

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

RELATOR : **MIN. LUIZ FUX**
EMBTE.(S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MEDICINA DE GRUPO- ABRAMGE
ADV.(A/S) : RICARDO RAMIRES FILHO
EMBDO.(A/S) : HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA
ADV.(A/S) : GUILHERME BROTO FOLLADOR
EMBDO.(A/S) : SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON - PR
ADV.(A/S) : GELCIR ANIBIO ZMYSLONY
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR- FENASAÚDE
ADV.(A/S) : FRANCISCO CARLOS ROSAS GIARDINA
AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM
ADV.(A/S) : PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA
AM. CURIAE. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

EMENTA: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DECLARADA PELO ACÓRDÃO EMBARGADO, EM PROCESSO SUBMETIDO AO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. CONCLUSÃO QUE NÃO AFASTA

RE 651703 ED / PR

POSSÍVEL MUDANÇA FUTURA DE ENTENDIMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDOS.

1. A incidência do ISSQN sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, cuja constitucionalidade foi afirmada pela Corte, de acordo com o previsto pelos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, em sede de repercussão geral, e com base nas premissas assentadas por esta Corte no julgamento dos RE's 547.245 e 592.905 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, julgados em 02/12/09, DJ de 05/03/10), não acarretou alteração de entendimento apta a ensejar modulação de efeitos da decisão.

2. Deveras, a referida conclusão não afasta a possibilidade de nova apreciação do tema pela Corte em casos futuros, em razão de ulterior alteração legislativa, notadamente no que concerne ao RE 116.121 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/01).

3. *In casu*, a embargante pleiteia a modulação de efeitos do acórdão por razões de segurança jurídica, dada suposta mudança de posição pelo Plenário do STF, cuja ocorrência ora não se reconhece.

4. Embargos de declaração desprovidos.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux (Vice-Presidente), na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em negar provimento aos embargos de declaração, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli (Presidente).

Brasília, 28 de fevereiro de 2019.

Ministro **LUIZ FUX - RELATOR**

Documento assinado digitalmente

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

RELATOR : **MIN. LUIZ FUX**
EMBTE.(S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MEDICINA DE GRUPO- ABRAMGE
ADV.(A/S) : RICARDO RAMIRES FILHO
EMBDO.(A/S) : HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA
ADV.(A/S) : GUILHERME BROTO FOLLADOR
EMBDO.(A/S) : SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON - PR
ADV.(A/S) : GELCIR ANIBIO ZMYSLONY
AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR- FENASAÚDE
ADV.(A/S) : FRANCISCO CARLOS ROSAS GIARDINA
AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM
ADV.(A/S) : PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA
AM. CURIAE. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF
ADV.(A/S) : RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Trata-se de embargos de declaração opostos pela Associação Brasileira de Medicina de Grupo-ABRAMGE, na qualidade de *amicus curiae*, contra acórdão proferido por este Plenário, nos autos do recurso extraordinário em referência, cuja ementa transcreve-se abaixo:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO

RE 651703 ED / PR

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, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade 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. 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 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 critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço,

RE 651703 ED / PR

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 posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. 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, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, 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 o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto 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 da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a

RE 651703 ED / PR

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 1916), 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 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

RE 651703 ED / PR

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 – 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

RE 651703 ED / PR

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 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.”

Sustenta a Embargante, em síntese, que *“aqueles que estavam com situação jurídica consolidada com a não incidência do ISSQN, não pode, salvo melhor juízo, serem transformados em potencial devedor do ISSQN, sob pena de ofensa a segurança jurídica”*. Com base nisso, requer a modulação temporal de efeitos da decisão, com fundamento no art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Em contrarrazões, o Município de Marechal Cândido Rondon-PR, o Município de São Paulo e a Confederação Nacional dos Municípios – CNM alegam que não se verifica na decisão embargada qualquer das hipóteses autorizadas da oposição de embargos de declaração. Ademais, o Município de São Paulo frisa expressamente que a modulação dos efeitos da decisão seria uma medida excepcional, cabível somente por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse nacional, o que

RE 651703 ED / PR

não ocorreria, *in casu*, sobretudo, tendo em vista que a decisão concluiu pela constitucionalidade da tributação questionada.

É o relatório.

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Primeiramente, não obstante o caráter restritivo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal conferiu à atuação do *amicus curiae* dentro dos processos em que a sua intervenção é admitida, ressalto o papel de destaque que o Novo Código de Processo Civil confere ao instituto, coerente com a ideia de reforço aos mecanismos de garantia da legitimidade democrática das decisões dos Tribunais Superiores.

Firme nesse propósito, reconhecendo que o direito ao contraditório pressupõe o direito de influenciar o conteúdo do provimento jurisdicional por meio da apresentação de razões – ao qual correspondem deveres respectivos, tanto para as partes, quanto para o magistrado¹ –, e ainda, a necessidade de assegurar a sua observância nos processos de controle difuso de constitucionalidade, o novel diploma assentou a importância do papel do *amicus curiae* como mecanismo de representação de terceiros em demandas cujo objeto transcende o interesse subjetivo das partes.

