V O T O

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

**O Senhor Ministro Gilmar Mendes (Relator):** A controvérsia dos autos diz respeito à incidência de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia empresarial, expressamente incluído entre os serviços tributáveis na lista do Anexo da Lei Complementar 116/2003 e também na Lei Municipal 3.691/2003, que implementou, no Rio de Janeiro, a cobrança desse imposto.

O caso concreto trazido ao exame desta Corte consiste de recurso extraordinário pelo qual o contribuinte recorrente insurge-se contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que entendeu pela constitucionalidade da cobrança de ISS sobre contrato de franquia.

Na espécie, cuida-se de empresa de comércio de alimentos que firmou contrato de franquia empresarial com conhecida rede da *fast food* , que inclui cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima etc.

A questão constitucional passa pela interpretação do art. 156, III, da Constituição Federal e pela definição do que se pode entender por "serviço", para efeito de delimitar a competência impositiva municipal.

Partindo desse conceito, trata-se de examinar a constitucionalidade do item 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116 /2003, bem como definir as parcelas contratuais que podem ser colhidas pela exação.

A controvérsia se apresenta porque o contrato de franquia tem natureza complexa, híbrida e, não raro, pode incluir, na relação jurídica entre franqueador e franqueado, prestações diversas.

Cabe-nos, então, verificar se o legislador complementar, na edição da LC 116/2003, teria desbordado do conceito constitucional de serviço, ao incluir, no item 17.08 da lista anexa à lei complementar, o contrato de franquia ( ***franchising*** ).

Posta a questão nesses termos, penso que o deslinde do tema passa pela definição de dois aspectos: (a) delimitação do conceito de serviço, tal como previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e (b) compreensão da natureza jurídica e dos efeitos do contrato de franquia.

Examino, então, essas questões.

## I – O conceito de serviço na Constituição e a demarcação da competência tributária municipal

A Constituição Federal de 1988 atribui competência para a tributação dos "serviços de qualquer natureza" aos municípios e deixa 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, estabelece precisamente o que são "serviços de qualquer natureza".

Essa tarefa, consoante o art. 156, III, da Constituição Federal, 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.

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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

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 nas dobras do 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 reconhecer-lhe o direito de alargar ou estreitar os limites de sua própria competência ao seu bel-prazer. E isso evidentemente viola a Carta Constitucional.

Não nego – e quero deixar isso bem claro – 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 comando disposto no 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 prescreve 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:

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

> "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 apenas se declara e a partir de quando se passa a "definir" ou "inventar".

Em todo caso, na linha da jurisprudência desta Corte, creio podermos 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.**

O debate, aliás, traz à baila a controvérsia quanto à taxatividade da lista de serviços sujeita ao ISS, diversas vezes já discutida por este Tribunal. O tema teve repercussão geral reconhecida por esta Corte, tendo como processo-paradigma o RE 784.439, de relatoria da Ministra Rosa Weber, tema 296.

A orientação remansosa deste Tribunal é no sentido da taxatividade da lista anexa à LC 116. Ou seja, aquilo que não consta da lista foi excluído pelo legislador complementar do conceito de serviço para fins de incidência de ISS, ainda que pudesse, de fato, ser tomado como serviço noutro contexto. Nessa linha, cito o RE-AgR 450.342, de relatoria do Ministro Celso de Mello, DJ 3.8.2007, no qual Sua Excelência explica sobre o tema:

> " **A lista de serviços** , como se sabe, **é taxativa** ( **RTJ** 89/281). **O rol** que nela se contém **constitui '** *numerus clausus'* , **embora admissível** a sua interpretação compreensiva ( **RDA 118/155** , Rel. Min. THOMPSON FLORES). **O que se não pode aceitar –** até como natural consectário do princípio constitucional da reserva de lei em matéria tributária - **é a inovação do rol** , para, **nele** , **acrescentar-se** , **em sede normativa meramente local** , categoria de serviços **não prevista** na lista elaborada **pela União Federal** ".

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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

## II – Demarcação do conceito de serviço na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Firme nessas premissas, esta Corte já teve oportunidade de examinar diferentes situações em que se discutia a inclusão de certa atividade no conceito de "serviço" para efeitos tributários.

