

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA
FREDERICO MENEZES BREYNER
VALTER DE SOUZA LOBATO [Orgs.]

OS REPETITIVOS E
SÚMULAS DO
STF E STJ
EM MATÉRIA
TRIBUTÁRIA
(DISTINGUISHING E OVERRULING)

ASPECTO MATERIAL DO ISSQN (ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 31/STF - NÃO INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, A DECISÃO DO STF SOBRE LEASING E SEUS DESDOBRAMENTOS E PERSPECTIVAS)

13

*Hugo Reis Dias
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo*

1. Introdução

De início, gostaríamos de agradecer o convite formulado pelo IMDT, Instituto Mineiro de Direito Tributário, para figurarmos como colaboradores do livro denominado “Interpretação de Repetitivos e Súmulas do STJ e STF em matéria tributária”. Registramos, mais uma vez, o nosso total respeito e admiração ao Instituto, que vem desenvolvendo ótimos trabalhos nos últimos anos.

Não poderíamos deixar de registrar a nossa satisfação de desenvolver mais um projeto ao lado dos amigos e competentes professores e advogados, Alexandre Alkmim, Frederico Breyner e Valter Lobato.

Pois bem.

Com o advento do Novo Código de Processo Civil, que veio a lume com a publicação da Lei nº 13.105/2015, faz-se oportuna a revisitação de alguns importantes julgados da jurisprudência nacional, agora sob a ótica e orientação da nova legislação aplicável ao processo civil.

Rememorando caso emblemático, será demonstrada toda a celeuma que rodeou a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) quanto a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) sobre locação de bens móveis (RE nº 116.121/SP), que acabou por culminar na edição da Súmula Vinculante de nº 31. Será traçado, ainda, paralelo com as notórias decisões proferidas no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade da incidência de ISSQN (Imposto Sobre

Serviços de Qualquer Natureza) sobre operações de *leasing* financeiro (RE n° 547.245/SC e RE n° 592.905/SC).

Como justificativa para tal paralelo a inter-relação das fundamentações jurídicas das decisões, haja vista que, apesar de contrárias, abordaram aspectos conceituais (conceito de serviço), ponderações sobre formalismo, evolução das relações jurídicas, todas elas relacionadas ao aspecto material de incidência do imposto municipal,

Posteriormente à análise detida dos *cases* e das fundamentações jurídicas correlatas, o presente trabalho abordará questões atuais acerca do processo civil, decorrentes da publicação do Novo Código, principalmente tocantes à valorização dos precedentes, métodos de interpretação/comparação/superação destes, em especial o *distinguishing* e o *overruling*.

Objetiva-se, portanto, a partir da análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal e da sobredita súmula vinculante, identificar os argumentos considerados, a fim de justificar sua superação (*overruling*) ou a necessidade de efetiva aplicação da norma jurídica extraída desses (*distinguishing*).

Todo este trabalho para chegar a conclusões sobre a aplicabilidade dos precedentes sobre o aspecto material do ISSQN (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza), haja vista as controvérsias intrínsecas aos próprios julgamentos do Supremo Tribunal Federal e as futuras discussões envolvendo a incidência do imposto sobre operações complexas e específicas como, por exemplo, operações de *franchising* e de compartilhamento de redes.

2. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e o conceito de serviço como delimitador de sua incidência: contexto histórico

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é tributo de competência legislativa dos Municípios, incidente sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, excetuados aqueles compreendidos no art. 155, II, da CRFB, sujeitos ao ICMS (comunicação e transporte interestadual e intermunicipal), conforme disposição do artigo 156, inciso III, da CRFB/1988.¹

¹ **Art. 156.** Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

Como se denota do texto constitucional, norma jurídica aplicável ao caso, o imposto municipal incide sobre serviços de qualquer natureza. Como leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica é “a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto”.²

Tratando da norma jurídica tributária em sentido estrito, também conceituada como regra matriz de incidência tributária, temos hipótese e consequente, compondo a primeira os aspectos materiais, espaciais e temporais, e compondo o segundo os aspectos pessoal e quantitativo. Segundo o professor, o critério/aspecto material é aquele que “irá designar sempre o próprio comportamento das pessoas, nos casos de “fazer”, “dar” ou simplesmente “ser””.