Tal objetivo foi perfeitamente cumprido pelo art. 138 do CPC/2015, que conferiu tratamento geral à figura do *amicus curiae*, assegurando-lhe expressamente a possibilidade de oposição de embargos declaratórios nas demandas em que intervém. Confira-se:

“Art. 138. O juiz ou o relator, considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia, poderá, por decisão irrecorrível, de ofício ou a requerimento das partes ou de quem pretenda manifestar-se, solicitar

1 CABRAL, Antonio do Passo. “Princípio do Contraditório”. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (Orgs.). TORRES, Silvia Faber (Superv.). Dicionário de Princípios Jurídicos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 193-210.

RE 651703 ED / PR

ou admitir a participação de pessoa natural ou jurídica, órgão ou entidade especializada, com representatividade adequada, no prazo de 15 (quinze) dias de sua intimação.

§ 1º A intervenção de que trata o caput não implica alteração de competência nem autoriza a interposição de recursos, ressalvadas a oposição de embargos de declaração e a hipótese do § 3o.

§ 2º Caberá ao juiz ou ao relator, na decisão que solicitar ou admitir a intervenção, definir os poderes do amicus curiae.

§ 3º O amicus curiae pode recorrer da decisão que julgar o incidente de resolução de demandas repetitivas.”

Ademais, como já assentei ao admitir a participação de *amicus curiae* em sede de mandado de segurança de competência originária desta Corte:

“A admissibilidade da participação de amici curiae nos processos submetidos a esta Corte não decorre apenas do artigo 138 do Código de Processo Civil de 2015, vez que antecede a posituação legal. Decorre do telos precípua da intervenção do amicus curiae, que consiste na pluralização do debate constitucional, com vistas a municiar a Suprema Corte dos elementos informativos possíveis e necessários ou mesmo trazer novos argumentos para o deslinde da controvérsia, superando, ou senão amainando, as críticas concernentes à suposta ausência de legitimidade democrática de suas decisões.” (RMS nº 34.594, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 17/03/17)

Ante o exposto, conheço os embargos de declaração opostos pela ABRAMGE, entidade especializada, presente no feito na qualidade de *amicus curiae*, e cuja participação tem se mostrado de suma relevância para o debate democrático em torno da questão constitucional discutida nos autos.

Em seguida, observo que a irresignação da Embargante não merece prosperar pelas razões de fato e de direito que passo a expor.

RE 651703 ED / PR

Com efeito, os embargos de declaração foram opostos visando tão somente discutir a necessidade de modulação temporal dos efeitos da declaração que concluiu pela constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde.

Nesse ponto, se o Plenário desta Corte já firmou entendimento no sentido de admitir a utilização desse recurso com a pretensão de modulação de efeitos de decisão que declara a inconstitucionalidade de disposição normativa (Tribunal Pleno, ADI 3.106-ED, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 13/08/15; Tribunal Pleno, ADI 3.794-ED, Rel. Min. Luís Roberto Roberto Barroso, DJ de 25/02/15; Tribunal Pleno, ADI 4.167-ED, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 9/10/13), o mesmo não se pode dizer em relação às decisões que afirmam a constitucionalidade da norma.

O art. 27 da Lei 9.868/99 é claro ao dispor que, *“ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”*. Trata o dispositivo, portanto, dos casos em que o STF declara em sede de controle concentrado, a inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo. Registre-se que a jurisprudência da Corte é pacífica no sentido de que a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade é viável mesmo em sede de controle difuso (Tribunal Pleno, ARE 709.212, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 19/02/15; Tribunal Pleno, RE 680.089, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 03/12/14; Tribunal Pleno, RE 556.311, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 09/06/14; Tribunal Pleno, RE 527.109, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ de 30/10/214; Tribunal Pleno, RE 197.917, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 07/05/04).

Isso não significa, contudo, que a modulação temporal de efeitos da decisão não é cabível quando se trata de declarar a constitucionalidade da

RE 651703 ED / PR

norma, mas sim, que não se trata da modulação prevista pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99. Na verdade, tratando-se de norma declarada constitucional, seria possível a concessão de efeitos prospectivos à decisão judicial, caso ela traduzisse uma alteração da orientação jurisprudencial até então dominante - *prospective overruling* -, com fundamento direto no Princípio da Segurança Jurídica, densificado pelo Novo Código de Processo Civil, no art. 927, §3º, que assim dispõe:

“Art. 927. § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

Para fixar outro marco temporal para a eficácia dos efeitos da decisão no presente caso seria indispensável, assim, a configuração de verdadeira alteração jurisprudencial. Ocorre que não é possível identificar uma modificação da jurisprudência anterior pela atuação da Corte no julgamento do recurso extraordinário, basicamente, por três razões.

Em primeiro lugar, o STF não possui precedentes no sentido de negar a possibilidade de incidência do ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde. Aliás, no julgamento do RE 651.703 foi a primeira vez que esta Corte apreciou o mérito da questão, reconhecendo a necessidade de análise direta de dispositivo da Constituição Federal, o que até então não havia se verificado em outros casos, cuja argumentação processual ficou centrada exclusivamente em dispositivos infraconstitucionais (v.g. ARE 758.327-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJ de 22/08/14 e ARE 745.497, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJ de 15/05/12).

Antes mesmo da promulgação da LC nº 116/03, ainda na vigência do Decreto-Lei nº 406/68, a lista anexa de serviços, com a redação dada pela

RE 651703 ED / PR

LC nº 56/87, já fazia referência às atividades desenvolvidas pelos planos de saúde nos itens 5 e 6², o que foi mantido pela legislação vigente³.

