

## VOTO

O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator):

### 1. Das questões constitucionais

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

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

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

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

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

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

“60. Diversões públicas:

- a) (Vetado)(Vetado), cinemas, (Vetado)(Vetado), taxi dancings e congêneres;
- b) bilhares, boliches, corridas de animais e outros jogos;
- c) exposições, com cobrança de ingresso;
- d) bailes, shows, festivais, recitais e congêneres, inclusive espetáculos que sejam também transmitidos, mediante compra de direitos para tanto, pela televisão ou pelo rádio;
- e) jogos eletrônicos;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“INCIDÊNCIAS TRIBUTARIAS SOBRE CORRIDAS DE CAVALO.

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

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

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

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

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

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

A disposição constitucional está redigida nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

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

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

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

A rigor, penso que estamos diante de duas certezas. De um lado, é verdade que o art. 156, III, da Constituição prescreveu caber a lei complementar definir o que se deve ter por “serviços de qualquer natureza”, para efeito do imposto municipal; de outro, não se pode olvidar que essa definição se dá dentro de certos limites que já se devem colher do próprio texto constitucional.

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

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

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

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

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

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

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

Cito, à guisa de exemplo, o caso dos programas de computador (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 11.12.1998); das operações de *leasing* (RE 592.905, Rel. Min. Eros Grau, DJ 5.3.2010) e também da locação de bens móveis (RE 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 25.5.2001).

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

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

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

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

O teor da Súmula Vinculante 31 é este:

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

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

Concluiu esta Corte, naquele julgamento, que, ao simplesmente alugar os guindastes a terceiros (em geral, empresas de construção civil), não estaria o locador, ele mesmo, a empregar qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma. O serviço em si seria realizado pelas empresas de construção civil (locadoras), por meio do emprego dos guindastes, e não pelo locador, que apenas cederia o uso do bem imóvel em questão.

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

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

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

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

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

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento”.

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

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

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

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

“O que significa serviço? (...)

Serviço significa um bem econômico *imaterial*, fruto de esforço humano aplicado à produção. (...)

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

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

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

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

## **5. Base de cálculo do tributo**

### **5.1. Fundamentos teóricos**

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

A base de cálculo do ISS é prevista no art. 7º da Lei Complementar 116/2003 como sendo o preço do serviço.

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

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

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

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

“60. Diversões públicas:

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

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

c) exposições, com cobrança de ingresso;

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

Ora, da mera leitura dos dispositivos acima transcritos, parece-me claro que o serviço que o ISS pretende tributar é o de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios, razão pela qual a sua base de cálculo deve ser, a princípio, o valor pago pela prestação dos referidos serviços. Entendo que não se extrai da legislação transcrita a interpretação de que a base de cálculo do ISS é o valor total da aposta.

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

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

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

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

Assim, a própria interpretação literal do item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003 (e, anteriormente, dos itens 60 e 61 do

Decreto-Lei 406/1968) esclarece que os serviços que se pretende sejam tributados é o de distribuição e de venda de bilhetes e ingressos. Dessa forma, o valor total da aposta não se enquadra no conceito de serviço previsto na legislação complementar.

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

A distribuição de competências tributárias na Constituição Federal possui um efeito positivo e um efeito negativo. Isto é, quando o legislador constitucional atribui competência à determinado ente federativo para instituir impostos sobre determinada riqueza, a princípio ele retira de outro ente federativo a possibilidade de tributar essa mesma riqueza.

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

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

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

## **5.2. Problemática do caso**

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

Vale dizer, considero que a exploração da atividade de apostas se enquadra no conceito de serviços e que, a princípio, o ISS deveria incidir sobre o valor do bilhete ou ingresso, e não sobre o valor total da aposta,

uma vez que este representa renda. A lógica subjacente a esse raciocínio é a de que o valor do bilhete ou ingresso remunera a prestação de serviços, enquanto que o valor da aposta representará renda do ganhador.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

## 6. Conclusão

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

Proponho a seguinte tese de repercussão geral:

“É constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta.”

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/05/2020 00:00