

08/06/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764 RIO DE JANEIRO**

**RELATOR** : **MIN. GILMAR MENDES**  
**RECTE.(S)** : **JOCKEY CLUB BRASILEIRO**  
**ADV.(A/S)** : **RAFAEL BARRETO BORNHAUSEN**  
**RECDO.(A/S)** : **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**AM. CURIAE.** : **ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITALS**  
**ADV.(A/S)** : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, apreciando o tema 700 da repercussão geral, dar parcial provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator.

Brasília, Sessão Virtual de 29 de maio a 06 de junho de 2020.

Ministro **GILMAR MENDES**

Relator

*Documento assinado digitalmente*

08/06/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764 RIO DE JANEIRO**

**RELATOR** : **MIN. GILMAR MENDES**  
**RECTE.(S)** : **JOCKEY CLUB BRASILEIRO**  
**ADV.(A/S)** : **RAFAEL BARRETO BORNHAUSEN**  
**RECDO.(A/S)** : **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**AM. CURIAE.** : **ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS**  
**ADV.(A/S)** : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR):** Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. O acórdão está assim ementado:

“Apelação. Ação de Mandado de Segurança. ISS cobrado pelo Município relativamente a apostas turfísticas. Sentença denegatória da ordem requerida pela entidade impetrante. Inconformação da requerente. Alegação da existência de coisa julgada. Preliminar afastada. As decisões pretéritas aludidas, que autorizam o reconhecimento da coisa julgada, na verdade, referem-se a questões envolventes a valores e a períodos de tempos diversos dos considerados na presente ação. Mesmo existindo identidade de partes nas lides de referência, ademais, não há, na hipótese, identidade de causa petendi. E, o art. 469, I, do CPC, ainda enfatiza que não fazem coisa julgada os motivos expostos na sentença. A questão de fundo abordada na lide resolvia-se à disciplina do art. 8º do D.L. 406/68, combinadamente com o art. 156 e seu item III da Constituição Federal e na redação da L.C. 56/87, nºs. 60, b e 61, de acordo, também com a lei tributária do Município interessado. No caso,

**RE 634764 / RJ**

o tributo incide sobre o negócio que tem a atividade de apostas turfísticas como objeto. No julgar o Resp. 85.543/RJ, o Egrégio STJ decidiu: Tributário. Imposto sobre serviços. Distribuição de Pules ou Cupons de Apostas. A exploração do jogo constitui serviço (LC 56/87) e é tributável na forma da lei municipal, seja quando a venda de apostas se dá pela própria entidade turfística, seja quando é feita por terceiros. Julgado monocrático que deu à lide adequada solução jurídica. Mesmo à regulação atual da L.C. 116/2003, a matéria, à disciplina do seu item 19, continua com a mesma feição. Apelo, quanto ao mérito, improvido.

Alega a recorrente ofensa ao disposto nos arts. 5º, XXXV, XXXVI e LV; 93, IX; 145, parágrafo único; 146, III, a; 150, I e IV; 153, III; 154, I, e 156, III, do texto constitucional”.

Há preliminar formal e fundamentada de repercussão geral, na forma do art. 543-A, § 2º, do CPC.

O recurso não foi admitido na origem, ao fundamento de que a ofensa constitucional, se houvesse, seria de natureza meramente reflexa.

Dei provimento ao agravo de instrumento, convertendo-o em recurso extraordinário.

O tema teve repercussão geral reconhecida por este Tribunal, ficando a decisão assim ementada:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. 2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Incidência sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas. Controvérsia quanto à constitucionalidade. 3. Exploração de jogo. Conceito de serviço. Base de cálculo. 4. Repercussão geral reconhecida”

É o relatório.

08/06/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764 RIO DE JANEIRO

VOTO

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR):**

**1. Das questões constitucionais**

São duas as questões constitucionais a serem examinadas no caso em tela.

A primeira consiste em saber se é constitucional a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas, nos moldes do que previsto no item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003 e na legislação anterior, o Decreto-Lei 406/1968, nos itens 60 e 61, conforme a redação dada pela Lei Complementar 56, de 1987.

O item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003 estabelece que:

“19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres”.

Os itens 60 e 61 do Decreto-Lei 406/1968, por sua vez, preveem:

“60. Diversões públicas:

a) (Vetado)(Vetado), cinemas, (Vetado)(Vetado), taxi dancings e congêneres;

**RE 634764 / RJ**

- b) bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;
  - c) exposições, com cobrança de ingresso;
  - d) bailes, shows, festivais, recitais e congêneres, inclusive espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;
  - e) jogos eletrônicos;
  - f) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual com ou sem a participação do espectador, inclusive a venda de direitos à transmissão pelo rádio ou pela televisão;
  - g) execução de música, individualmente ou por conjuntos (Vetado)(Vetado);
61. Distribuição e venda de bilhete de loteria, cartões, pules ou cupões de apostas, sorteios ou prêmios;"

A segunda é saber se, estando a atividade de exploração do jogo compreendida no conceito de serviço, a base de cálculo do tributo pode incluir o valor integral da aposta ou deve recair apenas sobre o valor dos bilhetes ou ingressos ou ainda sobre outra base tributável.

São esses, em suma, os dois pontos a serem analisados pelo Tribunal neste julgamento.

## **2. Panorama histórico da jurisprudência do STF**

Embora a controvérsia dos autos não seja recorrente neste Tribunal, a discussão quanto à incidência de ISS sobre atividades de apostas não é propriamente nova na jurisprudência desta Corte.

Há, pelo menos, dois julgados, ambos da década de 1980, em que o tema fora enfrentado por este Tribunal. É claro que, naquela oportunidade, tratava-se de outra ordem constitucional e de contextos jurídico e social diversos.