Além disso, desde o julgamento dos RE's 547.245 e 592.905 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, julgados em 02/12/09, DJ de 05/03/10) esta Corte vem assentando a amplitude semântica da expressão "*serviços de qualquer natureza*", constante no art. 156, III, da Constituição Federal, a ensejar o reconhecimento de que, em matéria de interpretação de conceitos tributários, não existe uma opção constitucional pela prevalência *a priori* do sentido que lhes é dado pelo Direito Privado, da mesma forma que não deve subsistir a ideia de que o Direito Tributário sempre se utilizará de conceitos específicos próprios. A atividade interpretativa, como fenômeno complexo que é, exige que o intérprete verifique todas as possibilidades semânticas permitidas pelo texto antes de buscar a solução em outros ramos do Direito, ou mesmo fora dele.

Especificamente no caso da competência municipal para a tributação de atividades econômicas caracterizadas como prestações de serviço, o próprio texto constitucional contém a solução interpretativa para questões ligadas à complexidade de determinadas atividades, em que não

2 Lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, redação dada pela LC 56/87:

"5. Assistência médica e congêneres, previstos nos itens 1, 2 e 3 desta lista, prestados através de planos de medicina de grupo, convênios, inclusive com empresas, para assistência a empregados;

6. Planos de saúde, prestados por empresa que não esteja incluída no inciso V desta lista e que se cumpram através de serviços prestados por terceiros, contratados pela empresa ou apenas pagos por esta, mediante indicação do beneficiário do plano;"

3 Lista anexa à LC nº 116/03:

"4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

[...]

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."

RE 651703 ED / PR

é possível distinguir as “obrigações de dar” das “obrigações de fazer”, como ocorre no caso dos planos de saúde, do *leasing*, etc. Não importa a natureza de que se reveste a atividade, estará ela inserida na competência municipal, desde que não se enquadre no disposto no art. 155, II, da Constituição, cabendo à lei complementar a sua enumeração, com o objetivo de dar completude ao texto constitucional.

É o que se extrai da leitura do seguinte trecho do voto condutor dos RE’s 547.245 e 592.905, repita-se, julgados em dezembro de 2009:

“3.24. Aliás, uma das principais competências que foram reservadas pela Constituição à lei complementar tributária foi a de dirimir conflitos entre competências tributárias, no caso, entre a competência estadual para o ICMS e a municipal para o ISS.

3.25. Tem-se, assim, que a lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CF, 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. 3.26. Da espécie sob (a) é a maioria dos serviços relacionados pela LC 116/2003, dispensando maiores considerações. 3.27. Acerca das operações sob (c), o art. 1º, § 2º, da LC 116/2003, contém regra dispondo que, ressalvadas as exceções contidas na lista, os serviços nela relacionados não ficam sujeitos a ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadoria.

[...]

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que

RE 651703 ED / PR

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.”

Quando o constituinte relegou aos Municípios a competência para a tributação dos serviços desde que “*não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*” deixou claro, a um só tempo, (i) o caráter residual da competência municipal em relação à tributação dos serviços, que podem ostentar qualquer natureza, só não podem estar incluídos na competência dos Estados; e (ii) a importância da lei complementar para fins de delimitação da respectiva competência constitucionalmente atribuída, com vistas a evitar possíveis conflitos com outros entes federativos.

A partir dessa leitura, aliada à amplitude semântica da expressão “*serviços de qualquer natureza*”, a conclusão que pode ser extraída é que: não se enquadrando a atividade na competência estadual, ou até mesmo na competência federal - já que, ainda que não mencionado expressamente no inciso III, do art. 156, o conflito de competência aparente pode envolver também a União -, deve-se guardar relativa deferência à opção feita pelo legislador complementar quando prevê que determinada atividade se enquadra como serviço, para fins de incidência de ISS.

Isso não significa que o legislador complementar é livre para determinar a tributação de toda e qualquer atividade econômica, como fiz questão de frisar ao julgar o mérito do recurso extraordinário, mas sim, de buscar na teleologia do texto constitucional a interpretação que melhor se amolde ao contexto atual, reconhecendo que a realidade é mais complexa do que as categorias tradicionalmente identificadas pela doutrina. Com isso, busquei apenas esclarecer que a inserção de “*qualquer natureza*” ao lado de “*serviços*” teve justamente o condão de permitir o

RE 651703 ED / PR

alcance daquelas atividades cuja complexidade não permite a distinção clara entre os elementos inerentes ao “*dar*” e ao “*fazer*”, fazendo com que o intérprete vá além dessa dicotomia reducionista no desempenho da tarefa que lhe incumbe.

Esse é, pois, exatamente o caso das atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, tal qual o caso do *leasing*, também objeto de profundo debate por esta Corte. Com efeito, os contratos realizados com as operadoras de planos de saúde envolvem a prestação de serviços médico-hospitalares, seja através de profissionais contratados diretamente, seja por intermédio de profissionais integrantes da rede credenciada mantida pela operadora e mediante a sua indicação. Observe-se que aqui o reembolso ao beneficiário é excepcional, sendo obrigatório somente nos casos determinados pela legislação, de modo que nem sempre haverá reembolso.