Destaco, 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); da locação de bens móveis (RE 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 25.5.2001); e também das atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde (RE 651.703, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.4.2017).

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 teor da Súmula Vinculante 31:

> "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 de uma obrigação de dar, não de uma obrigação de fazer, como é típico da prestação de serviço. Daí porque não se justificaria a aplicação do ISS, que é precisamente imposto sobre serviço.

O *leading case* na matéria é o RE 116.121, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, julgado em 11.10.2000, com a seguinte ementa:

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

> "TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.
>
> IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional".

Quero destacar as circunstâncias do caso e os fundamentos que orientaram a decisão da Corte.

Vejamos. Na espécie, cuidava-se especificamente da **locação de guindastes** para construção civil, então tributada pelo município de Santos como serviço.

Concluiu esta Corte 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 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** ). […]

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

**Sendo assim** , e considerando as razões expostas, **peço vênia** , para, ao **acompanhar** o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, **conhecer** e **dar provimento** ao presente recurso extraordinário, declarando, **incidenter tantum** , a **inconstitucionalidade** da expressão ' ***locação de bens móveis'*** , constante do **item n. 79** da Lista de Serviços a que se refere o DLnº 406 /68, na redação **e com a renumeração** dada pela Lei Complementar nº 56, de 15/12/87". (grifos originais)

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 fazer.

Por sua vez, quando do julgamento do RE 651.703, que discutiu a incidência de ISS sobre atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, esta Suprema Corte voltou a discutir se o ISS só poderia incidir sobre obrigações de fazer, e não de dar. Naquela oportunidade, defendeu-se uma interpretação mais ampla do conceito constitucional de serviços, desvinculada da teoria civilista, que classifica as obrigações entre "de dar" e "de fazer", a fim de tornar a tributação mais consentânea com a realidade econômica atual.

Transcrevo, por oportuno, trecho do voto do Ministro Luiz Fux, relator do RE 651.703:

"Ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISSQN 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 ganhado espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

(...)

Desta sorte, conclui-se que, embora os conceitos de Direito Civil exerçam um papel importante na interpretação dos conceitos constitucionais tributários, eles não exaurem a atividade interpretativa.

(…)

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)

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

> 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* .
>
> (…)
>
> Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de 'serviços' no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de 'obrigação de fazer', vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.
>
> Por decorrência lógica, a utilização da expressão 'de qualquer natureza' no art. 156, III, da CRFB/88, para conferir maior amplitude semântica a termo a qual leve a ampliação de competência tributária não é novidade na carta constitucional
>
> (…)
>
> 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 imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador".

Entendeu, portanto, esta Suprema Corte, em sede de repercussão geral, que " *as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, previsto no art. 156, III, da CRFB/88* ".

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um "dar" quanto um "fazer"), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.

Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Assentadas essas premissas, resta definir se a mesma linha de argumentação pode ser aplicada também ao contrato de franquia

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

empresarial ( *franchising* ), a fim de afastá-lo ou incluí-lo no conceito de serviço para efeito do que dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

## III – Contrato de franquia como prestação de serviço

A cobrança de ISS sobre os contratos de franquia empresarial ( *franchising* ) já vem de longa data no Brasil, mesmo antes da edição da Lei Complementar 116/2003, que incluiu expressamente essa atividade na lista de serviços passíveis de cobrança pelo imposto (item 17.08).

Entretanto, essa exação nunca esteve livre de questionamentos, seja em sede doutrinária, seja em sede judicial. Contra a incidência do imposto, argumenta-se, em síntese, que o objeto do contrato é essencialmente uma obrigação de dar, e não uma obrigação de fazer. Por isso, a cobrança do ISS, na hipótese, destoaria do figurino constitucional desse imposto.

A questão não é simples assim, e a controvérsia, segundo me parece, reside na natureza híbrida, na maneira de ser complexa desse contrato mercantil, o contrato de franquia empresarial.

A bem dizer, diferentes prestações podem estar compreendidas no bojo do contrato de franquia, tais como a cessão do uso de marca, a assistência técnica, direito de distribuição de produtos ou serviços, entre outras. Algumas delas podem ser tomadas como atividades-meio; outras, como atividades-fim no contexto da relação entre franqueador e franqueado.

Esse, aliás, é um aspecto destacado com muita ênfase pela doutrina brasileira, sempre no sentido de que se trata de um contrato "híbrido", "misto", "complexo" ou "eclético", isto é, um negócio jurídico que não tem por objeto uma só prestação.

Sobre a natureza complexa dos contratos de franquia, vale trazer à baila a seguinte passagem de artigo acadêmico do saudoso Ministro Menezes Direito, no qual discutia a aplicabilidade do Código de Defesa do Consumidor aos contratos de franquia.

Dizia a então Sua Excelência:

> "É fácil perceber que a **própria lei embute na chamada franquia empresarial várias modalidades obrigacionais, mencionando outros contratos que estão enlaçados com o de franquia, assim, o de uso de**

**marca e patente, o de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços, o de uso de tecnologia de implantação e administração de negócios** . É um dos contratos tidos como **complexos** , porque prevê uma série de relações jurídicas entre o franqueador e o franqueado. Ainda, diversos são os tipos de franquia, podendo ser de serviços, de produção, de distribuição e de indústria. Pelo menos na franquia de serviços existe a prestação de assistência técnica do franqueador ao franqueado, sem mencionar que, nesses contratos, há uma enorme variedade de exigências de qualidade e apresentação, como, por exemplo, as relativas ao tipo de arquitetura que deve ser utilizada, ao de mobiliário, ao de embalagem. Inclua-se, ainda, a interferência direta do franqueador em matéria de *engineering* , que planeja e orienta a montagem da empresa franqueada, como mostra Arnoldo Wald". (DIREITO, Carlos Alberto Menezes. **As Relações entre o Franqueador e o Franqueado e o Código de Defesa do Consumidor.** Direito Público, nº 16, p. 5 – 12, Abr-Maio-Jun/2007.) (realce atual)

Na mesma linha, cito também Waldo Fazzio Júnior, que explica:

"Franquia empresarial é o sistema pelo qual o um franqueador cede ao franqueado o direito se 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 de administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício. A própria conceituação legal de franquia como um sistema traduz a falta de uniformidade sobre a natureza jurídica. Realmente, todas as concepções formuladas na doutrina nacional levam à conclusão de que **não se trata de um contrato convencional perfeitamente delineado** .

Pelo quanto já se disse, já se percebe que é um contrato de prestações recíprocas e sucessivas q **ue pode ser rotulado como *eclético* , porque resulta da combinação de várias outras modalidades de pacto. Envolve cessão de direitos, licença de marca, prestação de serviços , compra e venda e distribuição, para dizer o mínimo.**

Nesse ponto, basta assinalar que seu objetivo é otimizar a comercialização de determinados produtos ou serviços".

(FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial** . 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 569-570) (realce atual)

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

Esse caráter "híbrido", "complexo" ou "eclético" se faz ver na própria legislação que regula o contrato de franquia no Brasil, a Lei 8.955/1994. Destaco o teor do art. 2º, que define franquia empresarial *(franchising* ), e também o art. 3º, que regula os elementos da circular de oferta de franquia.

Prescreve o art. 2º, quanto à definição de franquia, o seguinte:

> "Art. 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". (Grifo meu)

O art. 3º, por sua vez, dispõe:

> "Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações: […]
>
> XII - indicação do que é efetivamente oferecido ao franqueado pelo franqueador, no que se refere a:
>
> a) supervisão de rede;
>
> b)serviços de orientação e outros prestados ao franqueado;
>
> c) treinamento do franqueado, especificando duração, conteúdo e custos;
>
> d) treinamento dos funcionários do franqueado;
>
> e) manuais de franquia;
>
> f) auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia; e
>
> g) layout e padrões arquitetônicos nas instalações do franqueado;"

Ressalte-se que nova lei de franquias, Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019, a qual entrou em vigor 90 dias após a data de sua publicação, não muda esse aspecto conceitual, que caracteriza a franquia como um contrato híbrido e complexo. Confira-se, a esse respeito, o *caput* do art. 1º e o inciso XIII do art. 2º da nova lei de franquias:

> "Art. 1º Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento."

"Art. 2º Para a implantação da franquia, o franqueador deverá fornecer ao interessado Circular de Oferta de Franquia, escrita em língua portuguesa, de forma objetiva e acessível, contendo obrigatoriamente:

(...)

XIII - indicação do que é oferecido ao franqueado pelo franqueador e em quais condições, no que se refere a:

a) suporte;

b) supervisão de rede;

c) serviços;

d) incorporação de inovações tecnológicas às franquias;

e) treinamento do franqueado e de seus funcionários, especificando duração, conteúdo e custos;

f) manuais de franquia;

g) auxílio na análise e na escolha do ponto onde será instalada a franquia; e

h) leiaute e padrões arquitetônicos das instalações do franqueado, incluindo arranjo físico de equipamentos e instrumentos, memorial descritivo, composição e croqui;"

Em sendo assim, ambas legislações não deixam dúvidas quanto à variedade de prestação envolvida nesta relação contratual. O objeto do contrato de franquia é complexo e pode compreender diferentes contornos, com as mais diversas cláusulas contratuais, ao alvedrio dos contratantes.

## IV – Validade da cobrança de ISS sobre contratos de franquia

Delineado esse quadro, a mim me parece que a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de "serviço de qualquer natureza", previsto no texto constitucional

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

Digo isso porque, para mim, está mais do que evidente que esta tal estrutura negocial inclui tanto prestações de "dar" como prestações de "fazer".

A rigor, nem mesmo entre os civilistas a distinção entre essas duas situações – obrigações de dar e de fazer – é posta sempre com tal clareza. Veja-se, a propósito, o que ensina o Professor Arnoldo Wald:

> " **A própria distinção entre obrigações de dar e de fazer sofre restrições na doutrina contemporânea, tendo sido abandonada por diversos códigos.** Na realidade, dar não deixa de ser um fazer alguma coisa. A razão tradicional da diferença de tratamento entre obrigações de dar e de fazer é que, na primeira, visa-se geralmente a entrega de alguma coisa, enquanto na segunda o credor pretende obter a realização de um serviço.
>
> Na realidade, a distinção entre dar e fazer nem sempre é fácil. Por exemplo, na compra e venda, a obrigação de lavrar a escritura definitiva por instrumento público é obrigação de fazer, embora por intermédio dela pretenda o adquirente obter o recebimento do bem comprado. Na empreitada de mão de obra e de materiais existem duas obrigações distintas: a de dar o material e a de fazer o serviço". (Grifei)
>
> (WALD, Arnoldo. CAVALCANTI, Ana Elizabeth L. W.; PAESANI, Liliana Minadi. **Direito Civil** : direito das obrigações e teoria geral do contrato. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015).

De toda sorte, ainda que possam ser diversos os efeitos e as prestações implicadas num dado contrato de franquia, uma coisa me parece certa.

Não condiz com a realidade atual das trocas comerciais pretender que a relação estabelecida em decorrência de um contrato de franquia – refiro-me, é claro, à relação interna entre franqueador e franqueado – resuma-se a uma simples cessão de direitos, sem qualquer forma de prestação de serviços, como pretendem fazer crer os que defendem a tese da não incidência de ISS. Isso simplesmente não é correto.

O contrato de franquia inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal. Há, nesse liame contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado). O vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma mera obrigação de dar, nem à mera obrigação de fazer.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

No mesmo sentido, sirvo-me, novamente, da doutrina do direito comercial. Diz Waldo Fazzio Júnior:

> "Ao esboçar o perfil da franquia, verifica-se que **não se trata de singela licença para utilização de marca,** mas de sistema de distribuição de bens e serviços distinto da concessão mercantil, envolvendo complexo suporte organizacional, ainda que o licenciamento entremostre-se como sua característica essencial". (FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial** . 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 570) (Grifei)

Cito também novamente Fran Martins:

> " **O contrato de franquia compreende uma prestação de serviços e uma distribuição de certos produtos, de acordo com as normas convencionadas** . A prestação de serviços é feita pelo franqueado ao franqueado, possibilitando a esse a venda de produtos que tragam a marcada daquele. A distribuição é tarefa do franqueado, que se caracteriza na comercialização do produto. Os dois contratos agem conjuntamente, donde ser a junção de suas normas que dá ao contrato a característica de franquia". (MARTINS, Fran. **Contratos e Obrigações Comerciais** . 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 490). (Grifei)

Sendo assim, não vejo razão para se afastar a incidência do ISS na espécie. É de se aplicar ao caso o mesmo raciocínio empregado pelo Ministro Eros Grau, no julgamento do RE 592.905, em que se discutia a tributação da operação de *leasing financeiro,* o qual foi reiterado pelo Ministro Luiz Fux, quando do julgamento do RE 651.703, em que se discutiu a tributação das atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde. Dizia, na ocasião do RE 592.905, Sua Excelência o Ministro Eros Grau:

> "4. O chamado *leasing* financeiro – valho-me ainda de observação do Ministro Ilmar Galvão – configura **atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens** , a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas, ao revés, de pôr a coisa à disposição do locatário e de garantir a este o

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável.

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 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".

Por todas essas razões, creio já estar muito clara minha posição no sentido da constitucionalidade dessa cobrança. Entendo que é constitucional a incidência de ISS sobre os contratos de franquia empresarial.

Ao concluir nesse sentido, não estou, no entanto, inovando em relação à linha de precedentes do Supremo Tribunal Federal na matéria, mas apenas reafirmando a jurisprudência da Corte.

## V – Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Na fundamentação que adoto, senhores Ministros, fiz questão de rememorar e destacar acima os julgados que cuidavam da locação de serviços justamente para que ficasse claro o contexto fático e as premissas de que partiram os julgadores.

Isso tem uma razão de ser. Não pretendo, dessarte, divergir, nem alterar a jurisprudência da Corte nesse julgamento.

Aliás, é bom lembrar que fui o relator da matéria em sede de repercussão geral. Refiro-me ao RE 626.706, de minha relatoria, DJe 24.9.2010, processo-paradigma do tema 212, que se referia à incidência de ISS sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *video games* e assemelhados.

Penso que minha conclusão, no caso em tela, em nada destoa da orientação que esta Corte vem assentando em sua jurisprudência em relação ao imposto sobre serviços de qualquer natureza, inclusive nos precedentes que tratam da locação de bens imóveis.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

Explico novamente.

Quando esta Corte firmou precedente de que o ISS não poderia ser cobrado nos contratos de locação de bens móveis, assim decidiu por ver ali meramente uma obrigação de fazer. O "caso-líder", o RE 116.121, tinha como pano de fundo a locação de guindastes, mas sem que se incluísse no contrato a mão de obra de seus operadores.

Não havia, portanto, no liame contratual, nenhum serviço envolvido, não havia trabalho (esforço humano) prestado em favor de terceiro. Se houvesse, teríamos ali um serviço, um fazer, e não a mera disponibilização de maquinário. Incidiria, portanto, o ISS. Já, nos contratos de franquia, há sim. E justamente por isso a decisão deve ser diferente.

O "sistema" de franquia envolve muito mais do que apenas uma cessão de marca, envolve diversas formas de prestação de diferentes serviços. Daí a incidência de ISS, como prevê a lei complementar.

Os fundamentos que adoto não são, portanto, muito diferentes daqueles que utilizamos nesta Corte para afastar a aplicação da Súmula Vinculante 31 e do decidido em sede repercussão geral no RE 626.706, de minha relatoria, nos casos em que a locação de bens móveis se faz acompanhar de outras atividades.

Esta Corte vem decidindo que a Súmula Vinculante 31 não se justifica nas hipóteses em que a locação de bens móveis integra um negócio mais amplo, que inclui a própria aplicação do bem na prestação de serviço.

Para ficarmos no exemplo dos guindantes, poderíamos dizer que o imposto pode ser cobrado nos casos em que o maquinário é empregado no desempenho de certa atividade contratada, não apenas alugado autonomamente. Em tais casos, há serviço, e não apenas locação.

Acolhendo essa orientação cito, como exemplo, o Agravo Regimental na Reclamação 14.290, de relatoria da Ministra Rosa Weber, julgada em 22.5.2014, assim ementada:

> "DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a



Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

> inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira . Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional . Agravo regimental conhecido e não provido".

Pois bem. Dito isso, penso que há, por fim, um último aspecto que convém mencionar.

Refiro-me à distinção entre as diferentes prestações englobadas no contrato de franquia. Como é cediço, a doutrina costuma separar prestações abarcadas na relação de franquia como "atividade-fim", tais como a cessão do uso de marca, e "atividade-meio", tais como treinamento, orientação, publicidade, etc.

Há, pelo menos, duas razões pelas quais julgo que não devemos separá-las para fins fiscais, no caso dos autos, de modo que apenas as segundas (atividades-meio) ficassem sujeitas ao ISS, e não as primeiras (atividades-fim).

A primeira razão é que o contrato em questão é uma unidade, um plexo de obrigações contrapostas que inclui diferentes atividades. Não é apenas cessão de uso de marca, tampouco uma relação de assistência técnica ou transferência de *know how* ou segredo de indústria.

O contrato de franquia forma-se de umas e outras atividades, reunidas num só negócio jurídico. Nenhumas das referidas prestações, *per se* , seria suficiente para definir essa relação contratual. Separar umas das outras acabaria por desnaturar a relação contratual em questão, mudando-lhe o sentido prático e o escopo.

A segunda razão é de ordem eminentemente prática. A experiência, senhores Ministros, permite-me afirmar que essa interpretação – digo, no sentido de dar tratamento diferente à atividade-meio e à atividade-fim –

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

certamente conduziria o contribuinte à tentação de manipular as formas contratuais e os custos individuais das diversas prestações, a fim de reduzir a carga fiscal incidente no contrato.

De fato, se tivéssemos que separar, num mesmo contrato, as prestações compreendidas na " *atividade-fim"* das compreendidas na " *atividade-meio",* de modo que somente estas últimas ficassem sujeitas ao pagamento de ISS, em muito breve, as relações contratuais entre franqueadores e franqueados haveriam de se reorganizar, elevando o custo atribuído à dita "atividade-fim" e reduzindo, em contrapartida, o montante atribuído à "atividade-meio".

De mais a mais, não posso deixar de fazer um registro, à guisa de reforço, em relação a tudo que até agora afirmei.

Preocupam-me sobremaneira, no julgamento de casos tais, as consequências de nossa decisão sobre o exercício da competência impositiva municipal.

É que, pela decisão de inconstitucionalidade, estamos a criar "vazios" no sistema tributário, decotes na já combalida estrutura fiscal dos Estados e Municípios, fatos livres de tributação.

Cite-se como exemplo o precedente da não incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. Sobre essa atividade, o Município não pode cobrar o ISS, tampouco o Estado pode exigir o ICMS. De certo modo, o mesmo aconteceria com os contratos de franquia, na hipótese de não se admitir a incidência do imposto municipal.

Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a esse julgamento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional nesta Corte.

Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00

Ademais, cumpre também consignar que a orientação que ora adoto não parece destoar da linha mais atual de pensamento desta Corte, no tocante à interpretação do art. 156, III, da Constituição Federal.

Destaco, em especial, a decisão desta Corte no RE 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, tema 581 da sistemática da repercussão geral, julgado em 29.9.2016, no qual se discutia a incidência de ISS sobre as atividades desenvolvidas pelas operadoras de plano de saúde.

Enfim, por todas essas razões, estou convencido de que não viola o texto constitucional nem destoa da orientação atual desta Corte a cobrança de ISS sobre os contratos de franquia ( ***franchising*** ). Reitere-se que os contratos de franquia são de caráter mistos ou híbridos, o que engloba tanto obrigações de dar quanto de fazer. Em sendo assim, o caso é de reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido da incidência do ISS, conforme já decidido em sede de repercussão geral tanto no RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 26.4.2017, quanto no RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, DJe 5.3.2010.

## VI – Conclusão

Assim, proponho a seguinte tese de repercussão geral:

> "É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia *(franchising) (* itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)."

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

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/2020 00:00