No caso do ISSQN, temos, portanto, como aspecto material a prestação de qualquer espécie de serviço. Aparentemente, devido à clareza e abrangência da norma jurídica tributária (qualquer natureza), toda e qualquer prestação de serviços, desde que definida em lei complementar, estaria sujeita à sua incidência, sem problemas de cunho interpretativo.

Todavia, não foi essa a realidade construída. Desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, em 1988, são aventadas dúvidas acerca do espectro de incidência do referido tributo, concernentes, principalmente, a elemento componente do aspecto material de incidência, qual seja o conceito de serviço.

A legislação tributária, sintetizada em atos normativos e leis (Decreto-Lei nº 406/68 e Lei Complementar nº 116/2003), define os serviços tributáveis, contudo, não traz consigo o delimitado conceito de serviço, em observância ao artigo 110, do Código Tributário Nacional, que determina que “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.”

Restou consolidada, portanto, a celeuma sobre o aspecto material do tributo, mais especificamente sobre o significado e abrangência

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

² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2002.

do vocábulo “serviço”, trazido pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Sob tal viés, surge a discussão acerca das operações de locação de bens. Apesar de constarem na legislação tributária como serviços tributáveis, seriam, de fato, serviços? Qual conceito de serviço deveria prevalecer?

Nesse controverso cenário, contribuintes inconformados com a tributação de operações com natureza locatícia decidem por acionar o Poder Judiciário, mediante o manejo de ações judiciais, a fim de obter uma resposta acerca da (in)constitucionalidade da incidência em comento.

Tradicionalmente, o Supremo Tribunal Federal adotava uma concepção formal, pragmática, de serviços, segundo a qual qualquer venda de bem imaterial seria serviço, restando abarcadas, por óbvio, operações de locação.

Contudo, no ano de 2000, quando do julgamento do RE nº 116.121 (Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), tal entendimento restou superado, mediante assentamento do entendimento de que, nos termos do artigo 110, do Código Tributário Nacional, o conceito de serviços a ser adotado deveria ser aquele do Direito Privado, que trazia a contraposição entre obrigações de dar e fazer, sendo serviços apenas prestações que denotassem obrigações de fazer.

No caso concreto, quedou-se definido que não deveria incidir ISSQN sobre as operações de locação de máquinas e equipamentos, por constituírem de obrigações de dar, e não de fazer, razão pela qual não seriam serviços. Logo, não se sujeitariam à incidência do tributo municipal.

A interpretação veiculada nos votos majoritários do RE nº 116.121 remete à incidência do ISSQN somente nas operações que configurem típica obrigação de fazer, somente quando de apresentam “atos que consubstanciam um *praestrare* ou *facere*” (voto do Ministro Celso de Mello no RE nº 116.121, fl.708).³

Firmado, portanto, entendimento do Supremo Tribunal Federal, guardião das disposições constitucionais, no sentido de que o conceito de serviços, delimitador da incidência do ISSQN, remete estritamente a obrigações de fazer. Esse entendimento restou reite-

³ GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária / Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2011. p;165/170

rado em vários outros julgamentos da Corte Constitucional (RE nº 455613 AgR; RE nº 553223 AgR; RE nº 465456; RE nº 450120 AgR; RE nº 446003 AgR; AI nº 543317 AgR; AI nº 551336 AgR e AI nº 546588 AgR).

Acompanhando o entendimento firmado pelo Poder Judiciário, o Presidente da República em exercício, Sr. Luis Inácio Lula da Silva, ao sancionar a Lei Complementar nº 116/03, vetou o subitem 3.01, da Lista de Serviços anexa à LC nº 116/2003, que previa como fato gerador do ISSQN a "locação de bens móveis". Cumpre ressaltar que, curiosamente, determinadas operações que não constituem obrigações de fazer não foram vetadas pelo Presidente da República, como, por exemplo, as constantes nos subitens 3.04, 3.05, da LC nº 116/2003⁴.

Novamente, a questão conceitual parecia solucionada, entretanto, diante da evolução social, do aumento das complexidades das relações interpessoais, novos questionamentos vieram à tona, obrigando a comunidade jurídica a retomar a discussão em comento. Passam a ser objeto de questionamento as operações de *leasing* financeiro, modalidade de arrendamento mercantil.

Considera-se arrendamento mercantil o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta, nos termos da Lei nº 6.099/74, responsável por disciplinar essas operações.

Especificamente sobre o *leasing* financeiro, conceitua Arnaldo Wald:

"trata-se de um contrato de origem norte-americana, em que um comerciante ou industrial, necessitando de certos equipamentos, que não lhe convém adquirir, obtém de uma instituição financiadora que os cumpre e os alugue, permitindo à locatária no fim do período da locação a aquisição por preço que leve em conta os aluguéis"⁵

⁴ 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.

3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.

⁵ WALD, Arnaldo. *Obrigações e contratos*. 13ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, pág. 568.

Sob a ótica da legislação tributária, deveria incidir o imposto municipal sobre tais operações, já que constava como serviço tributável no Decreto-Lei nº 406/68, na LC nº 56/87 (item 79 - Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil;) e na LC nº 116/2003 (subitem 15.09 - Arrendamento mercantil (*leasing*) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (*leasing*)). Contudo, em razão das especificidades de tal operação, os contribuintes questionavam se seria um serviço e, como consequência, deveria ser de fato tributada pelo ISSQN.

Instaurada tal discussão, novamente, o Poder Judiciário foi chamado a decidir sobre a incidência ou não do tributo municipal em operações de caráter locatício. Em 2009, o plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 547.245, entendeu como devida a incidência do ISSQN sobre operações de *leasing* financeiro.

Cumpra demonstrar o teor dos votos proferidos pelos Ministros. Segundo o Ministro Eros Grau há serviços sujeitos à incidência do ISSQN que “*não consubstanciam típicas obrigações de fazer*”. O Ministro Joaquim Barbosa, por sua vez, admitiu a adoção de outro conceito de serviço, que não o conceito do direito privado, de obrigação de fazer. Ministro Cezar Peluso criticou a postura interpretativa adotada no julgamento do RE nº 116.121, por não levar em conta a complexidade das operações em comento para definir o conceito de serviço.

Note-se que, como bem pontuou Marciano Seabra de Godoi⁶, “*analisando os votos proferidos no acórdão do RE 547.245, não temos dúvida em afirmar que a postura interpretativa que prevaleceu em 2000 no acórdão do RE 116.121 foi rechaçada*”.

Nesse sentido, na ocasião do julgamento mais recente, o Ministro Marco Aurélio de Mello, indignado com a alteração de entendimento sobre fatos análogos, afirmou: “*São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra ótica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo, mas o direito posto continua o mesmo.*”

Firmado, portanto, entendimento no sentido de que há operações que não denotam obrigação de fazer sujeitas à incidência do

⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária / Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2011. p:165/170.

ISSQN. A não incidência do imposto ocorreria somente nos casos de operações de locação pura, consubstanciadas, tão somente, em obrigação de dar.

E após o julgamento desse recurso, novamente vem à tona curiosa decisão do Supremo Tribunal Federal. Em meio a esse “ambiente” de controvérsia de entendimentos de um mesmo Tribunal (diferença de posicionamento em razão do entendimento dos ministros componentes) que, frise-se, raramente completa o julgamento de determinado caso com a composição originária, o STF aprovou a edição da Súmula Vinculante nº 31, ratificando o posicionamento outrora construído no RE nº 116.121, e estabelecendo que: “*É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”.

Brevemente, demonstrados os casos que serão objeto de análise a partir dos termos do Novo Código de Processo Civil, passemos a explicitar as bases fundamentais desse novo diploma legal.

3. Novo Código de Processo Civil: Valorização dos precedentes

Como já mencionado acima, em 17 de março de 2015, foi publicada a Lei nº 13.105/2015, instituindo o Novo Código de Processo Civil. Dentre as principais características do novo diploma legal, estão a busca pela celeridade, integridade e coerência.

Com vistas à concretização desses primados, principalmente da coerência das decisões judiciais, o Novo Código expressamente aborda a importância dos precedentes na formação das decisões judiciais e, conseqüentemente, na concretização do direito. Vejamos o que dispõe os artigos 926 e 927:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

- I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
- II - os enunciados de súmula vinculante;
- III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
- IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
- V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Optou-se por um modelo de grande valorização dos precedentes, em nome da coerência das decisões judiciais, surgindo, com isto, casos de vinculação obrigatória da decisão do caso concreto à precedentes sobre a questão debatida, em observância ao artigo 927 acima exposto.

Para Freddie Didier, precedente, em sentido lato, é a *“decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos”*.⁷ Já Luiz Guilherme Marinoni, traz como conceito de precedente *“a primeira decisão que elabora a tese jurídica ou a decisão que definitivamente a delinea deixando-a cristalina”*.⁸

Através da leitura dos conceitos trazidos acima, conclui-se que nem toda decisão pode ser considerada um precedente, tendo em vista que para que se caracterize como tal, este deve ser composto pelas: a) circunstâncias de fato que embasam a controvérsia, b) tese ou princípio assentado na motivação (*ratio decidendi*) do provimento decisório c) argumentação jurídica em torno da decisão.⁹

Sob a vigência do Novo Código, cabe ao Magistrado/Julgador no julgamento do caso concreto avaliar se está diante de hipótese da aplicação de precedente judicial sobre a questão. De acordo

⁷ DIDIER, Freddie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. v.2. 11.ed. Salvador: Juspodivm, 2016. p.455

⁸ MARINONI, L. G. Precedentes obrigatórios. São Paulo. Revistas dos Tribunais, 2010. p.216

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. São Paulo: RT, 2010, p. 221

⁹ DIDIER, Freddie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. v.2. 11.ed. Salvador: Juspodivm, 2016. p.455.

com o enunciado nº 317 do Fórum de Processualistas Civis, “o efeito vinculante do precedente decorre da adoção dos mesmos fundamentos determinantes pela maioria dos membros do colegiado, cujo entendimento tenha ou não sido sumulado”.

Para tanto, deve lançar mão de técnicas de confronto, interpretação e aplicação de precedentes, como *distinguishing* e o *overruling*.

3.1. *Distinguishing*

De acordo com Fredie Didier Jr., o termo *distinguish* pode ter duas acepções: o *distinguish*-método e o *distinguish*-resultado. Quanto a primeira hipótese, *distinguishing*-método, diz respeito ao método pelo qual se compara o caso colocado em julgamento e o caso paradigma. Na segunda acepção, representa o resultado desta comparação, quando se conclui que os casos possuem significativa diferença ou semelhança, que pode acarretar o afastamento ou aplicação do paradigma ao caso concreto.

Através do *distinguishing* (método), o julgador compara aos elementos objetivos (fatos) do caso paradigma e do caso paragonado. Feita esta comparação, havendo semelhança entre eles, o juiz terá de verificar se a *ratio decidendi* do caso paradigma se enquadra no caso a ser julgado¹⁰. Caso a *ratio decidendi* se amolde ao caso em apreço, o juiz deverá aplicá-la.

Se, contudo, o julgador chegar à conclusão de que há divergências entre os casos (paradigma e paragonado), poderá interpretar a *ratio decidendi* restritivamente (*restrictive distinguishing*), pelo fato de haverem peculiaridades no caso concreto que impedem a sua aplicação, podendo julgar o processo sem se vincular ao precedente.

Ao contrário, ainda que existam peculiaridades no caso concreto, poderá estender a aplicação da *ratio decidendi* (*ampliative distinguishing*) do paradigma, por entender que a tese jurídica é aplicável ao caso a ser julgado.

Conforme a melhor doutrina, há, ainda, o *inconsistent distinguishing* (distinção inconsistente), situação em que há um equívoco do julgador na utilização do *distinguishing* enquanto método. Sobre tal hipótese, aduz Ravi Peixoto:

¹⁰ CAMARGO, Luiz Henrique Volpe. A força dos precedentes no moderno processo civil brasileiro. In

“Quando ocorre a distinção inconsistente, tem-se uma deturpação da técnica da distinção, mediante um discurso da Corte de que há fatos relevantes que sustentam a criação de uma nova norma judicial, mesmo quando eles inexistem. Ou seja, há um discurso de que há distinção, mas ele é injustificado”¹¹.

Importante asseverar, ainda, que tais técnicas devem ser usadas, também, nos casos em que há enunciado sumulado por determinado tribunal. O enunciado da súmula deve reproduzir a *ratio decidendi* reiteradamente aplicada em casos análogos. Deve-se, portanto, no caso concreto, analisar se as circunstâncias fáticas e jurídicas se amoldam ao dos casos ensejadores da edição da súmula, para, então, definir se é caso de aplicação ou não de precedente.

3.2. Overruling

O *overruling* é a técnica “através da qual um precedente perde a sua força vinculante e é substituído (*overruled*) por outro precedente”¹².

Ao contrário do *distinguishing*, não se busca a divergência entre os fatos para afastar a aplicação do precedente, mas um novo fundamento jurídico cuja aplicação implique em seu abandono.

Haverá o afastamento do precedente por meio do *overruling* quando o tribunal adotar novo entendimento que decida um caso que poderia atrair a incidência de um precedente que estava a ser aplicado¹³.

O Novo Código de Processo Civil, em seu artigo 927, traz, expressamente, ao ordenamento jurídico pátrio a técnica do *overruling*, que deverá ser aplicada na hipótese de substituição de precedentes, jurisprudência e súmula. Certo que, o *overruling* de qualquer

¹¹ PEIXOTO, Ravi. “O sistema de precedentes desenvolvido pelo CPC/2015: uma análise sobre a adaptabilidade da distinção (*distinguishing*) e da distinção inconsistente (*inconsistent distinguishing*)”. Revista de Processo. São Paulo: RT, 2015, v. 248, p.348.

¹² DIDIER, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. v.2. 11.ed. Salvador: Juspodivm, 2016. p.506

¹³ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: A justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p.387. Segundo Duxbury, há identidade entre os fatos, mas o precedente não será aplicado, seguindo-se outra regra (DUXBURY, Neil. The nature and authority of precedent. Estados Unidos: Cambrigde, 2008, p.117

precedente vinculante deverá ser devidamente fundamentado, em observância aos princípios da proteção da confiança e da isonomia¹⁴.

Ensina Didier que é “*Exatamente por isso, a decisão que implicar overruling exige como pressuposto uma carga de motivação maior, que traga argumentos até então não suscitados e a justificação complementar da necessidade de superação do precedente.*”¹⁵. No mesmo sentido é a redação do enunciado n° 322 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: “*A modificação de precedente vinculante poderá fundar-se, entre outros motivos, na revogação ou modificação da lei em que ele se baseou, ou, em alteração econômica, política, cultura ou social referente à matéria decidida*”.

4. Análise dos julgados acerca da incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis e acerca da incidência do ISSQN sobre operações de leasing financeiro, sob a ótica do Novo Código de Processo Civil

Por tudo o que foi exposto, constata-se que os Ministros do Supremo Tribunal Federal, da composição de 2009, ao julgarem o RE n° 547.245, que tratava da incidência do ISSQN sobre *leasing* financeiro, rechaçaram claramente a postura interpretativa adotada pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, da composição de 2000, que julgaram o RE n° 116.121, que tratava da não incidência de ISSQN sobre locação de bens móveis.

Tem-se, portanto, como bem pontuou o Ministro Marco Aurélio, divergência de interpretação sob a vigência do mesmo texto constitucional, decorrente da alteração da composição do tribunal, que implica, obviamente, na mudança de entendimentos.

Apesar de peculiaridades de cada *case*, as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas são notoriamente semelhantes, vez que o centro da discussão remete ao conceito de serviço e sua abrangência. Diz-se isto pois apesar de constituir operação mais complexa, o *leasing* financeiro possui como características o arrendamento/locação, remetendo à discussão acerca da contraposição entre obrigação

¹⁴ DIDIER, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. v.2. 11.ed. Salvador: Juspodivm, 2016. p.510

¹⁵ DIDIER, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de Direito Processual Civil. v.2. 11.ed. Salvador: Juspodivm, 2016. p.510

de dar e fazer e, por conseguinte, ao questionamento sobre a não incidência do imposto municipal sobre operações que constituam obrigações de fazer.

Considerando a similaridade fática, jurídica, argumentativa e o precedente formado no RE nº 116.121, inegavelmente a decisão deveria ser no sentido da inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de *leasing* financeiro. Todavia, não foi este o ocorrido.

Poderia se dizer que no julgamento do RE nº 547.245, sob a atual perspectiva jurídica, que ocorrera verdadeiro caso de *overruling*, onde jurisprudência pacífica sobre a matéria foi rechaçada/superada. Poderia se dizer, ainda, que ocorrera *inconsistent distinguishing*, justificado por deturpação da técnica da distinção, mediante um discurso da Corte de que há fatos relevantes que sustentam a criação de uma nova norma judicial, mesmo quando eles inexistam.

Tornam-se relevantes, então, os seguintes questionamentos. Considerando o acórdão do RE nº 116.121, que deu azo à edição da Súmula Vinculante nº 31, não deveria ter o Supremo Tribunal Federal, nos autos de RE nº 547.245, ter replicado o entendimento outrora formado? Não teria o RE nº 116.121 forças de precedente? Utilizando a técnica do *distinguishing*, não seria o caso de aplicação do precedente ou da súmula ao tratar da questão atinente à não incidência de ISSQN sobre operações de *leasing* financeiro e não de sua superação?

O mais prudente seria a resposta positiva aos questionamentos. Isto porque, *in casu*, há similaridade entres as circunstâncias de fato que embasam a controvérsia, entre a tese assentada na motivação (*ratio decidendi*) do provimento decisório e entre a argumentação jurídica em torno da decisão.

Nesse sentido, Marciano Seabra de Godoi aduziu que:

¹⁶“Uma forte evidência de que a postura interpretativa e dogmática que prevaleceu no RE 116.121 levaria sim à inconstitucionalidade do ISSQN sobre o *leasing* é o fato de que um dos principais argumentos utilizados pela corrente minoritária no RE 116.121 foi o de que, caso prevalecesse a visão do conceito de “serviço”

¹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária / Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2011.p:165/170.

como “obrigação de fazer”, ficaria prejudicado o vetusto entendimento do STF a respeito da validade da incidência de ISS exatamente sobre o leasing. O Ministro Carlos Velloso (fl.689) e o Ministro Ilmar Galvão (fl.715) utilizam esse argumento em seus votos. No acórdão do RE 116.121, é o próprio Ministro Moreira Alves - que compôs a corrente majoritária - que sugere a inconstitucionalidade da tributação do ISSQN sobre o leasing, ao afirmar que o “leasing” é um misto de locação de coisa com opção de compra desta” (fl.716).

Sob tal ótica, nos dias atuais, sob a vigência do Novo Código de Processo Civil, tais questões poderiam ter sido aventadas.

Ultrapassado esse ponto e visando uma análise prospectiva, vislumbramos a indagação sobre qual deverá ser o parâmetro para futuras discussões semelhantes (leia-se: que envolvam o conceito de serviço para fins de delimitação da incidência do ISSQN): o entendimento do RE nº 116.121, sumulado, ou o entendimento do RE nº 547.245? Tal indagação é importante pois o Supremo Tribunal Federal será obrigado a se pronunciar sobre questões complexas que novamente exigirão a análise detida do conceito de serviço, como, por exemplo, nos casos de contrato de franquia (RE 603.136) e dos contratos de compartilhamento de redes, dutos e condutos (ADI 3.142).

Diante do atual cenário, de declarada valorização dos precedentes, se fará necessário lançar mão das técnicas de confronto, interpretação e aplicação de precedentes, a fim de verificar, através do *distinguishing* (método), se os elementos objetivos (fatos) dos casos paradigmas, leia-se RE nº 116.121, SV nº 31 e RE nº 547.245, se amoldam ao caso paragonado.

Caso a ratio decidendi se amolde ao caso em apreço, o juiz deverá aplicá-la. Se, contudo, o julgador chegar à conclusão de que há divergências entre os casos (paradigma e paragonado), poderá interpretar a ratio decidendi restritivamente (*restrictive distinguishing*), pelo fato de haverem peculiaridades no caso concreto que impedem a sua aplicação, podendo julgar o processo sem se vincular ao precedente. Ao contrário, ainda que existam peculiaridades no caso concreto, poderá estender a aplicação da ratio decidendi (*ampliative distinguishing*) do paradigma, por entender que a tese jurídica é aplicável ao caso a ser julgado.

Vislumbraríamos as seguintes situações quanto a lides envolvendo conceito de serviços para fins de incidência de ISSQN: (i) aplicação do precedente do RE nº 116.121 e aplicação da Súmula Vinculante nº 31 - serviço estritamente como obrigação de fazer; (ii) aplicação do precedente do RE nº 547.245 - visão mais ampla de serviço - não incidência de ISSQN somente em obrigações de dar puras; (iii) afastamento de ambos os precedentes e criação de uma nova norma judicial.

Por fim, cabe adiantar e mencionar possível problema na aplicação do RE nº 547.245 em futuros casos que envolvam a discussão acerca do conceito de serviço. O efeito do precedente varia de acordo com a sua *ratio decidendi*. Ou seja, “os fundamentos prescindíveis para o alcance do resultado fixado no dispositivo da decisão (*obiter dicta*), ainda que nela presentes, não possuem efeito de precedente vinculante” (enunciado nº 318 do Fórum Permanente de Processualistas Civis).

Para tanto, é necessário que os membros do colegiado tenham adotado a mesma *ratio decidendi*. De acordo com o enunciado nº 317 do Fórum de Processualistas Civis, “o efeito vinculante do precedente decorre da adoção dos mesmos fundamentos determinantes pela maioria dos membros do colegiado, cujo entendimento tenha ou não sido sumulado”.

Entretanto, no julgamento do RE nº 547.245 não se vislumbra a adoção dos mesmos fundamentos para justificar a constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre operações de *leasing financeiro*. Pelo contrário, cada um dos votos favoráveis a tal tese traz um argumento jurídico diferenciado, o que poderia tornar viciada a utilização do julgado como precedente.

5. Conclusões

Expostas as circunstâncias fáticas e jurídicas envolvidas nos julgamentos do RE nº 116.121 e do RE nº 547.245, perceptível a evidente similaridade dos casos (fática, jurídica, argumentativa), haja vista que a questão central de ambos reside na definição do conceito de serviço, com fins de delimitar a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A despeito de toda a semelhança entre os casos, no julgado mais recente não fora aplicado o julgado mais antigo como precedente, mas, pelo contrário, restou totalmente rechaçada a tese jurídica prevalente naquele, acerca da conceituação de serviço como obrigação

de fazer. Há, portanto, decisões completamente antagônicas sobre uma mesma questão. Diante disso, qual postura interpretativa deve ser considerada no por vir? A exarada nos autos do RE nº 116.121 (que inclusive originou a SV nº 31) ou aquela consagrada no RE nº 547.245?

Como resposta a essa indagação, a nova concepção de processo civil. Sob a vigência do Novo Código de Processo Civil há que se observar a importância dos precedentes judiciais, as técnicas de comparação/interpretação/superação destes (*distinguishing* e *overruling*), com vistas a preservar a integridade, celeridade e coerência das decisões judiciais futuras.

Nesse cenário jurídico, futuras decisões que envolvam o conceito de serviço, para fins de delimitação da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, deverão ser submetidas a tais técnicas, com vistas a identificar se os elementos objetivos (fatos) dos casos paradigmas se amoldam ao caso paragonado para, caso positivo, aplicar o precedente ao caso concreto, e, caso negativo, afastar os precedentes e criar nova norma judicial no caso concreto.

Conclui-se, deste modo, que aplicadas tais técnicas serão resguardados os primados da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e do Código de Processo Civil de 2015, independente do resultado prático obtido, que pode variar entre as seguintes vertentes: a) incide ISSQN sobre operações que constituam obrigações de fazer; b) incide ISSQN sobre quaisquer operações de venda de bens imateriais, exceto operações que envolvam puramente obrigações de dar; c) definição de novo conceito de serviço para o caso concreto, mediante criação de norma judicial.

Bibliografia

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acessado em 31 out. 2016.

BRASIL. **Lei n.13.105/2015**. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.html. Acessado em 31 out. 2016.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: **A justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012, p.387. Segundo Duxbury, há identidade entre os fatos, mas o precedente não será aplicado, seguindo-se outra regra (DUXBURY,

Neil. The nature and authority of precedent. Estados Unidos: Cambridge, 2008, p.117.

CAMARGO, Luiz Henrique Volpe. **A força dos precedentes no moderno processo civil brasileiro**. In.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2002.

DIDIER, Freddie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**. v.2. 11.ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária** / Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2011.p;165/170.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Curso de processo civil: teoria geral do processo**, cit., v. 1, p.

96-97.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo: RT, 2010, p. 216/221.

PEIXOTO, Ravi. "O sistema de precedentes desenvolvido pelo CPC/2015: uma análise sobre a adaptabilidade da distinção (distinguishing) e da distinção inconsistente (inconsistent distinguishing)". Revista de Processo. São Paulo: RT, 2015, v. 248, p.348.

WALD, Arnoldo. **Obrigações e contratos**. 13ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, pág. 568.