Ainda assim, quando há reembolso, o núcleo do contrato com a operadora do plano de saúde continua sendo a disponibilização do serviço médico-hospitalar através da respectiva manutenção de uma rede credenciada; é isso que se busca quando se contrata um plano de saúde. Está-se diante, portanto, de um contrato que envolve elementos inerentes ao “*fazer*” indissociavelmente ligados a elementos inerentes à “*obrigação de dar*”, sem que isso o descaracterize como contrato de prestação de serviço.

Logo, dado o assentado no julgamento dos dois RE’s acima mencionados (547.245 e 592.905), não há que se falar em surpresa por parte dos contribuintes acerca da interpretação do conceito de “*serviço*” a partir do julgamento do presente recurso extraordinário. O que a Corte fez no julgamento do RE 651.703 foi tão somente explorar as possibilidades interpretativas do inciso III, do art. 156, da Constituição Federal à luz das premissas já aventadas no julgamento acerca da constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre os contratos de *leasing*.

RE 651703 ED / PR

Inclusive, o STJ, embora não apreciando o tema sob a ótica da incidência do ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, tendo em vista que essa análise encerra questão jurídica de cunho eminentemente constitucional, já teve a oportunidade de julgar casos relativos à matéria a partir da composição da base de cálculo utilizada para a apuração do tributo nessas operações. Assim é que aquela Corte, partindo da premissa da incidência do ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, assentou que a sua base de cálculo não abrange o valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas apenas a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros efetivamente prestadores dos serviços.

Exemplificando, trago à colação precedente de minha relatoria, quando ainda integrava o STJ:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. ATIVIDADE DESENVOLVIDA POR OPERAÇÃO DE “PLANO DE SAÚDE”. ITENS 4.22 E 4.23, DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. NATUREZA JURÍDICA DE SEGURO-SAÚDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. PREÇO DO “SERVIÇO” PRESTADO PELA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. RECEITA AUFERIDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR RECEBIDO PELO CONTRATANTE E O QUE É REPASSADO PARA OS TERCEIROS.

1. A incidência ou não de Imposto sobre Serviços de

RE 651703 ED / PR

Qualquer Natureza - ISSQN sobre a atividade de prestação de assistência médica por operadores de "planos de saúde" (lei municipal que repetiu os Itens 4.22 e 4.23, da lista de serviços da Lei Complementar 116/2003) encerra quaestio iuris de cunho eminentemente constitucional, cujo conhecimento revela-se insindicável ao STJ, em sede de recurso especial, sobressaindo a imprescindível manifestação da Corte Suprema sobre o thema iudicandum.

2. Conseqüentemente, as conclusões e premissas de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido, impõem timbrar seu fundamento constitucional para, na forma da jurisprudência cediça na Corte, não conhecer do recurso especial (Precedentes da Primeira Turma: REsp 885.530/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.08.2008, DJe 28.08.2008; REsp 912.036/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 06.09.2007, DJ 08.10.2007; e AgRg no REsp 467.138/DF, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 20.04.2006, DJ 15.05.2006).

3. Subjaz o exame do recurso especial no que pertine à base de cálculo do ISSQN, incidente sobre a atividade de prestação de assistência médica por operadores de planos de saúde, a despeito de qualquer discussão acerca da constitucionalidade do critério material da hipótese de incidência prevista na lei complementar federal e na lei municipal.

4. A base de cálculo do ISS incidente sobre as operações decorrentes de contrato de seguro-saúde não abrange o valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas, sim, a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros efetivamente prestadores dos serviços (EDcl no REsp 227.293/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 09.08.2005, DJ 19.09.2005).

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido." (STJ, Primeira Turma, REsp nº 1.041.127, Rel. Min. Luiz

RE 651703 ED / PR

Fux, DJ de 17/12/08 - Grifos aditados)

A Segunda Turma do STJ seguiu a mesma premissa, analisando a questão sob a ótica do fato gerador e da legalidade da exigência do ISSQN sobre as atividades das operadoras de planos de saúde, *verbis*:

“TRIBUTÁRIO - ISSQN - SERVIÇO MÉDICO-HOSPITALAR - OPERADORA DE PLANOS DE SAÚDE - INCIDÊNCIA - ART. 1º E ITENS 4.22 E 4.23 DA LISTA DE SERVIÇOS - ART. 109 DO CTN - OPERADORA - PARTE LEGÍTIMA: CONTRIBUINTE - DISSÍDIO INTERPRETATIVO PREJUDICADO - ENTENDIMENTO DA 1ª. TURMA DESTA CORTE - SÚMULA 83/STJ.

1. A atividade de Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres e outros planos de saúde que se cumprem através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano, mediante indicação do beneficiário é fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN (itens 4.22 e 4.23 da Lista de Serviços Anexa à LC 116/2003).

2. A Lei 9.656, de 1998, conceitua as aludidas atividades como prestação de serviço continuado ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumido.

3. É contribuinte do ISSQN incidente sobre as atividades descritas nos itens 4.22 e 4.23 o operador de plano de saúde, definido no inciso II do art. 1º da Lei 9.656/98.

4. Divergência jurisprudencial entre Tribunais de Justiça prejudicada pelo entendimento da 1ª. Turma do STJ, no mesmo

RE 651703 ED / PR

sentido do acórdão recorrido. Aplicação da Súmula 83/STJ.

5. *Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.*” (STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.108.861, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 08/09/09 – Grifos aditados)

Então, a presunção de constitucionalidade da incidência sempre foi seguida pelo STJ, sendo posteriormente ratificada pelo STF no julgamento de mérito do RE 651.703. Não é possível identificar, assim, uma alteração de entendimento que se assemelhe à instituição ou majoração de tributo, pois a exigência sempre foi feita pelas Fazendas Municipais, com amparo na lei complementar, e presunção de constitucionalidade. Dessa forma, não há confiança legítima por parte do contribuinte a ser tutelada pelo Judiciário⁴.

Nesse ponto, ressalto que no único precedente em que o STF esteve perto de analisar o mérito da discussão, no RE nº 115.308, de relatoria do Min. Néri da Silveira, julgado pela Primeira Turma, em 17/05/88, o julgamento centrou-se na atividade de seguro-saúde e sua respectiva diferenciação em relação à atividade das operadoras de planos de saúde mencionada pela lista anexa à LC nº 56/87 (vigente à época). Não houve, portanto, apreciação acerca da constitucionalidade da incidência do imposto municipal sobre as atividades das operadoras de planos de saúde. É o que se extrai da ementa a seguir:

“ISS. SEGURO SAÚDE. DECRETO-LEI N. 73/1966, ARTS. 129 E 130. COBERTURA DE GASTOS DE ASSISTENCIA MEDICA E HOSPITALAR, NOS LIMITES CONTRATUAIS, EM PERIODO DETERMINADO, QUANDO O ASSOCIADO OS TIVER DE EFETUAR. OS VALORES RECEBIDOS DO ASSOCIADO NÃO SE DESTINAM A CONTRAPRESTAÇÃO IMEDIATA POR QUALQUER SERVIÇO MEDICO HOSPITALAR PRESTADO PELA ENTIDADE. QUEM PRESTA OS SERVIÇOS DE ASSISTENCIA E O MEDICO OU O

⁴ Vide: ARAÚJO, Valter Shuenquener. O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 180-184.

RE 651703 ED / PR

HOSPITAL CREDENCIADO, SOB RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. RISCOS FUTUROS. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA FIGURA DO AGENCIADOR DE SERVIÇO. SITUAÇÃO DE FATO E CLAUSULAS CONTRATUAIS DISCUTIDAS NO ACÓRDÃO E INSUSCETÍVEIS DE REEXAME EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SUMULAS 279 E 454. NÃO ENQUADRAMENTO EM HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS. CONSTITUIÇÃO, ARTS. 24, II, E 21, VI. DECRETO-LEI N. 834/1969 E LISTA DE SERVIÇOS. LEI COMPLEMENTAR N. 56, DE 15.12.1987, E A NOVA LISTA DE SERVIÇOS, ONDE SE INCLUEM, NO ITEM 6, COMO SUJEITOS AO ISS, OS SERVIÇOS DE 'PLANOS DE SAÚDE, PRESTADOS POR EMPRESA QUE NÃO ESTEJA INCLUIDA NO ITEM 5 DESTA LISTA E QUE CUMPRAM ATRAVÉS DE SERVIÇOS PRESTADOS POR TERCEIROS, CONTRATADOS PELA EMPRESA OU APENAS PAGOS POR ESTA, MEDIANTE INDICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO DO PLANO'. NÃO APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO DA LEI COMPLEMENTAR N. 56/1987. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO." (STF, Primeira Turma, RE 115.308, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 01/07/88 – Grifos aditados)

Por fim, o terceiro e último fundamento que denota a impossibilidade de atribuição de efeitos prospectivos à decisão: é preciso ressaltar que, assim como não houve alteração jurisprudencial por parte desta Corte, também não houve superação do entendimento esposado pela Sumula Vinculante nº 31 deste Egrégio Tribunal (*"É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis."*), **porquanto este Colegiado limitou-se a identificar a prevalência de verdadeira prestação de serviço nas atividades desenvolvidas pelas operadoras de planos de saúde, nas quais os aspectos inerentes ao "dar" e ao "fazer" encontram-se indissociavelmente ligados, o que, como já dito, não impossibilita o seu enquadramento nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal.**

RE 651703 ED / PR

E aqui tomo a liberdade de fazer um importante esclarecimento em respeito à confiança que se espera da atuação judicial. Apesar de ressaltar o meu ponto de vista pessoal durante o julgamento de mérito, no sentido de que a classificação dicotômica entre “*obrigação de dar*” e “*obrigação de fazer*”, com o pretense objetivo de recortar a realidade econômica em duas categorias estanques, possui cunho eminentemente civilista e não corresponde à classificação efetuada pelo constituinte ao atribuir competências aos entes federados, assumo que essa não foi a *ratio decidendi* de todos os votos proferidos na sessão de 29/09/16.

Esse é o principal ponto que denota a não superação **ainda** do precedente do RE 116.121 (Tribunal Pleno, Rel. Min. Octávio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25/05/01), relativo à incidência do ISSQN sobre a atividade de locação de guindastes, bem como da Súmula Vinculante nº 31, editada por esta Corte com amparo no mencionado julgamento.

Dos excertos abaixo, extraídos do voto que proferi na ocasião do julgamento de mérito do RE 651.703, fica clara a inclinação pelo reconhecimento da necessidade de superação da linha de pensamento que se criou no âmbito desta Corte a partir do julgamento do RE 116.121:

“Com efeito, a classificação das obrigações em ‘obrigação de dar’, de ‘fazer’ e ‘não fazer’, tem cunho eminentemente civilista. De fato, a disposição no Título ‘Das Modalidades das Obrigações’, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), 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.

[...]

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional

RE 651703 ED / PR

pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.”

Reconheci, ademais, a existência de diferentes correntes na doutrina quanto ao tema e, conscientemente, segui o entendimento que reputo mais adequado às transformações tecnológicas atuais, que necessariamente se refletem no campo do Direito, sobretudo do Direito Tributário, **concluindo que o conceito de serviço, para fins tributários, está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador**⁵.

Não obstante, essa opção clara pela superação completa da classificação civilista não foi debatida pela Corte e não representa a posição externada pela maioria dos Ministros presentes à sessão de julgamento de 29/09/16. Por isso, digo que o Colegiado entendeu que prevalece no caso o elemento inerente ao “fazer”, devido às características específicas dos contratos de assistência privada à saúde celebrados pelas operadoras de planos de saúde, de natureza complexa. É que o se observa pelo trecho a seguir, extraído do voto proferido pelo Eminentíssimo Min. Edson Fachin:

“Nessa linha de compreensão doutrinária, não apenas os contratos cuja obrigação de fazer está claramente especificada e

5 “Assim, embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil.”

RE 651703 ED / PR

identificada imediatamente ou que se enquadrem na definição do artigo 594 do Código Civil, mas também outros tipos contratos escondem uma prestação de serviços especial, como é o caso, ao meu ver, dos contratos de prestação de serviços de saúde.

No caso, tanto a atividade-meio quanto a atividade-fim são obrigações de fazer: as operadoras de planos de saúde, como bem salientou a Procuradoria-Geral da República, tem obrigação fornecer os serviços dispostos na cobertura contratual, a serem realizadas por terceiros, mediante o pagamento de mensalidades. Salienta, ademais, que o fato gerador da obrigação tributária não se realiza com o serviço prestado pelo terceiro (médicos, clínicas ou hospitais), mas com a administração do plano realizada pela própria operadora, serviço sobre qual deve incidir o ISS.

Não há, como assevera a Recorrente e os amici curiae que a sucederam em suas manifestações, uma obrigação de dar, pois não entregam um bem ou uma coisa aos usuários. A obrigação de dar se dá entre a operadora do plano de saúde e os médicos, clínicas e hospitais a ela credenciados, no momento da restituição ou reembolso das despesas que estes tiveram no atendimento dos clientes a ela vinculados. Assim, o núcleo do contrato entre a operadora de planos de saúde e os seus clientes é a disponibilidade, ao usuário contratante, da rede credenciada e a garantia da cobertura dos infortúnios previstos no contrato, e não uma prestação de dar. E essa atividade de disponibilização da rede de atendimento é serviço, sobre o qual pode incidir o ISS.” (Grifos no original)

O mesmo pode ser constatado a partir do seguinte trecho, agora extraído do voto do Eminentíssimo Min. Ricardo Lewandowski:

“Então, assim como já foi dito agora pelo eminente Ministro Luiz Fachin, penso que os planos de saúde se destinam a prestar um serviço a seus clientes, que consiste exatamente na intermediação dos serviços médicos prestados por terceiros, e esse serviço constitui a base de cálculo do tributo.”

RE 651703 ED / PR

Já o Eminente Min. Luís Roberto Barroso parece comungar do mesmo entendimento que manifestei na ocasião:

“3. Em primeiro lugar, a amplitude semântica do termo ‘qualquer natureza’ denota a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). [...]

5. Não há como interpretar a regra de competência do ISSQN de maneira a conduzir a resultado tão restritivo, uma vez que tanto a Constituição quanto a Lei Complementar nº 116/2003 buscaram englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, com a manifesta intenção de impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação.”

Entretanto, isso não é suficiente para se concluir que o entendimento do STF, expresso pela Súmula Vinculante nº 31, estaria definitivamente superado. Para tanto, é indispensável o debate no âmbito desta Corte acerca da superação ou não da classificação civilista das atividades econômicas para fins de tributação pelo ISSQN.

Ressalvada a minha opinião pessoal já externada, e considerando que a jurisdição é um importante fator de estabilização do direito, penso ser de suma relevância frisar que, embora o debate supramencionado não tenha ocorrido na sessão de julgamento de 29/09/16, a ele esta Corte não poderá se furtar muito em breve. O crescente avanço tecnológico tem colocado os Estados diante de diversas questões tributárias que se originam a partir da desmaterialização dos fluxos de renda, da volatilidade do capital e da intangibilidade das operações negociais, que caracterizam o estágio atual da economia mundial.

RE 651703 ED / PR

Nesse contexto, os movimentos de adaptação a essa nova ordem econômica devem partir não apenas do Legislativo, a fim de adequar as legislações aos novos institutos ou mesmo de enquadrá-los em categorias já existentes, mas, igualmente, devem advir do Judiciário, como intérprete do Direito, sobretudo, desta Suprema Corte, como intérprete máximo da Constituição, envidando todos os esforços para acompanhar a evolução em curso e trazer a norma à realidade. Se a atividade judicial é voltada para o passado, é certo, porém, que não pode ignorar o futuro. Daí a importância de estarmos atentos às mudanças e, mais do que isso, de estarmos preparados para elas.

Em razão disso é que, valendo-se da técnica jurisdicional *“preventiva”* como forma de garantir a continuidade jurídica, **deixo o alerta de que poderá ocorrer uma possível mudança no entendimento da Corte em relação ao assunto, pois não tardará para que este Tribunal se manifeste acerca das novas atividades tecnológicas que tem surgido, com o objetivo de descortinar-lhes a natureza jurídica para fins de incidência tributária.**

Valho-me, aqui, da lição de Antonio do Passo Cabral na definição da técnica germânica do *“julgamento-alerta”* (*warnurteil*), que corresponde ao anúncio público de possível revisão de entendimento pelo Tribunal:

“Através desta técnica, o tribunal veicula a informação de que estará revendo, reavaliando, reapreciando, em casos futuros, o posicionamento até então mantido e reiterado. O anúncio equivale a uma pronúncia de que a corte ‘duvida’ da correção do entendimento aplicado até aquele momento, e portanto se afigura possível a alteração de sua conclusão a respeito do tema.

Este tipo de decisão não é um pressuposto para a modificação da jurisprudência, e tampouco poderia ser enxergado como uma obrigatoriedade para os tribunais, até porque as próprias características deste tipo de comunicação mostram que a corte ainda considera haver necessidade de alguma reflexão adicional antes que a

RE 651703 ED / PR

mudança seja implementada, caso contrário já o teria feito. Assim, o conteúdo do anúncio não é vinculativo, nem para as instâncias inferiores, nem para o próprio tribunal. Vale dizer, pode haver o anúncio sem que posteriormente a mudança de jurisprudência se verifique.

Mas ainda que o anúncio público não seja vinculativo, esta técnica tem importantes aspectos de harmonia e continuidade sistêmica, e empresta à jurisdição uma ‘abordagem voltada à regra futura’ (‘future-law approach’), reduzindo-se o impacto da mudança de entendimento nos comportamentos humanos.”⁶

Dessa forma, suscito a avaliação da Corte quanto à necessidade de anunciar uma possível – e não provável – alteração de entendimento consolidado pela Súmula Vinculante nº 31 na análise de casos futuros, em atenção à tutela da confiança legítima do jurisdicionado.

No mais, não havendo até o momento alteração de jurisprudência hábil a demonstrar a existência de razões de segurança jurídica para a modulação dos efeitos do acórdão embargado, **NEGO PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.**

É como voto.

6 A técnica do Julgamento-alerta foi aplicada pelo Tribunal Constitucional Alemão e pelo Tribunal Trabalhista: BVerfGE 34, 9 (26) e BAGE 21, 237 (245). CABRAL, Antonio do Passo. “A Técnica do Julgamento-alerta na Alteração de Jurisprudência Consolidada”. Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro nº 56, abr./jun. 2015. p. 33 e 36-37.

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI - Presidente, Vossa Excelência me permite? Apenas para permitir que nós reflitamos um pouco melhor, na linha que Vossa Excelência está sugerindo, eu verifico da minuta que preparei para a discussão que esse RE dizia respeito à repercussão geral do Tema 581, que se restringia a decidir que “a incidência ou não de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de plano de saúde”.

Portanto, eu quero crer - embora precisemos talvez aprofundar no futuro a natureza jurídica destas duas instituições - parece-me que uma coisa são operadoras de planos de saúde, outra coisa são operadores de seguros de saúde.

De qualquer maneira, adiantando o meu voto, se os Colegas me permitirem, mas, na direção enunciada por Vossa Excelência, eu estaria acompanhando Vossa Excelência para corrigir, digamos assim, o acórdão, acolher parcialmente os embargos para excluir as atividades de seguro-saúde, tendo em conta, sobretudo, que a repercussão geral do Tema 581 restringe-se apenas a planos de saúde.

É como me manifesto.

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

DEBATE

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

Foi essa a distinção que eu verifiquei e que entendi de esclarecer, mas não só esclarecer, porque, no fundo, esse esclarecimento leva a um problema parcial dos embargos de declaração. A tese, realmente, acabou abarcando, sem que fosse o objeto da repercussão geral, o seguro. E o seguro-saúde sofre incidência de IOF. Esse é um caso claríssimo de bitributação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, surge esse elemento complicador. As expressões são sinonímias, ou seja, plano de saúde e seguro-saúde. Não se tem seguro propriamente dito. O seguro, no sentido de assegurar assistência, está compreendido no plano de saúde.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

Como Vossa Excelência conviveria com essa bitributação? Porque o seguro recebe IOF!

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Não, não admito a tributação. Não admito, no caso, a tributação pela União, considerado o IOF, presente plano de saúde gênero.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

É porque não consta da LC nº 116, e nós também não declaramos inconstitucional a LC nº 116. Então essa figura escapa completamente à repercussão geral. Eu entendi de corrigir por meio dos embargos de declaração que foram opostos pela ABRAMGE, pela Fenasaúde e pelo Hospital Marechal Cândido Rondon.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI -

Presidente, eu tenho a impressão de que nós temos um encontro marcado relativamente à tributação do seguro-saúde. Isso é alguma coisa que vamos cogitar, talvez, no futuro. Nós não estamos nem dizendo, afirmando ou negando que incide o ISS conjuntamente com o IOF, ou não incide o IOF. Por ora, de acordo com a solução que Vossa Excelência está

RE 651703 ED / PR

propondo, nós simplesmente estamos solucionando a questão que foi proposta neste RE.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

Nos embargos.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI -

Exatamente, nos embargos, de acordo com a tese.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

Porque a tese acabou abrangendo o tema extrapolante.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI -

Exatamente. Atendendo até a preocupação do nobre Advogado que foi à tribuna, em primeiro lugar, que trouxe um esclarecimento à Corte, eu não quero adiantar um pronunciamento. Eu acho que não seria conveniente de nossa parte, nem excluindo, nem incluindo qualquer tipo de tributo sobre essa atividade.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - E por que não dar provimento apenas para esclarecer que, no caso, tem-se a incidência do ISS, considerado plano de saúde, muito embora o plano de saúde assegure alguma coisa ao contratante?

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN - Senhor Presidente, apenas para fixar a compreensão que aqui veio ao debate, que também tive a oportunidade de trazer à colação, eu estou acompanhando Vossa Excelência no sentido de excluir a referência "seguro-saúde". E o acolhimento é apenas para isso. Há outros debates relevantes, como a questão da lucratividade ou não, que não se colocam do ponto de vista da conclusão daquilo que está assentado. Nem está em julgamento, até porque caberia verificar se esta matéria é infraconstitucional ou não.

Portanto, estou acompanhando Vossa Excelência tal como Vossa Excelência traz à colação, apenas para fazer este ajuste excluindo a expressão.

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

DEBATE

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

A parte conclusiva não fala especificamente em autogestão. Apenas fiz um *obter dictum*, porque reconheço que essas entidades são deficitárias e têm como clientes pessoas idosas e carentes. Então, apenas em *obter dictum*, eu mencionei também que, *mutatis mutandis*, o raciocínio se aplicaria às entidades de autogestão que não tem fins lucrativos. Não decidi isso.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Como foi anotado pelo Ministro Lewandowski e por outros, fica claro que não estamos antecipando qualquer direção jurisprudencial ou deste caso em uma determinada direção, ou seja, incluindo ou não a questão dos outros tributos, certo?

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE E RELATOR) -

Então, os embargos de declaração, segundo a vontade da maioria do Colegiado, é no sentido de provimento dos embargos de declaração para esclarecer que não se enquadra na tese do caso submetido à repercussão geral o seguro-saúde que pode vir apreciado em...

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Presidente, eu entendo que não se coloca se enquadra ou não na tese. Como foi dito aqui, a tese em relação ao que vai ser excluído não foi discutida ainda. Os embargos devem ser providos simplesmente para excluir porque não foi discutido. Não que a tese não se aplica.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Não foi objeto do julgamento. Nós não discutimos isso.

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Não foi objeto do julgamento, simplesmente. Não é que a tese não se aplica.

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, esvazia-se totalmente o pronunciamento do Colegiado a partir do momento em que há confusão entre plano de saúde e seguro. Não se trata de seguro propriamente dito.

Então – apenas para expressar o convencimento sobre a matéria –, assentamos a incidência, tendo em conta o plano de saúde. O que é o plano de saúde a não ser algo que assegura ao contratante certo conforto ante o infortúnio? Não posso, sob pena de esvaziar o ato embargado, dizer que o denominado – que não é propriamente seguro –, seguro-saúde não está compreendido na decisão do Plenário.

Por isso peço vênia para, nesse ponto, divergir, com esse esclarecimento.

28/02/2019

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703 PARANÁ

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO - Presidente, acompanho Vossa Excelência na exclusão das seguradoras, porque acho que são atividades efetivamente distintas. As seguradoras não têm, nem prestam diretamente serviços, nem têm rede credenciada. É um sistema de reembolso. É diferente a lógica das duas atividades. Portanto, eu acho que é legítima a diferenciação na tributação, como fez a legislação: IOF num caso e ISS no outro.

De modo que eu acho que a nossa tese disse mais do que deveria dizer e que a exclusão está correta. Também não estou dando a modulação, tal como Vossa Excelência.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 651.703

PROCED. : PARANÁ

RELATOR : MIN. LUIZ FUX

EMBTE.(S) : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MEDICINA DE GRUPO- ABRAMGE

ADV.(A/S) : RICARDO RAMIRES FILHO (257509/SP)

EMBDO.(A/S) : HOSPITAL MARECHAL CÂNDIDO RONDON LTDA

ADV.(A/S) : GUILHERME BROTO FOLLADOR (40517/PR)

EMBDO.(A/S) : SECRETÁRIO MUNICIPAL DE FINANÇAS DE MARECHAL CÂNDIDO RONDON - PR

ADV.(A/S) : GELCIR ANIBIO ZMYSLONY (0029755/PR)

AM. CURIAE. : FEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE SUPLEMENTAR- FENASAÚDE

ADV.(A/S) : FRANCISCO CARLOS ROSAS GIARDINA (69114/RJ)

AM. CURIAE. : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM

ADV.(A/S) : PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA (33940/RS)

AM. CURIAE. : MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

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

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

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, negou provimento aos embargos de declaração, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli (Presidente). Presidência do Ministro Luiz Fux (Vice-Presidente). Plenário, 28.2.2019.

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, Vice-Presidente. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli, Presidente.

Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Elias Ferreira Dodge.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário