V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no julgamento da apelação nº 2005.001.13227, concluiu pela higidez da incidência do Imposto Sobre Serviços – ISS decorrente das receitas obtidas com os contratos de franquia concedidos e administrados pela recorrente. Entendeu compatível, com a Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116/2003, no que versa a atividade de franquia como fato gerador do ISS, levando em conta preverem os artigos 154, inciso I, e 156, inciso III, da Lei Maior ser devido o tributo sobre serviços de qualquer natureza.

No extraordinário, interposto com base nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, a recorrente articula com a transgressão do artigo 156, inciso III, da Carta da República. Segundo afirma, o contrato de franquia não pode ser concebido como prestação de serviço, considerada a definição contida na Constituição, em razão da assunção de obrigações de dar e de fazer. Sustentando a inconstitucionalidade do item 17.08 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2013, sublinha que a inclusão do contrato de franquia no rol tributável não o transforma em negócio jurídico revelador de prestação de serviços.

O Supremo, em acórdão publicado no Diário da Justiça de 1º de outubro de 2010, assentou configurada a repercussão geral da matéria alusiva à "incidência do ISS sobre os contratos de franquia" – Tema nº 300.

O desfecho da controvérsia pressupõe a delimitação do alcance do vocábulo "serviço", observados os parâmetros constitucionais a determinarem o campo de incidência de tributo, na forma do artigo 156, inciso III, da Lei Maior.

A matéria não é nova, tendo em vista a jurisprudência do Supremo.

No julgamento do recurso extraordinário nº 116.121, cujo acórdão, por mim redigido, foi publicado no Diário da Justiça de 25 de maio de 2001, o Tribunal proclamou que, para o fim de incidência do imposto sobre quaisquer situações descritas na legislação de regência, é necessário verificar, a partir da natureza do negócio jurídico, se estão presentes as características típicas de serviço, respeitadas as definições e regramentos

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2015 09:53

trazidos por outros ramos do Direito além do Tributário. Na oportunidade, ao analisar a imposição do ISS considerados contratos de locação de guindastes, fiz ver:

> […]
>
> Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.
>
> Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.
>
> Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito:
>
> Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.
>
> O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita.
>
> Relembrem-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.216 do Código Civil:
>
> Art. 1.188 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.
>
> Art. 1.216 Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.
>
> A hipótese assemelha-se ao quadro com o qual se defrontou o Tribunal no Recurso Extraordinário nº 166.772-9-RS quando veio a glosar a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos. O pretexto da incidência estaria na igualização econômica entre o que satisfeito a tal título e o salário,

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2009 09:53

olvidando-se advertência doutrinária sobre a realidade jurídica conceitual, a sobrepor-se ao aspecto simplesmente econômico. Na ementa do precedente, proclamou o Plenário:

O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito.

Cumpre ter presente, sobre a matéria, as palavras de Ulhoa Canto, no que citadas por Gabriel Lacerda Troianelli em artigo publicado sob o título "O ISS sobre a locação de bens móveis", na revista Dialética de Direito Tributário nº 28. Analisando precisamente o julgamento deste processo que então se iniciara, disse o autor do artigo da irrelevância do aspecto econômico quando contrário ao modelo constitucional do tributo, secundado pela definição dos institutos envolvidos. Eis as oportunas palavras do saudoso tributarista:

Entre nós, a interpretação econômica não tem sido acolhida, nem pelos autores nem pela jurisprudência. A própria Coordenação do Sistema de Tributação chegou até a afirmar a sua inaceitabilidade, no Parecer Normativo CST nº 563, de 18.08.1971 (...). Entretanto, é comum ler-se em atos ou decisões da Administração ou de tribunais administrativos que ao direito tributário interessam precipuamente os aspectos econômicos (o que é certo), e, por isso, os dispositivos legais, como os atos e fatos, devem ser interpretados com prevalência do respectivo conteúdo econômico, relegada a sua forma jurídica a plano secundário (ilação errada). Na verdade, trata-se de uma simples tentativa de usurpação de poderes que são apenas do legislador; sob o pretexto de interpretar a lei, o que se está tentando é aplicar a sua norma a atos e fatos que ela não contempla. (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 13. São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 493).

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

O Tribunal reconheceu possuir o vocábulo "serviços" sentido revelador de obrigação de fazer. É dizer, a incidência da Imposto Sobre Serviços pressupõe, como núcleo do fato gerador, ato humano, seja material, seja imaterial, a reverter em utilidade ao contratante, conforme se extrai do verbete vinculante nº 31 da Súmula do Supremo, cujo teor é o seguinte:

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 09:53

> É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

Essa óptica tem prevalecido, mesmo após a apreciação dos extraordinários de nº 547.245 e 592.905, ambos de relatoria do ministro Eros Grau, com acórdãos veiculados no Diário da Justiça de 5 de março de 2010. Ao examinar tema alusivo a contratos de arrendamento mercantil, o Plenário declarou, por maioria, incidir o Imposto Sobre Serviços tão somente nas modalidades financeira e *lease-back* , ressaltando que essas operações possuiriam, como núcleo, financiamento propriamente dito, e não a disponibilização de certo bem. Fui voto isolado, no que concluí constituírem os referidos negócios jurídicos locações – gênero –, não envolvendo obrigação de fazer.

No recurso extraordinário nº 626.706, submetido à sistemática da repercussão geral – Tema nº 212 –, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 23 de setembro de 2010, o Tribunal reafirmou a não incidência do tributo na locação de bens móveis – filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *videogames* e assemelhados –, considerada a ausência de obrigação de fazer. Eis a tese:

> É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviços.

Mais recentemente, quando da análise do recurso extraordinário nº 651.703, também sob o regime da repercussão maior – Tema nº 581 –, relator o ministro Luiz Fux, com julgamento finalizado em 26 de setembro de 2016 e acórdão veiculado no Diário da Justiça do dia 26 de abril de 2017, a corrente majoritária foi formada no sentido da possibilidade de imposição do ISS no âmbito da atividade de administração de planos de saúde, constante dos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à Lei Complementar nº 116 /2003.

A partir de decisões anteriores, em especial as proferidas nos mencionados extraordinários de nº 547.245 e 592.905, asseverou o Relator a desvinculação do conceito de serviços do instituto da obrigação de fazer, argumentando não ser a classificação civilista derivada do Direito das Obrigações – dar, fazer e não fazer – a mais adequada ao enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, para fim de aplicação no Direito Tributário. Propôs a superação da jurisprudência do

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/20 09:53

Tribunal para concluir que a legislação complementar de regência referida no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, ao arrolar os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS, incluiu, na categoria de serviços, aqueles não reveladores da natureza de outro tipo de atividade, objetivando a incidência do imposto, por força de lei, sob o fundamento segundo o qual, se assim não fosse, permaneceriam sem tributação.

Formalizei voto sublinhando a inexistência de prestação de serviço em si, mas, tão somente, a garantia, conferida pelo operador, de a rede credenciada proporcionar o serviço médico que se fizer necessário ou ser providenciado o ressarcimento em proveito do usuário, no que assemelhado a contrato de seguro – artigo 757 do Código Civil –, surgindo a competência tributária da União – artigo 153, inciso V, da Constituição Federal.

Fiquei vencido, mas não convencido. Não houve, a meu ver, inequívoca superação do modelo civilístico, na contramão do entendimento tradicionalmente construído pelo Supremo. A despeito de referir-se à construção de compreensão elastecida quanto ao alcance do conceito de serviço, a sempre ilustrada maioria concluiu figurar, no núcleo do negócio entabulado entre operadora de plano de saúde e usuário, obrigação de fazer alusiva à disponibilização de rede credenciada e garantia da cobertura de sinistros ao contratante, e não situação de contrato de seguro, como por mim assentado.

Mesmo que se diga haver o Tribunal conferido interpretação ampliativa ao vocábulo "serviço" contido no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, articular com a completa superação da óptica relativa à necessidade de demonstração de um fazer a respaldar a incidência do ISS é passo demasiado largo.

Do contrário, como justificar a permanência, até os dias de hoje, da eficácia do enunciado vinculante nº 31 da Súmula do Supremo?

No âmbito das Turmas, tem-se a remissão à primazia, ou não, de um fazer na prestação ora examinada – atividade preponderante –, quando em jogo a materialidade do ISS, em especial nos ditos contratos híbridos. Vale citar o agravo interno no recurso extraordinário nº 955.507, Primeira Turma, relator o ministro Edson Fachin, julgado em 30 de setembro de 2016, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 17 de outubro subsequente, e o

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/20 09:53

agravo interno no recurso extraordinário com agravo nº 982.578, Segunda Turma, relator o ministro Dias Toffoli, apreciado em 25 de novembro de 2016, com acórdão veiculado no dia 16 de fevereiro de 2017.

Considerados negócios jurídicos complexos, mostra-se indispensável levar em conta o conjunto de atos praticados para extrair a essencialidade da prestação. É dizer: se, de um lado, o negócio entabulado revelar, em essência, obrigação de dar, há de excluir-se a atividade do campo de incidência tributária, por não preencher a operação os elementos do tipo serviço. Se, de outro, existente, no núcleo da prestação, um fazer, surge caracterizado serviço, a viabilizar a cobrança de ISS.

O fato de a Constituição Federal, no artigo 156, inciso III, delegar à Lei Complementar – no caso, nº 116/2003 – a delimitação dos tipos e elementos do tributo não conduz, necessariamente, à conclusão de não terem sido estes conceituados pela Lei Maior. A legislação de regência, ao versar a materialidade do imposto, deve obedecer às balizas estipuladas na própria tipologia constitucional de serviço (ÁVILA, H. *Competências tributárias* : um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018).

Não se pretende, com isso, interpretar a Carta da República a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, respeitar os próprios limites de competência estabelecidos no figurino constitucional.

Fixada essa premissa, cumpre analisar a natureza jurídica das obrigações contratadas entre particulares para concluir-se pela existência, ou não, da materialidade do Imposto Sobre Serviços, ou seja, de núcleo a envolver um ato humano. Faz-se em jogo definir, tendo em vista o item 17.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, se o contrato de franquia revela, ou não, obrigação principal de fazer, traço distintivo e imprescindível à incidência do tributo em questão.

Segundo Orlando Gomes, consiste a franquia em método comercial de economia de despesas e abertura de filiais, mediante o licenciamento da exploração de marca a comerciante independente (*Contratos* , 27. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 501).

Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho, o contrato de franquia visa possibilitar a exploração de marca ou produto, beneficiando-se o franqueado da experiência empresarial, dos efeitos da publicidade e do reconhecimento no mercado do franqueador, relacionando-se não só à marca ou ao título do estabelecimento, mas aos símbolos que o tornam

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 09:53

identificável aos consumidores, como padrões visuais, decoração, uniformes e forma de atendimento (Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (*franchising*), *RET* , 56/65, jul./ago. 2007).

Em sede normativa, ao disciplinar especificamente o contrato de franquia empresarial, o legislador ordinário atribuiu-lhe, no artigo 2º da Lei nº 8.955/1994, a seguinte definição:

> Artigo 2º. Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Da leitura do dispositivo, constata-se não se estar diante de obrigação de fazer, tendo-se, em essência, obrigação de dar, revelada na cessão do direito de uso de marca ou patente – circunstância a excluir a atividade do campo de incidência tributária do ISS, ante a ausência, no núcleo, de elementos característicos do tipo serviço.

Não é a outra a conclusão alcançada, em âmbito doutrinário, por Marcelo Caron Baptista, para quem o contrato de franquia consubstancia:

> […] cessão de direitos, mediante o pagamento de royalties, pois os objetos de maior valor para as partes são a marca do produto ou serviço o *know how* – tecnologia desenvolvida e patenteada – e o nome do estabelecimento, que atrai a clientela. Tais bens imateriais perfazem, normalmente, o que de mais valioso possui o franqueador, despertando o interesse do franqueado. (*ISS – do texto à norma.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 371.)

Não se ignora o fato de a cessão do direito de uso vir frequentemente acompanhada de atividades voltadas a viabilizar a instalação e o desenvolvimento do empreendimento franqueado, tais quais assistência, instrução e treinamento de pessoal, compondo sistema de direitos e de obrigações variadas – de fazer, dar e não fazer –, indissociáveis entre si. Daí conceber-se a franquia como um contrato complexo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/20 09:53

Ao especificar as informações que obrigatoriamente devem constar da Circular de Oferta de Franquia – documento disponibilizado pelo franqueador aos interessados na implantação de determinada franquia –, o legislador instituiu, no inciso XII do artigo 3º da Lei nº 8.955/1994, rol alusivo ao "efetivamente oferecido ao franqueado pelo franqueador", a englobar, a título de exemplo, "supervisão de rede", "serviços de orientação", "treinamento do franqueado e de funcionários", "manuais de franquia" e "auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia".

Para os fins de tributação, cumpre distinguir, internamente ao contrato, atividade-fim, consistente na utilidade posta à disposição do mercado, e atividades-meio, consideradas as tarefas desempenhadas em atendimento a requisito para a produção de outra utilidade, somente incidindo o ISS se tida como serviço a atividade-fim.

Não é o caso da franquia. Tem-se, como visto, contrato por meio do qual o fraqueador, por meio de contraprestação, cede ao franqueado o direito de explorar marca ou produto. Oportuno transcrever trecho de parecer, formalizado pelo professor Aires Barreto, juntado ao processo:

> […] Nos contratos em que se prevê assistência técnica, instrução, treinamento ou avaliação pessoal por parte do franqueador, essas tarefas são meras atividades-meio, e não atividades-fim. Deveras, são elementos consubstanciados em métodos e meios de venda, viabilizadores da exploração da marca objeto da franquia. É dizer, configuram requisitos, insumos, condições (às vezes até sofisticações) da atividade-fim: a cessão de direitos designada franquia.

Não se discute que o contrato de franquia possa integrar-se de obrigações de fazer, como usualmente ocorre. É justamente por constituir a franquia forma de contrato complexo, cuja atividade-fim consiste na cessão de direito, que não há falar em "serviço" de modo a justificar a incidência do ISS.

Em artigo específico a respeito do tema, argumenta o ministro Carlos Velloso que "eventual existência de obrigação de fazer, como atividade-meio, no contrato de franquia, não transforma em prestação de serviços uma operação que é essencialmente comercial, sendo incabível pretender-se seccionar o contrato para dele extrair-se atividade que, isoladamente, seria passível de tributação pelo ISS", razão pela qual conclui inconstitucional a inclusão da franquia como serviço tributável pelo ISS na lista anexa à Lei

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 09:53

Complementar nº 116/2003 (ISS – *"Franchising"* – inconstitucionalidade de sua incidência sobre os royalties pagos pelo franqueado ao franqueador. In: *Estudos de Direito Processual e Tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki.* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 179).

Descabe tomar a parte pelo todo: a franquia versa a disponibilização de certa marca ou patente – a saber, a cessão de direito de uso de modelo de negócio –, e não a prestação, em si, de serviço, revelando-se este, caso existente, mero acessório ao cerne do contrato.

O permissivo constitucional do artigo 156, inciso III, não autoriza conceituar como serviço aquilo que não o é. Surgindo impróprio o enquadramento da franquia como serviço, mostra-se inadequado placitar incidência do ISS, ante a incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional, sob pena de ter-se endosso a manipulação, pela legislação complementar, da repartição constitucional de competências.

Divirjo do Relator para dar provimento ao extraordinário, assentando a inconstitucionalidade do item 17.08 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 09:53