Refiro-me ao RE 74.849, Rel. Ministro Décio Miranda, DJ 20.2.1981, e ao RE 74.506, Rel. Ministro Leitão de Abreu, DJ 13.2.1981. Nesses julgados, prevaleceu o entendimento de que seria constitucional a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas.

Em ambos os recursos extraordinários, este Tribunal acolheu a

**RE 634764 / RJ**

orientação da admissibilidade da incidência da exação sobre os ingressos vendidos aos frequentadores dos hipódromos, mas ilegítima a pretensão do Município de tributar a renda das apostas ou proventos das sociedades mantenedoras dos hipódromos, por ser tal ato da competência tributária da União. Confirmam-se as ementas dos referidos julgados:

“INCIDÊNCIAS TRIBUTARIAS SOBRE CORRIDAS DE CAVALO.

II-E LEGÍTIMA A COBRANÇA DO ISS SOBRE OS INGRESSOS VENDIDOS AOS FREQUENTADORES DOS HIPODROMOS, POREM, E ILEGÍTIMA A PRETENSÃO DO MUNICÍPIO DE TRIBUTAR A RENDA DAS APOSTAS OU PROVENTOS DAS SOCIEDADES MANTENEDORAS DOS HIPÓDROMOS, POR SER TAL DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO.

III- RE CONHECIDO E PROVIDO, EM PARTE, PARA EXCLUIR A PRETENSÃO DO AUTOR DE HAVER PARTICIPAÇÃO SOBRE A RENDA LÍQUIDA DA SOCIEDADE MANTENEDORA DO HIPÓDROMO”. (RE 74.849, Rel. Ministro Décio Miranda, DJ 20.2.1981, Segunda Turma)

“Imposto sobre serviços. Sociedade turística. Movimento geral de apostas. Ilegalidade da incidência do tributo, pois legítima apenas a cobrança sobre os ingressos vendidos aos frequentadores. Precedente: RE 74.849. Recurso extraordinário conhecido e provido”. (RE 74.506, Rel. Ministro Leitão de Abreu, DJ 13.2.1981, Segunda Turma)

Assim, percebe-se que, historicamente, esta Suprema Corte considera legítima a incidência de ISS sobre atividades de aposta, mas desde que a base de cálculo esteja limitada ao valor dos ingressos.

**3. O conceito de serviço na Constituição**

**RE 634764 / RJ**

A Constituição Federal de 1988 atribui a competência para a tributação dos serviços de qualquer natureza aos municípios e deixou ao legislador complementar a tarefa de defini-los, excluídos aqueles que se sujeitam ao ICMS, por expressa previsão constitucional (art. 155, II), como é o caso, por exemplo, do serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

A disposição constitucional está redigida nos seguintes termos:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

A menção a “serviços de qualquer natureza”, na Constituição de 1988, sugere uma leitura ampla do termo serviço. Mas, a bem dizer, nem esse dispositivo, nem qualquer outro do texto constitucional estabelecem precisamente o que são serviços de qualquer natureza.

Essa tarefa, nos termos do art. 156, III, da Constituição, fica a cargo do legislador complementar, que deverá indicar os serviços que se sujeitam ao imposto municipal, excluídos, é claro, aqueles que se submetem ao ICMS, os previstos no art. 155, II, da Constituição.

No entanto, é certo que o legislador complementar não está inteiramente livre no exercício desse mister. Há limites a serem observados pela atividade legislativa e que representam balizas à própria atividade impositiva.

Digo isso porque, como bem se sabe, pudesse o legislador complementar ou municipal ressignificar esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência. Assim, qualquer atividade poderia ser alcançada pela competência impositiva municipal, desde que estivesse incluída na lei complementar. E, dessa maneira,

**RE 634764 / RJ**

restaria desestruturada a própria repartição constitucional de competências tributárias.

Não custa lembrar, aliás, a disposição do art. 110 do Código Tributário Nacional, que proíbe a lei tributária, leia-se o legislador, de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado empregados no texto constitucional para delimitar a competência impositiva:

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

Cito esse dispositivo apenas a título de ilustração. Obviamente não pretendo interpretar a Constituição à luz do Código Tributário Nacional. Não é disso que se trata. Essa é uma daquelas disposições que, em verdade, não chegam propriamente a inovar; apenas explicam e reiteram aquilo que já se encontrava no texto constitucional.

Sim, porque admitir que ao legislador fosse dado alterar as materialidades utilizadas para repartir as competências tributárias, como já disse, seria o mesmo que lhe reconhecer o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional.

Quero deixar bem clara a importância do papel da legislação complementar na matéria. A Constituição não traz todas as soluções, muito menos em matéria tributária. Não existe, já no texto constitucional, definição precisa, exata e completa do que seja “serviço de qualquer natureza”. Ao contrário, o art. 156, III, é expresso ao prescrever que os serviços de qualquer natureza serão definidos em lei complementar.

A rigor, penso que estamos diante de duas certezas. De um lado, é verdade que o art. 156, III, da Constituição prescreveu caber a lei complementar definir o que se deve ter por “serviços de qualquer



**RE 634764 / RJ**

natureza”, para efeito do imposto municipal; de outro, não se pode olvidar que essa definição se dá dentro de certos limites que já se devem colher do próprio texto constitucional.

A propósito, dizia o Ministro Eros Grau, no julgamento do RE 592.905:

“A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara , para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa , simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição”.

Reconheço que a passagem do Ministro Eros Grau é didática e de simplicidade tentadora. Na prática, não é simples dizer até que ponto simplesmente se declara e a partir de que momento se passa a definir ou inventar.

A meu ver, na linha da jurisprudência desta Corte, é possível afirmar que o legislador pode até restringir o conceito de serviço, mas não pode ampliá-lo indiscriminadamente, não pode deturpá-lo, isto é, não pode chamar de serviço aquilo que serviço não é.

Vale dizer, a mera inclusão na lista não transforma em serviço a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica, mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto.

**3. O conceito de serviço na jurisprudência do STF**

Esta Corte já teve a oportunidade de examinar diferentes situações em que se discutia a inclusão de certa atividade como conceito de serviço para efeitos tributários.

Cito, à guisa de exemplo, o caso dos programas de computador (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 11.12.1998); das operações de *leasing* (RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, DJ 5.3.2010) e também da locação de bens móveis (RE 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, redator para o

**RE 634764 / RJ**

acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 25.5.2001).

Entre todos esses, destaco a firme e pacífica orientação que afastou a incidência do ISS em relação à locação de bens móveis. Penso que o exame dos precedentes relativos a essa matéria pode ser particularmente ilustrativo para o julgamento do caso em tela.

Como é cediço, esta Corte afastou a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, ao fundamento de que a atividade desbordaria do figurino constitucional desse imposto, especialmente por envolver obrigação de dar, não de fazer.

A tese já está firmada no Plenário desta Corte, reafirmada em sede de repercussão geral e cristalizada em verbete de súmula vinculante (SV 31). Cito, a propósito, o julgamento do RE 626.706, de minha relatoria, processo-paradigma da repercussão geral, assim ementado:

“Tributário. Imposto Sobre serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal”.

O teor da Súmula Vinculante 31 é este:

“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre serviços de Qualquer Natureza ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

A razão dessa orientação, é que, nos casos de locação de bem móvel, está-se diante um uma obrigação de dar, não de uma obrigação de fazer, como é típico da prestação de serviço. Daí porque não se justificaria a incidência do ISS, que é precisamente imposto sobre serviço.

Concluiu esta Corte, naquele julgamento, que, ao simplesmente alugar os guindastes a terceiros (em geral, empresas de construção civil), não estaria o locador, ele mesmo, a empregar qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma. O serviço em si

**RE 634764 / RJ**

seria realizado pelas empresas de construção civil (locadoras), por meio do emprego dos guindastes, e não pelo locador, que apenas cederia o uso do bem imóvel em questão.

Destaco a seguinte passagem do voto do nosso decano, Ministro Celso de Mello, no qual Sua Excelência sublinha a importância de distinguir, para efeitos tributários, as obrigações de dar das obrigações de fazer. Transcrevo o seguinte trecho:

**“Cabe advertir , neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico - considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material - não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere* .**

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar , como resulta claro do art. 1.188 do Código Civil: Na locação de coisas , uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.  
( grifei )

A passagem é ilustrativa da *ratio decidendi* do Tribunal neste e em outros julgamentos de mesmo teor. A locação, em si mesma, não poderia ser tomada como serviço, por tratar-se de uma obrigação de dar, e não de um fazer.

Destaco que, no julgamento do RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, o Plenário do STF, por maioria, admitiu uma interpretação mais ampla quanto ao conceito de “serviços”, ao entender pela incidência do ISS nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback*. Eis a ementa do acórdão:

**“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o**

**RE 634764 / RJ**

leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento”.

Assentadas essas premissas, resta definir se a mesma linha de argumentação pode ser aplicada também ao caso concreto, que lida com exploração da atividade de apostas, a fim de afastá-la do conceito de serviço para efeito do que dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal.

**4. Validade da cobrança de ISS sobre exploração da atividade de apostas**

Delineado esse quadro, apesar de entender que a clássica distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer nem sempre vai ser suficiente para enquadrar uma determinada atividade no conceito de serviço de qualquer natureza previsto no texto constitucional, tal diferenciação ainda é válida para justificar a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas.

Isso porque, tradicionalmente, serviços são conceituados como “o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material”. (MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do ISS**. São Paulo: RT, 1975, p. 82). Ou ainda:

“O que significa serviço? (...)

Serviço significa um bem econômico *imaterial*, fruto de

**RE 634764 / RJ**

esforço humano aplicado à produção. (...)

Prestar serviço significa servir, isto é, ato ou efeito de servir. É o mesmo que prestar trabalho ou atividade a terceiro, mediante remuneração". (HARADA, Kiyoshi. **ISS. Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2014, p. 58.)

Ora, os serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas (*i.e.*, a exploração de atividade de apostas), a meu entender, enquadram-se perfeitamente no conceito acima exposto, tendo em vista ser uma atividade humana prestada com finalidade econômica. Há, portanto, trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro.

Sendo assim, não vejo razão para afastar a incidência do ISS na espécie, tendo em vista que se enquadra na clássica definição de serviços. Ao concluir nesse sentido, estou apenas aplicando a linha de precedentes do Supremo Tribunal Federal na matéria, isto é, reafirmando a jurisprudência da Corte.

Entendo, portanto, constitucional a incidência de ISS sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas, nos moldes do previsto no item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003 e na legislação anterior, o Decreto-Lei 406/1968, nos itens 60 e 61, conforme a redação dada pela Lei Complementar 56, de 1987.

## **5. Base de cálculo do tributo**

### **5.1. Fundamentos teóricos**

Ultrapassada a primeira questão, resta agora analisar qual a base de cálculo do tributo em tela, isto é, se o ISS incide sobre o valor integral da aposta, se deve recair apenas sobre o valor dos bilhetes ou ingressos, ou ainda sobre outra base tributável.

A base de cálculo do ISS é prevista no art. 7º da Lei Complementar

**RE 634764 / RJ**

116/2003 como sendo o preço do serviço.

Vejamos o que diz o item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003:

“19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres”.

Por sua vez, os itens 60 e 61 do Decreto-Lei 406/1968 estabeleciam:

“60. Diversões públicas:

a) (Vetado)(Vetado), cinemas, (Vetado)(Vetado), taxi dancings e congêneres;

b) bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;

c) exposições, com cobrança de ingresso;

d) bailes, shows, festivais, recitais e congêneres, inclusive espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;

e) jogos eletrônicos;

f) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual com ou sem a participação do espectador, inclusive a venda de direitos à transmissão pelo rádio ou pela televisão;

g) execução de música, individualmente ou por conjuntos (Vetado)(Vetado);

61. Distribuição e venda de bilhete de loteria, cartões, pules ou cupões de apostas, sorteios ou prêmios”.

Ora, da mera leitura dos dispositivos acima transcritos, parece-me claro que o serviço que o ISS pretende tributar é o de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons

**RE 634764 / RJ**

de apostas, sorteios e prêmios, razão pela qual a sua base de cálculo deve ser, a princípio, o valor pago pela prestação dos referidos serviços. Entendo que não se extrai da legislação transcrita a interpretação de que a base de cálculo do ISS é o valor total da aposta.

Ademais, conforme esclarecido anteriormente, há limites a serem observados pela atividade legislativa e que representam balizas à própria atividade impositiva municipal. A esse respeito, pode-se citar ao menos três limites à incidência do ISS.

Primeiramente, há a necessidade expressa prevista no art. 156, II, da Constituição Federal de excluir da incidência do ISS as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, tendo em vista que estes se submetem ao ICMS.

O segundo limite, também já referido, refere-se à necessidade de tributar serviços. É certo que o conceito de serviços nem sempre é claro e livre de dúvidas, mas é igualmente certo que algumas operações claramente não se enquadram no conceito de serviços.

Vale dizer, apesar de existir uma grande zona cinzenta entre atividades/operações que podem ou não ser enquadradas no conceito de serviços, há determinadas atividades/operações que notadamente não podem ser enquadradas no conceito de serviços.

Assim, a própria interpretação literal do item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003 (e, anteriormente, dos itens 60 e 61 do Decreto-Lei 406/1968) esclarece que os serviços que se pretende sejam tributados é o de distribuição e de venda de bilhetes e ingressos. Dessa forma, o valor total da aposta não se enquadra no conceito de serviço previsto na legislação complementar.

A terceira e última limitação à incidência do ISS que possui relevância para o deslinde da presente controvérsia se refere à repartição constitucional de competências tributárias.

A distribuição de competências tributárias na Constituição Federal possui um efeito positivo e um efeito negativo. Isto é, quando o legislador constitucional atribui competência à determinado ente federativo para

**RE 634764 / RJ**

instituir impostos sobre determinada riqueza, a princípio ele retira de outro ente federativo a possibilidade de tributar essa mesma riqueza.

Assim, caso o legislador infraconstitucional pudesse alterar os conceitos estabelecidos direta ou indiretamente na Constituição Federal, estaria a manipular os limites de sua própria competência tributária.

Aplicando esse raciocínio ao caso concreto, percebe-se que a Constituição Federal atribui competência aos entes municipais para tributar serviços. Ao mesmo tempo, atribui à União a competência para tributar renda. Dessa forma, não pode o município tributar a renda como se serviços fossem, sob pena de violação à distribuição de competências tributárias estabelecida na Constituição Federal.

Entendo que ao menos parte do valor da aposta representa renda, razão pela qual não pode o município tributar a renda, sob pena de ofensa aos artigos 153, III, e 156, III, ambos da Constituição Federal.

**5.2. Problemática do caso**

Esclarecidas as balizas teóricas que considero aplicáveis ao deslinde da presente controvérsia, resta analisar como ocorre, na prática, a cobrança pela prestação de serviços relacionados à exploração da atividade de apostas.

Vale dizer, considero que a exploração da atividade de apostas se enquadra no conceito de serviços e que, a princípio, o ISS deveria incidir sobre o valor do bilhete ou ingresso, e não sobre o valor total da aposta, uma vez que este representa renda. A lógica subjacente a esse raciocínio é a de que o valor do bilhete ou ingresso remunera a prestação de serviços, enquanto que o valor da aposta representará renda do ganhador.

A prática, contudo, é um pouco diferente, uma vez que muitas vezes não se cobra separadamente o valor do bilhete ou ingresso, estando o valor relativo à prestação de serviços incluso no valor da aposta. Nessa situação, faz-se necessário distinguir o que é renda e o que é remuneração pela prestação do serviço de exploração de apostas.

Para melhor compreensão da matéria, utilizarei como exemplo o



**RE 634764 / RJ**

caso da tributação dos produtos de loteria, o qual segue o mesmo raciocínio e disciplina jurídica da tributação dos pules, estando ambos previstos no item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003.

Em se tratando de tributação dos produtos de loteria, deve-se esclarecer que há a figura da Caixa Econômica Federal e a das unidades lotéricas, em que ambas são remuneradas pela prestação de serviços de distribuição e venda de bilhetes de loteria.

Em relação às unidades lotéricas, do valor pago pelo apostador, por exemplo, da Mega-sena, a unidade lotérica recebe uma comissão pela referida venda. Por sua vez, a Caixa Econômica Federal igualmente recebe, do mesmo valor pago pelo apostador quando da compra da Mega-sena, uma tarifa para remunerar a prestação de serviços. Tanto a comissão da unidade lotérica quanto a tarifa recebida pela Caixa Econômica Federal representam pagamento pela exploração da atividade de apostas, e se submetem à incidência de ISS.

Veja-se que não se está cobrando separadamente o valor referente à prestação de serviços desempenhada tanto pela unidade lotérica quanto pela Caixa Econômica Federal. Mas não se pode negar que há um pagamento sobre as referidas atividades, o qual se encontra embutido no valor da aposta; no exemplo dado acima, no valor pago pelo apostador da Mega-sena.

Independentemente do percentual estabelecido em ato normativo infralegal, o valor retido pela Caixa Econômica Federal ou pago a título de comissão à unidade lotérica representa a remuneração pelo serviço e deve corresponder à base de cálculo do ISS.

*Mutatis mutandis*, entendo que esse mesmo raciocínio deve ser aplicado ao caso dos autos, que trata da tributação da exploração da atividade de apostas em relação à corrida de cavalos.

Da mesma forma que os produtos de loteria, a exploração da atividade de apostas de corrida de cavalos, em regra geral, não cobra separadamente o valor da prestação dos serviços, seja por meio de ingressos ou outra forma. O fato de não cobrar ingressos, contudo, não

**RE 634764 / RJ**

leva à conclusão de que a exploração do serviço não esteja sendo objeto de remuneração.

A título exemplificativo, cite-se o Decreto 96.993, de 17 de outubro de 1988, o qual regulamenta a Lei 7.291, de 19 de dezembro de 1984, que dispõe sobre as atividades da equideocultura no País e dá outras providências. O referido ato normativo estabelece limites para remuneração pela prestação de serviços de exploração da atividade de apostas de corrida de cavalos, quando estabelece que:

“Art. 23. Do plano geral de apostas deverão constar:

(...)

2º A percentagem a ser retirada pela entidade turfística não pode ultrapassar, na média semanal das diversas modalidades de apostas, a 32% nas entidades turfísticas com movimento médio de apostas, por reunião, igual ou superior a cinco mil vezes o Maior Valor de Referência e a 38%, nos hipódromos de movimento médio de apostas, por reunião, inferior a cinco mil vezes o Maior Valor de Referência, na forma em que for fixada pela CCCCN”.

Fica claro, portanto, que a remuneração pela prestação do serviço de exploração da atividade de apostas de corrida de cavalos é retirada do valor pago a título de apostas, e não de forma separada por meio da venda de bilhetes ou ingressos.

Ainda a título ilustrativo, esclareço que o percentual de retirada do Jockey Club é fixado tanto no Plano Geral de Apostas do Jockey Club Brasileiro, quanto no Regulamento das Apostas da mesma entidade, o qual, inclusive, pode ser variável.

Entretanto, independentemente do percentual fixado, entendo que a prestação de serviços é remunerada pelo valor retirado pelo respectivo prestador de serviço, no caso concreto, o Jockey Club. Assim, o ISS pode incidir sobre um percentual do valor da aposta, o qual corresponde ao valor retido pela entidade.

**RE 634764 / RJ**

## **6. Conclusão**

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso extraordinário.

Proponho a seguinte tese de repercussão geral:

“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.”

É como voto.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764 RIO DE JANEIRO**

**RELATOR** : **MIN. GILMAR MENDES**  
**RECTE.(S)** : **JOCKEY CLUB BRASILEIRO**  
**ADV.(A/S)** : **RAFAEL BARRETO BORNHAUSEN**  
**RECDO.(A/S)** : **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**AM. CURIAE.** : **ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS**  
**ADV.(A/S)** : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**

**V O T O**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Entendo que venda de apostas não é serviço. Valho-me, em primeiro lugar, da regra constitucional. O tributo da competência dos Municípios diz respeito a serviço prestado, ou seja, a desempenho de atividade, a obrigação de fazer e não de dar.

O Código Tributário Nacional mostrou-se pedagógico ao prever, no artigo 110, que:

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

O aspecto formal, presente a Lei Complementar, cede ao princípio da realidade. Cede à definição do instituto “serviço”, que não pode ser confundido com venda de bilhetes de apostas. Onde há prestação de serviços? Onde há preponderância da prestação de serviços?

A partir desse enfoque é que a doutrina em peso, quando versa serviço, sinaliza a necessidade de existir não uma obrigação de dar, mas uma de fazer, de um esforço desenvolvido no tocante ao destinatário. E não se pode cogitar de lacuna normativa e estender competências

**RE 634764 / RJ**

tributárias específicas. O núcleo do tributo é único, ou seja, serviço, obrigação de fazer.

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvida na via direta a atividade humana, é fato gerador do tributo em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

Além disso, descabe estabelecer a cobrança de ISS, calculado sobre a venda de apostas, utilizando-se base de cálculo de imposto já existente – Imposto sobre a Renda – e usurpando-se competência normativa da União para instituir impostos residuais, a teor do contido nos artigos 153, inciso III, e 154, inciso I, da Lei Maior.

Surgindo impróprio o enquadramento da venda como serviço, mostra-se inadequado placitar a incidência do tributo, ante a incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional, sob pena de ter-se endosso à manipulação, pela legislação complementar, da repartição constitucional de competências.

Dirirjo do Relator, para dar provimento ao extraordinário e, reformando a decisão recorrida, desde logo conceder a segurança, anulando os autos de infração. Eis a tese: “Surge incompatível com a Constituição Federal a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS calculado sobre vendas de apostas”.

É como voto.

08/06/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764 RIO DE JANEIRO**

**RELATOR** : **MIN. GILMAR MENDES**  
**RECTE.(S)** : **JOCKEY CLUB BRASILEIRO**  
**ADV.(A/S)** : **RAFAEL BARRETO BORNHAUSEN**  
**RECDO.(A/S)** : **MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**  
**AM. CURIAE.** : **ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS**  
**ADV.(A/S)** : **RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:** Sr. Presidente, trata-se do Tema 700 da repercussão geral:

*Constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de exploração de jogos e apostas - tais como a venda de bilhetes, de pules ou de cupons de apostas - e a validade da base de cálculo utilizada.*

Na origem, o JOCKEY CLUB BRASILEIRO impetrou Mandado de Segurança requerendo o reconhecimento de seu direito líquido e certo ao não pagamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN incidente sobre suas apostas, mesmo após dedução dos valores dos prêmios rateados aos apostadores.

A Sentença julgou improcedente os pedidos (fls. 119-122, Vol. 31).

Interposta Apelação, o Tribunal de origem confirmou a sentença de primeiro grau aos fundamentos de que (Vol. 0):

(a) Não houve ofensa à coisa julgada, haja vista que os Mandados de

**RE 634764 / RJ**

Segurança anteriormente impetrados tinham por objeto a *desconstituição de exigências fiscais determinadas ou específicas*. Afirmou, ainda, que *na sentença proferida em ação de Mandado de Segurança a "causa petendi" é sempre diferente da outra em função de serem diversos, em questões tributárias, os períodos e valores objeto da autuação*.

Dessa forma, reputou incidente a Súmula 239 (*Decisão que declara indevida a cobrança do impôsto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores*) desta CORTE;

(b) No mérito, reputou que mesmo após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/2003, que revogou a Lei Complementar nº 56/1987, a distribuição de pules ou apostas encontra-se no conceito de "prestação de serviços" para fins de incidência do ISSQN.

Opostos Embargos de Declaração, estes foram rejeitados (fls. 220-222, Vol. 31).

Irresignada, a autora interpôs o presente Apelo Extremo, com fundamento no artigo 102, III, "a", da CF/88 aos fundamentos de que o acórdão recorrido incorreu em violação aos artigos 5º, XXXV, XXXVI e LV; 93, IX; 145, parágrafo único; 150, IV; 153, III; 154, I; e 156, III, todos da Constituição Federal. Para tanto, sustenta, em suma que:

(a) houve violação à coisa julgada, haja vista que em dois Mandados de Segurança - impetrados antes da nova ordem constitucional - foi reconhecido que sobre o valor das apostas dos Jockeys não incide o ISSQN. Afirmo, ainda, que não é o caso de incidência da Súmula nº 239 do STF;

(b) a venda de pules só deve ser tributada quando houver intermediação de terceiros. Todavia, não há que se falar em prestação de serviços quando o próprio Jockey efetua as vendas;

(c) a base de cálculo constante da Instrução Normativa nº 2/1990 da Secretaria Municipal de Finanças viola o artigo 146, III, "a", da CF/88. Isso

**RE 634764 / RJ**

porque a base de cálculo deve ser definida em lei, bem como porque o valor do pule não é o valor do serviço, mas sim o valor do jogo;

(d) o termo “diversões públicas”, constante do item 60 da Lei Complementar nº 56/87, tem como fato gerador o preço do ingresso e não o preço das apostas, de forma que seria errônea a tributação incidir sobre o movimento das apostas;

(e) a venda de pules constitui receita tributável pelo Imposto de Renda e não pelo ISSQN, de forma que houve violação à competência tributária da União, em contrariedade ao artigo 153, III, da CF/88. Afirma, ainda, que ao deixar de se manifestar sobre a usurpação da competência da União, o acórdão recorrido incorreu em violação aos artigos 5º, XXXV e LV e 93, IX, da CF/88; e

(f) a Lei nº 7.291/1984 (Lei do Turfe) vincula 99% da receita do Jockey às despesas com atividades turfísticas, de forma que a incidência do ISSQN sobre todo o valor recebido viola os princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

Em 14/02/2014, o Plenário Virtual desta CORTE SUPREMA reconheceu a existência da repercussão geral da matéria, conforme o seguinte ementário:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. 2. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Incidência sobre exploração da atividade de apostas, tais como a venda de bilhetes, pules ou cupons de apostas. Controvérsia quanto à constitucionalidade. 3. Exploração de jogo. Conceito de serviço. Base de cálculo. 4. Repercussão geral reconhecida”.

O relator Min. GILMAR MENDES indeferiu o pedido de ingresso da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF na qualidade de *amicus curiae*. Todavia, permitiu que suas razões fossem consideradas no julgamento (Volumes 43 e 50).

É o relatório.



**RE 634764 / RJ**

Inicialmente, quando da manifestação pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão travada nestes autos, o Ilustre relator Min. GILMAR MENDES afastou a controvérsia relacionada à suposta violação aos artigos 5º, XXXV, XXXVI e LV; e 93, IX, da CF/88, em virtude da incidência dos óbices dos Temas 660 e 339, respectivamente, da repercussão geral. No que remanesce, a lide merece análise por esta CORTE (fls. 57-61, Vol. 35).

**(i) Da legislação aplicável ao ISSQN e do conceito de serviço**

O imposto sobre serviço, na forma como conhecemos hodiernamente, ganhou *status* constitucional através da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, o qual estabeleceu em seu artigo 15 que os municípios estavam autorizados a instituir o imposto sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. Editora Atlas SA, 2000. p. 3)

O parágrafo único do dispositivo mencionado, por sua vez, estabeleceu que compete a lei complementar prever os critérios que distinguem o ISSQN do IMCS.

Já a Constituição Federal de 1967 previu no seu artigo 25, II, que *Compete aos Municípios decretar impostos sobre: II - serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.*

Seguindo a mesma linha, o artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, estabelece que *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

O Decreto-Lei nº 406/1968, por sua vez, regulamentou a instituição

**RE 634764 / RJ**

do tributo prevendo extensa lista de serviços passíveis de cobrança do ISSQN. Posteriormente, após alteração promovida pela Lei Complementar nº 56 de 1987, foi expressamente prevista nos itens nº 60 e 61 a incidência do tributo sobre jogos, corridas de animais, entre outros. A propósito, veja-se o teor da norma:

“60. Diversões públicas:

- a) (Vetado), cinemas, (Vetado), taxi dancings e congêneres;
- b) bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;
- c) exposições, com cobrança de ingresso;
- d) bailes, shows, festivais, recitais e congêneres, inclusive espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;
- e) jogos eletrônicos;
- f) competições esportivas ou de destreza física ou intelectual com ou sem a participação do espectador, inclusive a venda de direitos à transmissão pelo rádio ou pela televisão;
- g) execução de música, individualmente ou por conjuntos (Vetado);

61. Distribuição e venda de bilhete de loteria, cartões, pules ou cupões de apostas, sorteios ou prêmios”.

Ato contínuo, a Lei Complementar nº 116/2003 revogou a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/1968 e Lei Complementar nº 56 de 1987) e trouxe nos itens 19 e 19.01 nova disposição quanto à incidência do imposto sobre as vendas de bilhetes, pules, cupons de apostas, entre outros.

“19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de

**RE 634764 / RJ**

apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres”.

*In casu*, o recorrente afirma que a venda de apostas, quando realizada diretamente pelo Jockey, não poderia ser objeto material do imposto sobre serviço, haja vista que apenas quando a venda é efetuada por intermédio de terceiros estaríamos diante de uma prestação de serviço apta a ensejar a cobrança do tributo municipal.

Para dirimir a controvérsia, inicialmente convém analisarmos o conceito de *serviço* para fins de incidência do artigo 156, III, da CF/88.

AIRES F. BARRETO conceitua *serviço* como a *prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial* (*Curso de Direito Tributário Municipal*. BARRETO, Aires F. Ed. Saraiva – São Paulo. 2009, p. 317).

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, em obra escrita em coautoria com LEANDRO PAULSEN, por sua vez, entende que a materialidade do ISSQN

“... não se restringe a “serviço”, mas a uma *prestação de serviço*, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer” de conformidade com as diretrizes de direito privado.

A obrigação de “fazer” concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incindível, configurando-se de modo negativo à obrigação “de dar” (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros)”. (*Impostos federais, estaduais e municipais*, 11<sup>a</sup> ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 361-362).

Em sequência, o professor afirma que o conceito constitucional de serviço denota *prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à*

**RE 634764 / RJ**

*obtenção de um bem material ou imaterial (p. 362).*

Não obstante, esta SUPREMA CORTE, no julgamento do RE 547245, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, DJe. 05/03/2010, em que se discutia a incidência do ISSQN sobre o arrendamento mercantil, deu interpretação ampliativa ao conceito de serviço. A propósito, peço licença para citar trecho do voto do relator:

“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, que, por serem de *qualquer natureza*, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing financeiro*), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing financeiro* e do *lease-back*”.

Posteriormente, no RE 651703, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 581), o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reafirmou a interpretação ampliativa do termo *serviço*, como podemos verificar da ementa do acórdão:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

**RE 634764 / RJ**

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. 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.

1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).

2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, *a priori*, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios pela qual não há um primado do Direito Privado.

4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível pelo legislador infraconstitucional.

5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, *a priori*, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.

**RE 634764 / RJ**

7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos art. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critério de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

9. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, quando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Conseqüentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.

13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre valor

**RE 634764 / RJ**

agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, eis que baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento pela interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1976), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*.

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de *leasing* financeiro e *leaseback* (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), *verbis*: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço

**RE 634764 / RJ**

*para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).*

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza –



**RE 634764 / RJ**

tributáveis pelo ISSQN, art. 156. III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. 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 materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.”

23. A exegese histórica revela que a legislação pretérita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades.

24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente

**RE 634764 / RJ**

sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial.

27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.

28. Recurso extraordinário DESPROVIDO”.

Dessa forma, esta CORTE consolidou o entendimento de que o Direito Constitucional adota conceitos próprios, não utilizando as premissas dadas pelo Direito Privado. Logo, resta afastada a vinculação entre o termo *serviço* e a obrigação de fazer disposta no Código Civil.

Pelo exposto, a incidência do imposto está devidamente regulamentada na legislação complementar, de forma que não há óbice para a instituição do imposto sobre a venda de pules, apostas, bilhetes, etc.

Logo, levando-se em consideração a interpretação conferida por esta CORTE, não há restrição a que a venda de apostas feita diretamente pela entidade turfística seja objeto de incidência do ISSQN. No mesmo sentido, vejam-se precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. DISTRIBUIÇÃO DE PULES OU CUPONS DE APOSTAS. A exploração do jogo constitui serviço (LC 56/87) e é tributável na forma da lei municipal, seja quando a venda de apostas se dá pela própria entidade turfística, seja quando é feita por terceiros. Agravo regimental improvido”. (AgRg no Ag 161.204/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, DJ 08/09/1998)

**RE 634764 / RJ**

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. DISTRIBUIÇÃO DE PULES OU CUPONS DE APOSTAS. A exploração do jogo constitui serviço (LC 56/87) e é tributável na forma da lei municipal, seja quando a venda de apostas se dá pela própria entidade turfística, seja quando é feita por terceiros. Recurso especial não conhecido”. (REsp 85.543/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, DJ 31/08/1998)

**(ii) Da base de cálculo do ISSQN**

Por fim, afirma o recorrente que caso seja reconhecida a validade da cobrança do ISSQN sobre o serviço em questão, seja utilizada como base de cálculo o valor referente à venda dos ingressos para participação nos espetáculos e não o valor das apostas.

Para tanto, alega que o Tribunal de origem incorreu em erro ao estabelecer como base de cálculo do tributo o valor das apostas, quando, em verdade, o termo *diversões públicas* constante dos itens 60 e 61 do Decreto-Lei nº 406/1968, introduzidos pela Lei Complementar nº 56/87, refere-se ao valor dos ingressos obtidos para participar do espetáculo.

Inicialmente, conceitua-se a base de cálculo como o aspecto quantitativo da incidência tributária. “É de sua conjugação com a alíquota que resulta o *quantum debeat*ur da exação. Expressa, pois, em termos matemáticos, o montante sobre o qual incidirá a tributação”. (FRANCISCO RAMOS MANGIERI. *ISS: teoria – prática – questões polêmicas*. 6ª Ed. São Paulo: Edipro, 2019. p. 38)

O artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003 dispõe que *A base de cálculo do imposto é o preço do serviço*.

A celeuma situa-se em averiguarmos se a base de cálculo do tributo é apenas o valor objeto dos ingressos, ou se, de forma mais ampla, deve

**RE 634764 / RJ**

incidir também sobre o valor das apostas.

De início, afasta-se a alegação de que o tributo deva incidir apenas sobre o valor dos ingressos. Isso porque hoje, com a evolução tecnológica o apostador não precisa mais comprar ingressos e estar fisicamente no Jockey para realizar suas apostas.

A indústria do turfe evoluiu de tamanha forma que o apostador pode, de sua casa, realizar transações em qualquer Jockey do Brasil e do mundo. Logo, independentemente da cobrança de ingressos, é legítima a incidência do ISS.

Noutra vertente, parte da verba auferida pelas apostas constitui renda. Dessa forma, a tributação pelo Município sobre o valor total das apostas incorre em usurpação da competência da União, que, conforme artigo 153, III, da Constituição Federal, tem atribuição para instituir o Imposto de Renda.

No que remanesce, a Lei nº 7.291/1984 (Lei do Turfe) estabelece que

“Art.10 - No mínimo 97% (noventa e sete por cento) dos recursos auferidos com apostas e outras receitas turfísticas de qualquer natureza, deduzidos os encargos trabalhistas, previdenciários e as contribuições devidas à Comissão Coordenadora da Criação do Cavalo Nacional - CCCCN, serão empregados para atender às despesas de interesse turfístico, assim consideradas as que, por qualquer forma, digam respeito ao turfe ou ao cavalo de corrida em geral, e no máximo 3% (três por cento) será utilizado para as despesas gerais das entidades turfísticas”

Por sua vez, o Decreto 96.993/88, que regulamenta a Lei nº 7.291/1984, prevê em seu artigo 23 que:

“Art. 23. Do plano geral de apostas deverão constar:

**RE 634764 / RJ**

I - as modalidades de apostas, disciplinadas separadamente;

II - o valor unitário de cada bilhete, segundo a respectiva modalidade de aposta;

**III - a percentagem a ser retirada pela entidade turfística do total apostado, em cada modalidade de aposta;**

IV - o cálculo para a distribuição dos rateios aos apostadores de cada uma das modalidades de aposta;

V - os limites mínimos e máximos de bonificações para as apostas;

VI - em caso de nulidade, as restituições de valores e a substituição de bilhete, em virtude de erro em sua emissão, não-realização de um ou mais páreos, retirada de animais ou quaisquer outros imprevistos;

VII - os locais e horários para o recebimento de cada uma das modalidades de aposta;

VIII - a forma de apregoação das apostas;

IX - o prazo de prescrição dos bilhetes de aposta;

X - o destino dos valores que não forem recebidos em virtude de prescrição dos bilhetes.

1º Considera-se reunião turfística o conjunto de páreos reunidos no mesmo programa.

**2º A percentagem a ser retirada pela entidade turfística não pode ultrapassar, na média semanal das diversas modalidades de apostas, a 32% nas entidades turfísticas com movimento médio de apostas, por reunião, igual ou superior a cinco mil vezes o Maior Valor de Referência e a 38%, nos hipódromos de movimento médio de apostas, por reunião, inferior a cinco mil vezes o Maior Valor de Referência, na forma em que for fixada pela CCCCN”.**

Observa-se, portanto, que há um limite expresso do percentual máximo a ser retirado pela entidade turfística sobre o valor das apostas. Dessa forma, entendendo que apenas sobre valor retido deverá incidir o imposto sobre serviço.

**RE 634764 / RJ**

Logo, pelo exposto, acompanho o relator e dou provimento parcial ao Recurso Extraordinário para declarar a incidência do ISSQN sobre o valor retido da venda de bilhetes, ingressos, apostas, pules e loterias.

Assim, proponho a seguinte tese:

*I - É constitucional o item 19 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 que prevê a incidência do imposto sobre serviços sobre a distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios;*

*II – Nessa hipótese, o ISS deverá incidir sobre o valor retido pela entidade turfística, correspondente à prestação de serviço, e não sobre o valor total das apostas.*

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 634.764**

PROCED. : RIO DE JANEIRO

**RELATOR : MIN. GILMAR MENDES**

RECTE.(S) : JOCKEY CLUB BRASILEIRO

ADV.(A/S) : RAFAEL BARRETO BORNHAUSEN (46662/GO, 144009/MG, 01046/PE, 42369/PR, 185847/RJ, 11328/SC, 226799/SP)

RECDO.(A/S) : MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

AM. CURIAE. : ABRASF - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS

ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA (58935/DF, 81438/RJ)

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 700 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio, que dava provimento ao recurso. Em seguida, por maioria, foi fixada 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", vencido o Ministro Marco Aurélio. Falaram: pelo recorrente, o Dr. Guilherme Navarro e Melo; pelo recorrido, a Dra. Marina Arantes de Mattos, Procuradora do Município; e, pelo *amicus curiae*, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Dias Toffoli (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 29.5.2020 a 5.6.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário