ISS** sobre operações de arrendamento mercantil”



STF – RE Nº 547.245 – “LEASING FINANCEIRO”



Min. Ricardo
Lewandowski

“Observo que **os operadores de leasing estão no melhor mundo possível** porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF. Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação? Ele está indicado na lei complementar.”



STF – RE Nº 547.245 – “LEASING FINANCEIRO”



Min. Ayres
Britto

“Entendo que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem destinado a uso não é senão um ato de intermediar, ou seja, fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto. Aliás, **na linguagem coloquial, nunca se diz dar um empréstimo, mas sim fazer um empréstimo.**”



STF – RE Nº 547.245 – “LEASING FINANCEIRO”



Min.
Marco
Aurélio

“**Entendo que locação, gênero, não é serviço.** (...) O Plenário defrontou-se com certa situação que guarda semelhança absoluta com a espécie e concluiu pela inconstitucionalidade de norma. Assim o fez no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, em 11 de outubro de 2000. **São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo, mas o Direito posto continua o mesmo, não é outro.**”



ISS sobre planos de saúde e seguro saúde (RE 651.703)

“Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN e o ICMS seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.” (...)

➔ Afasta o art. 110 do CTN

“Ademais, é cediço que a Constituição é carente de conceitos verdadeiramente constitucionais”(...)

➔ Ausência de conceitos constitucionais e interpretação da CF conforme a lei

“Dentro dessa ordem de ideias, a Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico (...); por isso que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua exegese, como a Ciência das Finanças, a Economia e a Contabilidade.”(...)

➔ Pluralismo metodológico



ISS sobre planos de saúde e seguro saúde (RE 651.703)

“Nos dias atuais, ao contrário, a utilização do critério econômico como decorrência do aspecto teleológico não deriva de uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação axiológica baseada nos Valores da Igualdade e da Solidariedade, dos quais derivam os Princípios da Igualdade, Capacidade Contributiva e Solidariedade.”(...)

➔ Solidariedade e eficácia positiva da capacidade contributiva.

“É que uníssona a doutrina no sentido de que a Constituição, ao dividir competências tributárias, valeu-se eminentemente de tipos, e não de conceitos.”(...)

➔ Doutrina tipológica seria uníssona

“Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao 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.” (...)

➔ Conceito de serviço pautado no critério econômico



ISS sobre planos de saúde e seguro saúde (RE 651.703)



**Min.
Edson
Fachin**

“tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer: as operadoras de planos de saúde, como bem salientou a Procuradoria-Geral da República, tem obrigação fornecer os serviços dispostos na cobertura contratual, a serem realizadas por terceiros, mediante o pagamento de mensalidades.”



ISS sobre planos de saúde e seguro saúde (RE 651.703)

- Tese firmada no acórdão original:

As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e **seguro-saúde**) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88

- Embargos de Declaração julgados no dia 28/02/2019:

Decisão: O Tribunal, por maioria, deu provimento aos segundos embargos de declaração apenas para corrigir a tese jurídica fixada no julgamento de 29.9.2016, dela **excluindo-se a referência ao "seguro-saúde", hipótese não contemplada pela presente repercussão geral.** resultando na seguinte redação: "As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88", nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli (Presidente). Presidência do Ministro Luiz Fux (Vice-Presidente). Plenário, 28.2.2019.

- Questão meramente processual ou revisão do entendimento?



Considerações Finais

- Abandono ou mau uso da distinção entre obrigações de dar e fazer?
- Conceito conotativo e lista;
- Conflitos com o IOF e o ICMS (*download de software* – ADI 1.945): exacerbação;
- Evolução ou involução?



Muito Obrigado!

Paulo Ayres Barreto
Professor Associado USP
paulo@airesbarreto.adv.br