

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS**

KEVIN FERREIRA COUTINHO

**A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE FRANQUIA OU
FRANCHISING: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE SERVIÇO À LUZ DA DECISÃO
DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.136/2020**

**SANTA RITA
2020**

KEVIN FERREIRA COUTINHO

**A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE FRANQUIA OU
FRANCHISING: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE SERVIÇO À LUZ DA DECISÃO
DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 603.136/2020**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito, do Centro
de Ciências Jurídicas, unidade Santa Rita, da
Universidade Federal da Paraíba como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

**SANTA RITA
2020**

**Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação**

C871i Coutinho, Kevin Ferreira.

A incidência do ISS sobre as atividades de franquia ou franchising: uma análise do conceito de serviço à luz da decisão do STF no recurso extraordinário nº 603.136/2020 / Kevin Ferreira Coutinho. - João Pessoa, 2020.

76 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.

Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/SANTA RITA.

1. Direito Tributário. 2. ISS. 3. Constitucionalidade.
4. Franquias ou Franchising. 5. Serviço. I. Santos,
Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

KEVIN FERREIRA COUTINHO

**A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE FRANQUIA OU
FRANCHISING: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE SERVIÇO À LUZ DA DECISÃO
DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.136/2020**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito, do Centro de Ciências Jurídicas, unidade Santa Rita, da Universidade Federal da Paraíba como exigência parcial da obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos

Data da aprovação: 01 de dezembro de 2020

Banca Examinadora:

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos
(Orientador)

Prof. Dr. Roberto Moreira de Almeida
(Examinador Interno)

Prof.(a). Me. Herleide Herculano Delgado
(Examinadora Externa)

À força que sempre me mostrou o caminho:
minha mãe, Damiana, e meu pai, Francisco.

AGRADECIMENTOS

Antes de tudo, agradeço a Deus por sempre interceder na minha vida e me guiar aos caminhos certos.

A minha mãe, Damiana, por me ensinar que mesmo nos momentos mais adversos devemos sempre ter força para continuar por aqueles que amamos; ao meu pai, Francisco, que me ensinou que a vida é muito séria para escondermos os sorrisos e brincadeiras; e a todos os meus familiares que desde sempre me incentivaram, em especial, minha madrinha Auricélia.

Aos meus amigos, que me ensinaram que família não se limita a consanguinidade. Em primeiro, àqueles que, vindo da infância ou do científico, a distância nunca foi capaz de separar; em segundo aqueles que na vivência universitária, dentro ou fora de aula, sempre estiveram comigo, aqui, um agradecimento especial aos carinhosamente apelidados de “furões” e “batus”; em terceiro, àqueles conquistados além dos muros da universidade, em especial, pela luta em busca de um mundo melhor; por fim, aos que, mesmo na correria típica de um estágio, sempre deixaram um abraço carinhoso.

Sem qualquer insinuação de preferência, não me parece certo deixar de agradecer separadamente aos amigos que a todo passo torcem e celebram juntos a mim, Lília, Giovanne, Bianca, Daniely, Vitória, Rafael C., Camila C., Diógenes, Igor, Valéria, Ana e Jamire, e igualmente a Aline, para que saiba que “*i'll be there for you, live i've been there before, cause you're there for me too*”.

A Camila F., minha eterna “chefe” e amiga, por sempre acreditar que eu posso fazer e ser melhor a cada dia seja profissional ou humanamente.

E a Universidade Federal da Paraíba, em nome de todos os profissionais que a compõem e fazem a grandiosidade do ensino público, a destacar aos contribuíram diretamente para as experiências que obtive pela pesquisa, extensão e monitoria.

Ao movimento estudantil e ao Centro Acadêmico Manoel Mattos, no qual tive a honra de ser um dos Coordenadores Gerais pela gestão “Um passo a mais”, e a todos os amigos que viveram essa experiência ao meu lado.

Aos docentes do curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas, que me ensinaram a grandiosidade, nobreza e honra do magistério, em especial, aos professores Adriano Godinho, Rinaldo Mouzalas, Manuela Braga, Alana Ramos, Giscard Agra, Valfredo Aguiar e Andrea Amaral.

Por fim, ao meu amigo e orientador Prof. Me. Alex Taveira, pela competência, confiança, auxílio e torcida nesta caminhada e para com a realização do presente trabalho.

Você tem que agir como se fosse possível transformar radicalmente o mundo. E você tem que fazer isso o tempo todo.

Angela Yvonne Davis

RESUMO

Em razão do julgamento do recurso extraordinário n.º 603.136, houve a declaração da constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas atividades de franquia ou *franchising*, entretanto, tal posicionamento gerou surpresa aos estudiosos do tema, uma vez que, de forma majoritária, acreditava-se que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) só poderia incidir em atividades que estavam em acordo com o conceito constitucional de “serviço”, que resumidamente, deveria consistir em uma obrigação “de fazer”, e, sendo a franquia um contrato de natureza mista, que envolve diferentes obrigações, em especial, obrigação “de dar”, não poderia haver a incidência do imposto. Com base nisso, o presente trabalho buscou efetuar uma análise das construções do conceito constitucional de serviço, e a aplicação desses à franquia, por meio do estudo dos posicionamentos favoráveis e contrários a incidência do imposto e, a partir disso, analisar a congruência ou não dos argumentos expostos na decisão do recurso. A relevância temática advém em razão da novidade de posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal com o julgamento da matéria, em especial, por representar a tributação de uma das atividades mais lucrativas no cenário nacional. Para isso, foi utilizada a metodologia hipotético-dedutiva com base em pesquisa bibliográfica, por meio de doutrina, leis, precedentes e produções acadêmicas. Em primeiro momento, houve a análise das características gerais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), logo após, a acepção dos diversos significados dados ao termo “serviço”, procedido do estudo da natureza jurídica dos contratos de franquia e da dicotomia de argumentos acerca da incidência do referido imposto nessas atividades; por último, se realizou a análise do contexto da decisão, seu *ratio decidendi* e os demais argumentos que foram utilizados. Como resultado, foi visto que a jurisprudência por diversas vezes declarou que o conceito de “serviço” não deveria se restringir a uma simples obrigação “de fazer”, igualmente, que no contrato de franquia não há predominância de uma obrigação por outra, sendo um contrato uno e híbrido. Com efeito, a pesquisa entendeu pela viabilidade e a validade dos pontos expostos na decisão.

Palavras-chave: Direito Tributário. ISS. Constitucionalidade. Franquias ou Franchising. Serviço.

ABSTRACT

Due to the judgment of Extraordinary Appeal n.^o 603. 136, the constitutionality of the Tax on Services of Any Nature (ISS) was declared in the activities of franchising or franchising, however, such position generated surprise to scholars of the subject, since, in a majority, It was believed that the Tax on Services of Any Nature (ISS) could only be levied on activities that were in accordance with the constitutional concept of "service", which in short, should consist of an obligation "to do", and, being the franchise a contract of a mixed nature, which involves different obligations, in particular, obligation "to give", there could be no incidence of the tax. Based on that, the present work sought to make an analysis of the constructions of the constitutional concept of service, and their application to the franchise, through the study of the favorable and opposite positions to the incidence of the tax, and from that, analyze the congruence or not of the arguments exposed in the decision of the appeal. The thematic relevance comes due to the new position adopted by the Federal Supreme Court with the judgment of the matter, especially because it represents the taxation of one of the most profitable activities in the national scenario. For this, the hypothetical-deductive methodology based on bibliographic research was used, through doctrine, laws, precedents and academic productions. First, there was the analysis of the general characteristics of the Tax on Services of Any Kind (ISS), soon after, the meaning of the various meanings given to the term "service", proceeded, the study of the legal nature of franchise agreements, and the dichotomy of arguments about the incidence of this tax on these activities; finally, there was the analysis of the context of the decision, its ratio decidendi and the other arguments that were used. As a result, jurisprudence has repeatedly stated that the concept of "service" should not be restricted to a simple "to do" obligation, equally, that in the franchise contract there is no predominance of one obligation for another, being a single and hybrid contract. In fact, the research understood for feasibility and validity of the points exposed in the decision.

Keywords: Tax Law. ISS. Constitutionality. Franchising. Service.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRg – Agravo Regimental

Art. – Artigo

CF e CF/88 – Constituição Federal de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DL – Decreto Lei

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

ISS e ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

LC – Lei Complementar

Min. Rel. – Ministro Relator

MS – Mandado de Segurança

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TJRJ – Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	15
2.1 COMPETÊNCIA	16
2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS	19
2.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 COMO NORMA GERAL DO ISS.....	24
3 O CONCEITO DE SERVIÇO PARA O DIREITO	28
3.1 O SERVIÇO NO DIREITO PRIVADO	28
3.2 O SERVIÇO NO DIREITO PÚBLICO	31
3.3 O SERVIÇO COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER	35
4 O CONTRATO DE FRANQUIA OU FRANCHISING	39
4.1 NATUREZA JURÍDICA	39
4.2 FRANQUIA NA LISTA ANEXA A LEI COMPLEMENTAR Nº116/2003.....	41
4.3 POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A FRANQUIA	44
4.4 POSICIONAMENTOS CONTRÁRIOS À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A FRANQUIA	47
5 O JULGAMENTO DO RE Nº 603.136 E A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A FRANQUIA OU FRANCHISING	51
5.1 CONTEXTO E HISTÓRICO DA DECISÃO	51
5.2 RATIO DECIDENDI.....	57
5.3 A CONGRUÊNCIA OU NÃO DOS ARGUMENTOS EXPOSTOS NA DECISÃO ...	60
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

O Estado Constitucional Brasileiro tem como base de sua formação a Constituição Federal de 1988, que trouxe consigo as normas gerais que dão concretude e dirigismo para estruturação de um Estado Democrático de Direito. Inseridas nessa norma, o constituinte de 88 atribuiu ao Estado, e aos entes políticos formadores desse, o poder de tributar, uma das mais importantes ferramentas para manutenção e sobrevivência do Estado, sendo por meio desse que há o pleno exercício das funções fiscais, ou seja, de arrecadação de recursos necessários para execução das atividades primordiais atribuídas ao governo. É tributando que o Estado arrecada recursos para a garantia dos direitos fundamentais inscritos no próprio texto constitucional.

É pelo exercício do poder de tributar, que a Carta Magna 88 atribuiu competências a cada ente federativo; e por competência, entende-se como o poder atribuído pelo texto constitucional para o ente instituir (criar) um tributo sobre determinada atividade que ocorre no plano material, seja ela operacional, mercantil, notarial, entre outras. É nesse ínterim que o art. 156, III da Constituição declarou que compete aos Municípios instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, ou ISS/ISSQN, a exceção aqueles compreendidos na competência dos Estados, cita-se: serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que se iniciem no exterior.

Igualmente, a referida norma constitucional atribuiu que a definição de quais os serviços que seriam passíveis de tributação pelos Municípios deveria vir por Lei Complementar. Foi com relação a isso que se editou a Lei Complementar n.º 116/2003, em substituição ao Decreto Lei n.º 406/68. No que lhe concerne, na Lei Complementar n.º 116/2003 houve a instituição do arquétipo de incidência do ISS, a definir sua Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), pela qual se declara os fatos geradores de incidência, os sujeitos passivo e ativo, os aspectos espaciais e temporais, a base de cálculo, bem como, sua alíquota.

Ainda, a Lei Complementar n.º 116/2003, através de sua Lista Anexa, declarou nos itens 10.04 e 17.08 serem, respectivamente, a intermediação de contratos de franquia e as próprias atividades de franquia ou *franchising*, passíveis de tributação pelo ISS.

A Franquia ou *Franchising*, no direito brasileiro, é regida pela Lei n.º 13.966/2016 (em substituição a Lei n.º 8.955/1944) e representa uma das maiores atividades econômicas trazidas pelo mundo moderno. A globalização trouxe consigo a oportunidade de empresas

multinacionais e nacionais espalharem seus produtos e/ou serviços por todo o planeta e/ou país, em especial por meio da realização dos contratos de franquias, pelo qual, uma empresa, chamada de Franqueador, autoriza a outro, chamado de Franqueado, a utilização de sua marca, produtos e/ou serviços e variados sistemas, sem qualquer vínculo empregatício, mediante a uma remuneração, que pode ser paga por participação nos lucros, pagamento de *royalties*, entre outros.

Contudo, as atividades de Franquia ou *Franchising* são formadas através de um contrato complexo, formado por diversas obrigações, a citar: a licença de uso da marca e de uso de patente ou *software*, licença de distribuição de produtos e/ou serviços, o *know-how*¹ operacional, o treinamento e assistência técnica, orçamentária e administrativa contínua, entre outras atividades, de modo que a natureza jurídica do seu contrato é mista de obrigações “de dar”, “de fazer” e “de não fazer”.

A problemática surge em razão da inexistência de consenso na doutrina e na jurisprudência acerca da validade da incidência do ISS sobre tal modalidade contratual, isso, pois, parte majoritária dos estudiosos do tema acredita que o ISS somente poderia incidir em atividades que fazem correspondência ao conceito constitucional de “serviços”, que, resumidamente, seria um oferecimento de utilidade a outrem, com finalidade econômica, consistente em uma obrigação de fazer, e, em razão da Franquia ou *Franchising* ser um contrato misto, que, segundo os defensores da não incidência, é predominantemente formado por uma obrigação “de dar”, não se encaixaria no arquétipo constitucional para incidência do imposto.

As discussões sobre o tema só vieram a ser resolvida a luz do texto constitucional, quando do recente julgamento do Recurso Extraordinário n.º 603.136, no qual, decidiu o Supremo Tribunal Federal - STF, pelo voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, ser constitucional a incidência do ISS sobre as atividades de franquia ou *franchising*. Todavia, a direção tomada pelo Supremo representou uma novidade para o tema, visto ir de encontro ao acreditado pela própria doutrina majoritária e pelas empresas franqueadoras.

É a partir dessas premissas que o presente trabalho teve como objetivo a análise das variadas construções do conceito constitucional de “serviço”; a aplicabilidade desses aos contratos de Franquia ou *Franchising*; e a análise da congruência ou não do posicionamento adotado pelo STF no julgamento do RE n.º 603.136/2020. Em relação aos objetivos

¹ Segundo Doni Jr (2005, p. 94), Know-How é: “[...] é a realização de um serviço ou produto de maneira original, é o conhecimento capaz de melhorar e até mesmo criar um produto [...] Know-How é um bem imaterial, de valor patrimonial. É o saber como se faz alguma coisa (the know how to do it)”.

específicos, foram eles: o entendimento maior acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza; o estudo, a luz de diferentes ramos do direito, dos diversificados conceitos atribuídos ao termo “serviço”; entender o que seria um contrato de Franquia ou *Franchising* e quais os argumentos utilizados para a incidência ou não do ISS sobre o mesmo, e por fim, a análise debruçada do processo e do julgamento do RE n.º 603.136/2020.

A relevância acadêmica e social do presente estudo é justificável, primeiramente, em razão do fato da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE n.º 603.136 ser ainda recente, por isso, ser escasso a quantidade de materiais de análise do posicionamento adotado pela corte. Secundariamente, pela importância histórica do julgamento, uma vez poder representar o findo das discussões pretéritas sobre a constitucionalidade do tema. E em terceiro, pela relevância econômica fiscal acerca da tributação de umas atividades mais lucrativas no cenário nacional.

Na busca de atingir os objetivos declarados, será utilizada pesquisa bibliográfica, tendo base na lei seca, em sites oficiais, artigos, teses de doutorado, dissertações de mestrados, monografias, doutrinas, e outras contribuições acadêmicas, nacionais e estrangeiras. Igualmente, a presente pesquisa se voltará à análise de precedentes, e da própria jurisprudência em se, sobre o tema, em especial, do caso discutido no RE n.º 603.136 e do seu julgamento, analisando-o a partir dos argumentos que serão tratados em capítulos iniciais. O método escolhido será o hipotético-dedutivo, dado ao fato da pesquisa ser delineada partir da formulação de hipótese acerca da congruência ou não do decidido pelo STF, conteúdo que, até então não havia sido pacificado na doutrina e no próprio entendimento dos demais tribunais.

Para isso, em primeiro momento, o presente trabalho traçou noções introdutórias acerca da natureza do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, sua inclusão no texto constitucional, a competência que lhe foi atribuída, sua Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), e os aspectos inerentes a Lei Complementar n.º 116/03, pela qual da norte aos traços fundamentais de incidência do imposto.

Após isso, houve a análise dos mais variados conceitos adotados pela doutrina e pelos tribunais pátrios e superiores acerca do termo “serviço”, dado ser esse o cerne de toda questão referente às hipóteses de incidência do ISS. Dessa maneira, buscou-se o entendimento do que seria o conceito constitucional de “serviço” a luz do direito privado, do direito público e, mais profundamente, da teoria majoritária do serviço como consistente em uma obrigação de fazer.

Em ato contínuo, prosseguiu-se na análise do que seria o contrato de franquia ou *franchising*. Entendendo a natureza jurídica dessa modalidade contratual, os debates acerca de

sua inserção na lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, e por fim, quais os argumentos favoráveis e contrários à incidência do ISS nesta atividade.

A finalizar, o último capítulo do desenvolvimento, se debruçou, em primeiro momento, no processo que originou o RE n.º 603.136, e a partir disso, nos argumentos formadores do *ratio decidendi* do julgado, e por fim, a análise da congruência ou não do posicionamento adotado pelo STF, em acordo com os estudos feitos nos capítulos pretéritos.

2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A pura pretensão de estudo de matéria alicerçada perante a Carta Magna de 1988, por se só, obriga, primeiramente, um breve desbravamento sob o conceito constitucional do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Para isso, é necessário retornar as lições de direito constitucional quanto à norma contida no art. 156, III da Constituição Federal de 1988, que disciplina que compete aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles contidos no art. 155, II.²

Todavia, antes de adentrar ao referido texto constitucional, primeiro deve-se atentar as hipóteses não compreendidas pelo imposto em estudo. Neste ponto, sabidamente, Barreto (2005) expõe que o legislador constitucional não definiu serviço para efeitos tributários, ou não o fez explicitamente, limitando-se a fazer referência à expressão serviço, como que atribuindo ao intérprete à tarefa de conceituá-lo, contudo, entende-se que o intérprete não detenha tal liberdade, devendo manter-se sempre condicionado ao texto constitucional.

Para Barreto (2005), o conceito de “serviço” deve ser entendido à luz do princípio universal da igualdade e da capacidade contributiva, onde se exige que as hipóteses de incidência de impostos tenham fatos de significado econômico, assim, para o autor, somente haveria o serviço considerado tributável, aquele realizado a partir do esforço humano e presente conteúdo econômico. A complementar:

É óbvio que, para a Constituição, só se contém no arquétipo a prestação que tenha conteúdo econômico mensurável, apurável, circunstância que só se dá quando o esforço seja produzido para outrem. É, na verdade, impossível pretender atribuir significação econômica a um trabalho para si mesmo (BARRETO, 2005, p. 30).

Para este ponto, tal conceito de “serviço tributável” como sendo advindo do esforço humano para outrem com conteúdo econômico, é bastante para basilar a concepção de que a expressão “qualquer serviço” como sinônimo de “todo serviço”, não é compatível com o dispositivo constitucional.

Nesse ínterim, o art. 156, III da Constituição Federal de 1988, igualmente, exclui do rol de incidência do ISSQN aqueles serviços de competência estadual contidos no art. 155, II, quais sejam, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (BRASIL, 1988)

Neste ponto, atenta Barreto (2005) que o fato do texto constitucional atribuir, de modo excepcional, aos estados a responsabilidade pelos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, não significa que o legislador constitucional garantiu aos Estados qualquer outra competência de tributar outros serviços além dos mencionados.

O entendimento de que a tributação conforme elucida o art. 155, II³ (conjugado ao §2º, IX do mesmo artigo, que disciplina a competência estadual sobre operações mercantis), também compreenderia outros serviços, diversos dos de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, de modo accidental ou acessório, é unicamente uma concepção econômica.

Tal compreensão negaria a própria autonomia dos Municípios, “é afastar uma competência expressa municipal em favor de uma competência inferida de disposição constitucional indireta” (BARRETO, 2005, p. 39). O texto constitucional é evidente ao dizer que a tributação de serviços pelos Municípios é regra, e que a tributabilidade do Distrito Federal e os Estados sobre os serviços especificados no texto constitucional, seria a exceção.

A partir do conceito do que, portanto, não se encaixa na definição constitucional do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, passa-se a análise do imposto em comento aos moldes definidos constitucionalmente.

2.1 COMPETÊNCIA

É sabido ser a Constituição Federal de 1988 a responsável pela atribuição da competência tributária a cada ente federativo, e por essa ser emanada pela mais alta lei nacional, que, no plano de aplicação, deve o legislador infraconstitucional ater-se aos dizeres constitucionais, sendo “inteiramente descabido, pois, a busca de critérios ou parâmetros definidores das competências tributáveis em normas que não sejam da própria Constituição” (BARRETO, 2005, p. 25).

Nesse sentido, a competência constitucional deve ser lida em conformidade a sua rigidez, ou seja, não podendo ser modificada ou enfrentada por qualquer outro texto infraconstitucional. Igualmente, essa rigidez é vista no próprio sistema de partilha das outorgas de competências nacionais, onde a cada ente é atribuído, taxativamente, o dever de instituir determinado imposto.

³ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1988).

Defende Tomé (2018) que essa rigidez decorre do princípio federativo e da autonomia municipal e distrital, de modo que, a violação ao preceito que reserva a determinado ente o poder de tributar sobre certo tributo, pode causar prejuízos ao próprio pacto federativo, em especial, a considerar autonomia financeira como peça essencial a harmonia entre os entes da Federação.

Tal entendimento é amparado nas lições trazidas por Carrazza (2017, p. 594) onde afirma que a “delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e do Distrito Federal”.

Portanto, a rigorosidade em demarcação e limitação da competência voltada à instituição de tributos, para Lima (2019), buscou não somente consagrar a isonomia e autonomia dos entes federados, mas, evitar a pluratributação e os conflitos de competência.

Nesse sentido, Aires F. Barreto sintetizou a outorga constitucional e sua rigidez da seguinte maneira:

- a) o âmbito de todas e de cada uma das competências tributárias titularizadas pelas pessoas políticas é preciso e esgotantemente balizado pela Constituição Federal, de tal modo que seu exercício está rigorosa e completamente circunscrito pelos seus princípios e normas;
- b) toda competência tributária está prevista na Constituição Federal; é explícita e discriminadamente conferida, de modo privativo, a uma determinada pessoa política, ou seja, é atribuída a uma delas de modo exclusivo (é, pois, excludente das demais);
- c) a discriminação de competência é regida, isto é, não pode ser modificada por nenhuma outra norma infraconstitucional (BARRETO, 2005, p. 26).

Competência para tributar, portanto, reporta-se a outorga constitucional de legislar e instituir determinado tributo, e por subsequência, de regulamentá-lo. Denota-se que a competência mencionada, aos moldes do art. 6º do Código Tributário Nacional (CTN),⁴ diz respeito à “competência legislativa plena”, cabendo ao ente editar as normas gerais e específicas sobre a matéria, ressalvadas as limitações contidas na própria Constituição Federal, nas Constituições Estaduais, nas Leis Orgânicas e no CTN:

Assim, a luz dos ensinamentos de Carrazza (2017, p. 597), a competência tributária é “a possibilidade jurídica de criar, *in abstrato*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

⁴ Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei (BRASIL, 1966).

Igualmente aos entes políticos receptores da outorga da competência de criação de tributos, podem, observando as demais normas constitucionais, aumentar, minorar, remitir, isentar, parcelar, anistiar as infrações fiscais, e inclusive, optar por não criar, assim aponta Lima (2019). Quanto à última parte, a competência, pode ser exercida a qualquer tempo, e seu não exercício não implica em perda da possibilidade de fazê-lo, ou sequer significa que possa ser transferida tal responsabilidade a outra pessoa jurídica direito público, conforme ensina Paulsen (2020).

Demais disso, na concepção de Hamilton Dias de Souza (1993), a partilha e discriminação de competências ocorrem por alusão a certos campos econômicos, que correspondem aos pressupostos de cada tributo. No caso dos impostos, a Constituição Federal executou divisão categórica de fatos jurídicos entre os entes políticos, a arrolar os impostos de forma a fixar situações em que o legislativo de cada ente estaria autorizado a disciplinar, assim assevera LIMA (2019).

Acerca disso, pontuam Carrazza (2017) e Lima (2019) que a partilha de competência para criação dos impostos se deu em acordo a dois critérios: um material e outro territorial, o primeiro, no qual o constituinte de 88 havia traçado a regra-matriz de incidência de impostos, a descrever os fatos que podem ser colocados como hipóteses de incidência; e o segundo, pelo qual, é utilizado para discriminar as competências tributárias em matéria de imposto, a estabelecer que as leis editadas pelos entes políticos para tributação somente valeriam sobre fatos ocorridos no território do ente que as editou.

Diante de tais lições, o constituinte de 88 outorgou aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN). Dessa maneira, caberá aos Municípios à criação do ISSQN sobre os fatos abrangidos pelo conceito de serviço, que conforme já apontado, não abarca todo e qualquer serviço, mas apenas aquele tributável.

Portanto, é imprescindível para indicação da competência do ISSQN, o entendimento do que seria um serviço tributável. Além da definição já elaborada, Aires F. Barreto (2005, p. 35), ensina que, comprehende o conceito de serviço tributável: “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”, a qual, será debruçada em capítulo posterior.

Menciona-se que, no julgamento do RE n.º 651.703, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o conceito de serviço deverá ser visto além do conceito civilista de prestação de serviços, consistente em obrigações “de fazer”. Paulsen (2020, p. 124), em análise ao *decisum*, afirma que o conceito abrangeia também o “oferecimento de uma utilidade para

outrem, a partir do conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo esta conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. Dessa maneira o legislador poderia incluir na lista serviços tributáveis diversas outras atividades econômicas que, de modo diverso, ficariam sem tributação.

Rememora-se que há serviços excluídos da possibilidade de tributação pelo ISSQN, a citar: os serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação; os serviços públicos típicos, pelos quais, a própria Constituição de 88 atribui imunidade; a exportação de serviços; nas relações de emprego; sobre valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários; valor depósitos bancários; e sobre o principal, juros e acréscimos moratórios relativos à operação de créditos, conforme alude Paulsen (2020).

Ainda, o texto constitucional, ao atribuir aos municípios a competência para legislar acerca do ISSQN, igualmente, exigiu a intermediação por lei complementar, a, conforme elucida Paulsen (2020), compelir o legislativo a tarefa de atribuir quais os serviços que ensejarão a instituição do imposto por parte dos Municípios. Entretanto, anterior ao entendimento da Lei Complementar enquanto norma geral de aplicação do ISSQN, é necessário rememorar as lições de Hamilton Dias (1993) e entender o “campo econômico” de aplicação do ISSQN, a luz de sua regra matriz de incidência tributária.

2.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

A regra matriz de incidência tributária (RMIT) é a responsável pela indicação das prescrições normativas que conjugadas ao plano material formam as regras de incidência dos impostos. Na concepção de Fortes, a regra matriz de incidência tributária (RMIT) pode ser conceituada da seguinte maneira:

[...] é a norma jurídica que prescreve a incidência tributária. O seu antecedente descreve um fato lícito com conteúdo econômico e seu consequente estabelece uma relação jurídica que tem por sujeito ativo o Estado, ou quem lhe faças as vezes. O sujeito passivo desta relação será uma pessoa física ou jurídica, acometida do dever jurídico de prestar o objeto, qual seja, entregar uma certa quantia em dinheiro. Esta relação é designada por relação jurídica tributária. Trata-se de nome primária (dispositiva), de conduta, geral e abstrata (FORTES, 2009, p. 36).

Observa-se que a regra matriz se forma através de dois elementos principais, o antecedente, que nas reflexões de Carvalho (2012), configura-se enquanto a “hipótese” que descreve o comportamento, um dever-ser, que se vincula ao segundo elemento; o consequente, responsável pelo estabelecimento da relação fisco-contribuinte.

Não obstante, relata Silva (2017), que o antecedente comporta um elemento material, condicionado ao comportamento humano, o qual está diretamente ligado a um critério temporal e espacial de incidência. E igualmente, por ser o consequente o responsável pelo estabelecimento de uma relação fisco-contribuinte, que, este é formado por um critério pessoal, onde encontram-se as definições de sujeito ativo e passivo, e um critério quantitativo, onde haverá a representação financeira do imposto por meio da definição da base cálculo e sua alíquota. Para Fortes, o critério espacial e temporal pode ser analisado em duas formas:

i) o tempo (instante, momento) em que determinado fato deverá ocorrer para que o fato seja incluído na classe conotada pela hipótese, que designaremos de tempo para o fato ou; ii) o momento em que se considera ocorrido o fato na hipótese, ou tempo no fato. [...] O critério material da hipótese normativa seleciona, dentre todas as ações possíveis de serem realizadas, as juridicamente relevantes. Da mesma maneira, o tempo para o fato seleciona, dentre todos os momentos em que a hipótese normativa pode realizar-se, aqueles juridicamente relevantes [...] Por outro lado, o tempo no fato será aqui entendido como o tempo em que se deve considerar ocorrida a hipótese de incidência tributária. O tempo no fato geralmente aparece nos enunciados prescritivos em locuções como ‘considera-se ocorrido o fato gerado em momento x’ [...] (FORTES, 2009, p. 37).

Segundo Fortes (2009, p. 38-39) igual raciocínio aplica-se ao critério espacial: o i) o espaço para fato, que como ocorre no critério temporal, há indicação de lugares “que uma materialidade deva ocorrer para que o fato seja incluído na classe conotada pelo antecedente”, ou seja, uma ação só seria conotada na Regra Matriz se ocorrer em determinados lugares, a exemplificar: estacionar não gera multa, mas, estacionar em local proibido gera; e o ii) espaço no fato, onde é informado o local em que o fato considera-se ocorrido.

No caso do consequente (tese), ocorre à relação fisco-contribuinte, onde há indicação do pressuposto pessoal, de um lado, o sujeito ativo, sendo esse o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, conforme evoca Carvalho (2004); e do outro, o sujeito passivo, como pessoa de quem se é exigido à obrigação, onde, a luz do art. 121 do Código Tributário Nacional, chama-se de contribuinte ou responsável, a admitir, também, a modalidade por substituição.

Ainda no consequente, há o critério quantitativo, representado pela base de cálculo, que, para Carvalho (2004), teria três funções: i) medir as proporções do fato, ii) compor a específica determinação da dívida e iii) conformar, infirmar e afirmar o verdadeiro critério material, unindo-se a base de cálculo há uma alíquota definida; que juntas buscariam a geração da dívida tributária (FORTES, 2009).

No caso o imposto em estudo (ISSQN), conforme anteriormente abordado, é a Constituição Federal quem atribuiu tracejado lógico da estrutura da incidência, nestes termos,

conquanto ao aspecto material, que é o revelador do núcleo da regra-matriz e responsável pela indicação do fato tributável, identifica-se pela presença de um verbo e seu complemento, no caso, tem-se o verbo “prestar”, complementado pelo termo “serviço”.

No tocante a esse último, e conforme já apontado, necessário entender a diferença do serviço como “todo”, do serviço tributável, que pelas lições de Barreto (2005, p. 35), este definiu como: “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.

Neste ponto, há se apontar os dizeres de GRUPENMACHER:

[..] prestação de serviços, enquanto fato jurídico-tributário, só tem aptidão de desencadear o fenômeno da incidência se considerada uma atividade-fim, de uma dada relação contratual de natureza privada, cujo objeto é o fornecimento de utilidade material ou imaterial obtida pelo desempenho de um esforço físico ou intelectual (GRUPENMACHER., 2014, p. 84).

Outro ponto a ser observado quanto ao aspecto material, é a diferenciação entre “disponibilizar” e “prestar” serviço, para Fortes (2009), a hipótese de incidência só se verifica no mundo real diante do exercício da atividade (do verbo), que constitui um prover, em sentido de fornecer serviço, onde deve-se atentar, que a efetividade da atividade exercida em favor de outrem resulta, por vezes, na própria colocação do serviço a disposição desse. Nesse sentido, Carrazza (2005, p. 31), elucida que: “[...] o ISS incide sobre o fato da prestação de serviço. E um serviço só está prestado quando é posto à disposição do contratante, isto é, do tomador [...]”.

No aspecto temporal, ocorre a indicação do momento que reportar-se o fato jurídico-tributário pelo sujeito passivo, que no caso do ISSQN, para Grupenmacher deve-se:

[...] considerar o comportamento identificado no critério material da respectiva regra-matriz de incidência, qual seja, o comportamento prestar serviço para fins da definição da coordenada do tempo do mencionado fato, o que deverá ser considerado por ocasião da conclusão da obrigação de fazer, objeto do referido comportamento (GRUPENMACHER, 2014, p. 99).

Assim, o aspecto temporal é revelado pelo fato jurídico completo e perfeitamente finalizado, não havendo relevância jurídica a prestação não-concluída, que não pode ser confundida com o nascimento da obrigação tributária, uma vez que “a relação jurídica somente surge após ser vertida em linguagem competente [...]” (SILVA, 2017, s/p).

Complementa Silva (2017) que, para a análise do ISS, considera-se o evento “prestar serviço” como indicador do “tempo no fato” (aqui se rememora as lições de Fortes anteriormente apontadas). Quando o fato é “vertido em linguagem competente: prestar serviço,

dentre aqueles previstos na Lei Complementar n.º 116/2003, é que se considera ocorrido o fato gerador e permitido a instauração da relação jurídica-tributária [...]” (SILVA, 2017, s/p).

A finalizar o elemento antecedente, o aspecto espacial diverge-se nas doutrinas, isso, pois, conforme aponta Grupenmacher (2014), o local onde se reporta ocorrido o fato jurídico tributável poderá, ou não, estar condicionado na lei instituidora do ISS, e na hipótese negativa, deve-se buscar base no texto constitucional, onde o critério espacial do ISS seria o local que se ultimou a prestação.

Contudo, diante de tal definição, usualmente ocorre de dois municípios tenham interesse em tributar o mesmo fato-jurídico, postura que “afronta os princípios da capacidade contributiva e da vedação de cobrança de tributo com efeito de confisco, agride o princípio da territorialidade da lei [...]” (GRUPENMACHER, 2014, p. 86).

Completa Grupenmacher (2014, p. 86), que diante da territorialidade, não é admissível que municípios diversos pretendam tributar prestações de serviços não realizados dentro do seu espaço territorial. Para esclarecer a controvérsia, o Decreto-Lei n. 406/68 dispunha em seu art. 12 que “Considera-se local da prestação do serviço: a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador. b) no caso da construção civil o local em que se efetuar a prestação [...]” (BRASIL, 1968, *online*).

Logo após isso, a Lei Complementar n.º 116/03, no seu art. 3º, “a”, manteve o descrito pelo texto anterior, somente a realizar alguns acréscimos, pelos quais definem o critério espacial como o local do estabelecimento prestador, e subsidiariamente, o domicilio do prestador; no caso de importação de serviços, o local do estabelecimento tomador ou intermediário; e não se tratando das hipóteses contidas no referido artigo, o local da prestação de serviço.

Observa-se que, conforme elucida Silva (2017), a referida distribuição do critério material pela Lei Complementar n.º 116/03 violou o primado constitucional da fixação do critério espacial como a circunscrição do Município onde se concluiu e consumou o fato tributário. Sobre isso ensina Carrazza (2002, p. 609):

Impõe-se, pois, urgente reposição do único critério que parece prestigiado pela Constituição, qual seja, a de que o local da prestação é o do Município onde se conclui, onde se consuma o fato tributário, é dizer, onde se produzem os resultados da prestação do serviço. Se o fato tributável só ocorrer no momento da consumação do serviço, ou seja, no ápice da produção dos efeitos que lhe são próprios, parece ser necessário concluir que o Município competente seja o do lugar onde forem eles produzidos, executados, consumados.

Em mesmo sentido, Fortes (2009) aponta que utilização de tal critério espacial ao ISS, tem base numa versão mitigada da teoria “*lex domicilli*”, pela qual indica que apesar de haver

coincidências a princípio, o âmbito da territorialidade e critério espacial nem sempre serão iguais, onde “o âmbito de validade territorial da norma tributária pode, por diversos motivos, ser reduzido ou expandido, o que ocorre por exemplo, com o IPTU [...]” (FORTES, 2009, p. 140).

Por sua vez, quanto ao elemento consequente, no critério pessoal há indicação do Sujeito Ativo, no caso, o Município onde ocorre o fato jurídico-tributário, aqui a incluir o Distrito Federal ou a União em Territórios, caso estes não forem divididos em Municípios, à luz do art. 147 da Constituição Federal de 1988.

Neste ponto importa esclarecer que quanto aos serviços importados, há diferenciações no tocante ao sujeito ativo responsável pelo seu recolhimento: se o serviço for prestado no exterior, contudo seus efeitos ocorrem no Brasil, há a incidência do ISS, que será recolhido pelo Município onde se localize o tomador do serviço.

Quanto ao sujeito passivo, majoritariamente, considera-se como o prestador do serviço, em que pese às legislações municipais assumir a hipótese da substituição tributária, destaca-se, igualmente, quanto ao ISS – Importação, onde se desenvolve a atividade no exterior, mas seus efeitos ocorrem no Brasil, o sujeito passivo é o Tomador do serviço ou intermediário.

Menciona-se também, que o art. 6º da Lei Complementar n.º 116/03⁵ admite a hipótese de terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação ser responsável pelo pagamento do imposto.

A encerrar o elemento consequente, o critério quantitativo do ISSQN é formado pela Base de Cálculo, que segundo o art. 7º da LC n. 116/2003 define-se pelo preço do serviço, onde na concepção de Bernardo Ribeiro Moraes (1984, p. 518):

[...] vem a ser a expressão monetária do valor do respectivo serviço. É o valor do bem imaterial (serviço) expresso (traduzido) em dinheiro (moeda). Preço do serviço é, pois, a expressão monetária do valor auferido, imediata ou diferida, pela remuneração ou retribuição do bem imaterial (serviço) oferecido (prestado, vendido).

Segundo Fortes (2009), nos serviços pagos por meio de financiamento por terceiros (instituições financeira, por exemplo) ou sem intervenção de terceiros, em interpretação análoga ao que ocorre com o ICMS, não se valerá a incidência de acréscimos legais sobre a base de cálculo do referido imposto, isso, pois, “o modo pelo qual este preço se forma e a

⁵ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais (BRASIL, 2003).

eventual diferença de preços conforme a operação se dê a vista ou a prazo não é motivo para descharacterizar o pagamento como retribuição pelo serviço [...]” (FORTES, 2009, p. 179).

Em mesmo sentido, excluem-se da base de cálculo do ISS os valores de materiais empregados ao serviço a ser prestado, uma vez que, conforme elucida Fortes (2009), esses representam entradas que não correspondem às receitas originalmente do serviço.

Por último, quanto à alíquota do ISS destaca-se que, anteriormente, a Emenda Constitucional 37 impôs a observância de alíquota mínima de 2% (dois por cento) para os serviços descritos nos itens 32 a 34 da lista do Decreto-Lei n.º 406/68. Com advento da Lei Complementar n.º 116/03 foi estabelecido apenas o patamar máximo de 5% (cinco por cento), deixando de apontar o mínimo, a violar o inciso I, §3º do art. 156 da Constituição Federal,⁶ pelo qual só fora positivado posteriormente pelo art. 8º - A, incluso pela LC n.º 157/2016 a retomar o patamar mínimo de 2%.

2.3 A LEI COMPLEMENTAR N° 116/2003 COMO NORMA GERAL DO ISS

Conforme é sabido, o constituinte de 88 outorgou a competência para instituir o ISS aos Municípios, entretanto, disciplinou que tais serviços seriam definidos a partir de lei complementar, hoje, disciplinados pela LC n.º 116/2003, que veio em substituição ao Decreto Lei n.º 406/68, a veicular uma nova e mais atualizada lista de situações passíveis de tributação pelo ISS, que passaram a serem divididos mais minuciosamente, em subitens, com diferenciações de gênero e espécie, a contrapor a mera divisão por itens postos na lista anterior.

Ademais, conforme aponta Vianna (2009, p. 280), a Lei Complementar n.º 116/03, também passou a identificar o “arquétipo genérico do ISS, definindo os sujeitos ativo e passivo, os possíveis responsáveis, além dos critérios temporal, espacial, material e quantitativo”, esses já debruçados anteriormente. Em mesmo norte, relembra Lima (2019) que a lei complementar também veio a fixar a incidência do ISS-Importação em seu art. 1º, §1º, e da não incidência do ISS – Exportação, a ressalvar, os fatos executados em territórios nacionais, ainda que os efeitos sejam sentidos no exterior (art. 2º, I, parágrafo único).

Além disso, a LC n.º 116/03, trouxe definição do local do estabelecimento prestador (art. 4º), bem como, o estabeleceu como regra para o critério espacial da RMIT do ISS, e subsidiariamente, o domicílio do prestador (art. 3º), e outras exceções, como forma de

⁶ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas. (BRASIL, 1988).

“dirimir os conflitos de competência existentes entre os Municípios enquanto vigia o DL n. 406/1968” (LIMA, 2019, p. 75).

Sobre tal tema, ainda pontua Lima (2019), que tais exceções buscaram seguir uma lógica clara, em razão do fato que os serviços ali elencados só poderiam ser prestados *in loco*, pelos quais, consequentemente, seriam atribuídos ao Município competente, enquanto os demais serviços constantes na lista anexa e não postos como as exceções do art. 3º, corresponderiam às atividades desenvolvidas a partir do estabelecimento do contribuinte.

Rememora Lima (2019) que, desde então a LC n.º 116/03 sofreu alterações, a exemplo da LC n.º 157/2016, que estabeleceu alíquota mínima de 2% ao ISS, bem como, alterou e incluiu novos subitens a lista anexa de serviços, a citar: “i) o armazenamento ou hospedagem de dados, [...] e congêneres; ii) elaboração de programas de computadores [...]; iii) a inserção de textos, [...] materiais de propaganda e publicidade [...]” (LIMA, 2019, p. 76)

Em síntese, a LC n.º 116/03 pode ser vista como marco direcional da cobrança do ISS pelos Municípios, todavia, a sua aplicação ainda é alvo de divergentes posições, inclusive acerca da própria (in)constitucionalidade da lei.

A primeira delas está na própria definição da função da lei complementar para os estudos constitucionais-tributários, isso, pois, conforme define Lima (2019), as leis complementares são espécies legislativas cuja elaboração faz parte do processo legislativo brasileiro, devendo ser aprovadas por maioria absoluta no Congresso Nacional, e que se presta a complementar a própria Constituição, nas formas estabelecidas por essa.

Inclusive, no tocante ao ISS, o próprio art. 156 da Constituição, atribui a lei complementar a responsabilidade de “fixar suas alíquotas mínimas e máximas, excluir de sua incidência as exportações de serviços para o exterior, bem como regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados” (LIMA, 2019, p. 79).

A problemática encontra-se quanto à leitura conjunta ao art. 146 da Constituição Federal, que ao atribuir as competências da lei complementar, fez surgir, em matéria tributária-constitucional, a dúvida se o texto constitucional atribui duas ou três funções (i. de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; ii. de estabelecer normas gerais nas matérias que determina; iii. dispor sobre conflitos de competência; iv. ou se um dessas hipóteses já englobaria outras), a serem desempenhadas por meio de lei complementar.

Disso surgem duas correntes, a “tricotômica”, onde, diante de uma interpretação literal do dispositivo constitucional, afirma caber à Lei complementar três funções descritas pelo art. 146, sendo, portanto, responsável por legislar sobre toda legislação tributária, situação na qual

aponta Lima (2019) poderia ocasionar a violação dos princípios basilares tributários: o federativo e o da autonomia dos Municípios.

Em contrapartida, a teoria “dicotômica”, considera que o texto constitucional atribui apenas duas funções a lei complementar (dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regulação dos limites constitucionais ao poder de tributar), no qual, em que pese não defluir “naturalmente da mera leitura do referido dispositivo constitucional, mas que, originado de uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988, visa prestigiar os princípios federativo e da autonomia municipal” (LIMA, 2019, p. 82), onde, por lógica, apontaria a inconstitucionalidade da LC n.º 116/03, uma vez que essa atribui a própria regra matriz de incidência tributária do ISS. Sobre esse tema, assim esclarece Grupenmacher (2014, p. 81-82):

A corrente dicotômica é, pois, a de que de fato realiza os ideais do Estado Democrático de Direito, já que impede que a União enquanto nação brasileira, sob a justificativa de editar normas gerais de direito tributário para solucionar conflitos de competência, possa afrontara a repartição constitucional de competências. [...] Tal afirmação se adequa, com perfeição, ao objeto do presente estudo, já que, há muito, as leis complementares que estabelecem normas em matéria de ISS e disciplinam-lhe os conflitos de competência extrapolam sua função, subvertendo regras constitucionais previamente estabelecidas [...].

Outra questão a ser apurada sobre a LC n.º 116/03, é que, de fato, a lei não trouxe nenhuma conceituação do que seriam serviços tributáveis, ao invés disso, apresentou o rol, em lista anexa, de serviços passíveis de tributação pelos Municípios, inclusive, conforme aponta Tomé (2018), de atividades que não constituem serviços em se, alguns já apontados como impossíveis de aplicação do ISS pelo Superior Tribunal de Justiça,⁷ casos que acaloram ainda mais as divergências sobre o fato da lista ser meramente algo exemplificativo ou, por outro lado, ser taxativa aos Municípios.

Os defensores da Taxatividade, como elucida ATALIBA (1971), defendem ser de responsabilidade da LC definir os fatos geradores passíveis de tributação pelos municípios, podendo essa, indicar quaisquer serviços, desde que não contraponham a própria Constituição Federal, cabendo a municipalidade apenas realizar a criação do tributo de acordo com aqueles apresentados na lista. Portanto, conforme aponta Paulsen (2017) tal corrente, entende que a característica taxativa da lei complementar adviria da própria constituição, através do que elucida o art. 156, III.

⁷ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENSA NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. [...] (BRASIL, 2015)

Noutro norte a teoria exemplificativa da LC, conforme Tomé (2018), defende que a lista serviços anexa a lei complementar não se exaure em se, portanto, para os Municípios seria apenas um indicativo, que não busca restringir a competência tributária outorgada pela Constituição, no qual, com exceções daqueles limitados pela própria Carta Magna de 88, todos os serviços considerados tributáveis poderão ser alcançados pela tributação municipal. Nesse ponto, aponta Chiesa (2003, p. 53):

Defendemos que a lei infraconstitucional, ainda que seja complementar, não pode limitar a atuação do legislador municipal, pois isso implicaria violação ao princípio da autonomia dos Municípios. Admitir que a lei complementar possa apontar os serviços que poderão ser tributados por meio do ISS, é transferir para o Congresso Nacional o poder definir, por meio de lei infraconstitucional, o campo de atuação dos Municípios no tocante a esse imposto [...].

Acalentando-se as discussões, ao menos quanto à jurisprudência, o conflito entre as duas correntes encontra-se menos denso, o próprio Supremo Tribunal Federal,⁸ há muito tempo, apontam pela taxatividade da lista, contudo, a permitir interpretação extensiva de seus itens.

Findados os apontamentos acerca das características gerais acerca do ISS, denota-se ser de extrema importância para a incidência do imposto, a conceituação do que seria um “serviço tributável” constitucionalmente, uma vez ser esse o cerne da materialidade da incidência do ISS.

⁸ [...] III. A lista a que se referem o art. 24, II, da Constituição, e 8º do Decreto-Lei n. 83/69 é taxativa [...], embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica. IV. Recurso extraordinário não conhecido (BRASIL, 1973, p. 1350-1351)

3 O CONCEITO DE SERVIÇO PARA O DIREITO

Não obstante ao conceito de serviço tributável elaborado por Barreto (2005), e apontado no capítulo anterior, é certo que o constituinte de 88 ao outorgar a competência aos municípios para tributar “serviços de qualquer natureza”, deixou de evidenciar o que se encaixaria enquanto serviço passível de tributação.

O texto constitucional contido no art. 156, III limitou-se a determinar que os “serviços de qualquer natureza” fossem definidos por meio da Lei Complementar, e quanto a isso, igualmente, a norma infraconstitucional apenas definiu os traçados para aplicação do imposto, inclusive, a demarcar quais serviços seriam possíveis de tributação, contudo, sem atribuir um conceito a noção do que seria um serviço tributável.

Quanto a isso, acredita-se que não seria função da norma complementar dar significado ao termo “serviço”, isso, pois, como comprehende Grupenmacher (2014), apesar de “definição” (conforme aponta o texto constitucional) e “conceito” serem por vezes empregados como iguais, gramaticalmente esses não detém o mesmo significado, para Grupenmacher:

Conceito é a compreensão que alguém tem uma palavra; noção, concepção, ideia. E, deste modo, da interpretação sistemática das normas constitucionais, extraem-se os conceitos dos termos e expressões que compõem o critério material das regras-matrizes de incidência dos impostos insertados na competência impositiva de cada uma das pessoas políticas de Direito Público. Ao estabeleceu os conceitos constitucionais, o constituinte limitou a atividade do legislador ordinário quanto ao campo material dos tributos, quando da sua instituição por lei ordinária ou complementar. Já *definição*, usualmente estabelecida em nível infraconstitucional, é a operação linguística que busca a determinação clara e precisa de um conceito ou de um objeto (GRUPENMACHER, 2014, p. 85).

Todavia, mesmo diante dessa falta conceitual, o signo “serviço” demonstra-se ser o ponto central das discussões acerca da incidência ou não do ISS, cabendo ao intérprete à função de analisar sua aplicação a cada caso, mesmo apesar de Barreto (2005) assinalar que tal atribuição não seria de liberdade do intérprete, estando este apenas condicionado ao contexto constitucional.

Ainda assim, para análise do objeto do presente trabalho, será necessário aventurar-se nos diferentes olhares de aplicabilidade do signo “serviço”, em busca de melhor entender o posicionamento perfilhado pelo STF no julgamento do n.º 603.136, e a partir disso, questionar ou não sua assertividade.

3.1 O SERVIÇO NO DIREITO PRIVADO

A *priori*, esclarece Machado (2004) que todo conceito sempre oferecerá margem de imprecisão, quedando-se vagos ou ambíguos, sendo impossível existirem conceitos exatos, contudo, ainda assim, primordiais para acepção adequada da norma.

A partir disso, tem-se que a definição do termo “serviço”, conforme aponta Silva (2014), origina-se do latim *servitium*, a representar a ação de servir, sendo, portanto, um produto de atividade humana destinado a satisfazer outrem, e, assim, sem ostentar aspecto material.

Maria Helena Diniz, no que lhe concerne, ensina que serviço significa “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva” (DINIZ, 1998, p. 311), a complementar essa compreensão, De Plácido e Silva assim define:

Extensivamente, porém, a expressão designa hoje o próprio trabalho a ser executado, ou que se executou, definindo a obra, o exercício do ofício, o expediente, o mister, a tarefa, a ocupação ou a função.

Por essa forma, constitui serviço não somente o desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material (SILVA, 1987, p. 215).

No Código Civil, o art. 594, no capítulo Da Prestação de Serviço, assim indica: “Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (BRASIL, 2002), no tocante ao Código de Defesa do Consumidor, o art. 3º, §2º, esclarece que serviço, é “qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e secundária, salvo as decorrentes de caráter trabalhista” (BRASIL, 1990).

Compreende-se, portanto, sob uma ótica do Direito Privado, que serviço está diretamente interligado a uma prestação de fazer, conforme assevera Pontes de Miranda (2012), o serviço consistiria em qualquer tipo de prestação de fazer, igualmente, assim complementa Santos:

“O sentido literal” extraível dos “usos linguísticos especiais” (linguagem jurídica) – ponto de partida do interprete para construção do significado contido no signo “serviço” constante no art. 156, III da CF/88, afasta, portanto, inicialmente, qualquer pretensão de atribuir ao referido signo fatos que traduzam obrigações de dar (SANTOS, 2019, p. 163).

Inclusive, aponta Lima (2019) que o próprio Código Civil regula figuras contratuais típicas da prestação de serviços, como a empreitada (art. 623), a comissão (art. 703), a agência e distribuição (art. 717), entre outros, os quais todas possuem natureza jurídica de trabalho (obrigação de fazer).

É justamente a seguir esse entendimento, que doutrinadores como Barreto (2005), afirma com veemência que o conceito de serviço tributável é um conceito de Direito Privado, sendo indispensável olhar as definições de serviço para o direito privado para poder reconhecer a precisa configuração da competência outorgada pela Constituição Federal aos municípios:

É no interior dos lindes desse conceito no Direito Privado que se enclausura a esfera da competência dos Municípios para tributação dos serviços de qualquer natureza, dado que foi por ele que a CF, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou (BARRETO, 2005, p. 33).

Neste norte, Lima (2019) aponta que, no caso, o Poder Constituinte utilizou-se do termo serviço, alusivo ao Direito Privado, e não realizando nenhuma outra definição específica ou diversa na Constituição, presume-se que houve o aceite e utilização do uso linguístico do termo nos moldes originalmente encontrados no Direito Privado.

Em mesmo sentido, comprehende Fernanda Antonello (2008) que ao inserir a expressão “serviços” no art.156, III, a própria Constituição adotou o conceito de serviços do Direito Privado, alinhando-o com o da Economia, e que tal definição não poderia ser alterada pela lei tributária.

Sobre isso, afirma Barreto (2005), que sendo a competência outorgada pela própria Constituição, conclui-se que os conceitos jurídicos utilizados pela mesma, para definir os limites das competências, não podem ser alterados pelo legislador ordinário ou complementar.

Em razão disso, foi que o próprio sistema tributário, pelo art. 110 do CTN,⁹ estabeleceu que a lei tributária não pudesse alterar a definição, conteúdo ou alcance de institutos, conceitos e formas do Direito Privado utilizados pela Constituição Federal. Entretanto, acerca disso, alerta Barreto (2005, p. 34):

A regra interpretativa do art. 110 do CTN, não é a fonte jurídica inicial dessa vedação: ela veicula, tão-só, de forma expressa, uma implicação necessária e inafastável do próprio sistema constitucional, que, por sua autoridade, exige ser prestigiado.

Machado (2004) afirma que a existência de tal dispositivo é desnecessária, uma vez que, com sua existência, ou sem, deverá o legislador obrigatoriamente observar os preceitos contidos na Constituição Federal em matéria tributária, uma vez que a “alteração de qualquer conceito albergado por qualquer nome implica alteração dessa norma. Se o legislador altera

⁹ 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 (BRASIL, 1966).

um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição” (MACHADO, 2004, p. 12).

A título de curiosidade, menciona-se que em entendimento antigo, perfilado no RE n.º 112.947, o STF, nas palavras do Min. Rel. Carlos Madeira, havia entendido que em matéria Tributária, não haveria obrigação de recepção de conceitos do Direito Privado, devendo haver uma filtragem pela perspectiva econômica (BRASIL, 1987). Tal entender atualmente encontra-se superado em razão do julgamento do RE 116.121, contudo, a época, assim manifestou o relator:

Não há, porém, recepção plena de um conceito de direito privado, nem da regulação pertinente a esse direito, pois a referência a ele é feita, em direito tributário, *utilitaria causa*. [...] Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar uma índice de capacidade econômica, ou de capacidade contributiva e assim, considerando a operação como um fato econômico, despido de todo o formalismo e de todas as aparências, vai ali buscar ou verificar a realidade econômica subjacente, através do exame da circulação de riqueza que se operou [...] (BRASIL, 2000).

Igualmente, o Ministro Joaquim Barbosa, no bojo do julgamento do RE n.º 547.245 alegou que o conceito de serviço não advinha propriamente do Direito Civil, e portando do Direito Privado:

Ainda nos termos do que sustentado, este conceito seria oriundo do direito civil e temperado pelo uso e aceitação constantes no passar do tempo. Por questões de segurança jurídica e de isonomia, a identidade do conceito de serviços de qualquer natureza, tal como arraigada na experiência jurídica pátria, deveria ser mantida. Em que pesa a argumentação, dela não compartilho. [...] O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam serviços (arts. 593-609 da Lei 10.406/2002). O código Civil anterior utilizava a expressão locação de serviços sem, contudo, trazer qualquer elemento para estipulação do conceito [...] Como se vê, ainda que “prestação de serviços” se limitasse à “obrigação de fazer marcada pelo esforço humano empreendido em benefício de outrem”, em interpretação baseada no texto do Código Civil, a expressão não é unívoca se considerada a estipulação legal no seio das relações privadas de consumo. E tal estipulação legal é constitucional, como decidiu esta Corte por ocasião do julgamento da ADI 2.591. Ainda que se socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como dogmática e jurisprudência, não é possível identificar conceito **incontrovertido, imutável ou invencível** para serviços de qualquer natureza. (grifos no original) (BRASIL, 2009b).

Sobre tal tema, compreendeu Bastos (2017) que é relevante a problematização de classificação de serviços somente conforme advindo do Direito Privado, devendo primordialmente garantir argumentos com respaldo na CF/88, não havendo assim, necessária incorporação do conceito civilista.

3.2 O SERVIÇO NO DIREITO PÚBLICO

A construção de um conceito de serviço à luz do Direito Pùblico, em especial a definição de serviço passível de tributação, ou serviço tributável, no tocante aos estudos sobre o ISSQN, deverá ser feito sob o crivo do Direito Constitucional, conforme explica Ataliba e Barreto (1990, p. 52): “é a partir desse conceito que se pode chegar ao de ‘serviço tributável’, ou seja, a determinação daquele campo demarcado por este conceito, juridicamente qualificado – pela Constituição – como passível de sofrer tributação”.

Em mesmo norte, assim comprehende Santos (2019, p. 169) que “a análise do art. 156, III da Constituição de 1988 deve ser procedida, portanto, sempre à luz do próprio texto constitucional, de forma sistemática, com estrita observância dos princípios e regras constitucionais”.

Isso, pois, quando do estudo do conceito de “serviço” isoladamente por outros ramos do Direito Pùblico, como o Direito Tributário ou Direito Administrativo, acabam sempre por beber da fonte original advinda da própria Constituição, afinal, esta é a que da norte a todas demais leis:

O serviço quando analisado sob a ótica do Direito Tributário é o fato gerador do Imposto Sobre Serviços – ISS. Este imposto remonta a época do Egito e da Roma antiga quando já se podiam encontrar indícios da existência de imposto que recaia sobre os serviços. [...] Atualmente o ISS tem previsão constitucional no art. 156, III, da CRFB/88 (SILVA, 2014, p. 5).

Contudo, conforme exposto, decerto é que a Constituição Federal em momento algum trouxe uma conceituação exata do que seria “serviço” para fins do ISSQN, a deixar em aberto às possibilidades de análise constitucional do que seria o serviço passível de tributação.

Nessa toada, o questionamento que deve ser preenchido é o do que seria um serviço tributável? Doutrinariamente, a resposta para tal quesito já fora debruçada por diversos autores. Um dos maiores estudiosos do tema fora Aires F. Barreto, que conforme apontado no capítulo anterior definiu o serviço tributável como: “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo” (BARRETO, 2005, p. 35).

A angariar-se nas raízes postas por Barreto, Santos, igualmente, propõe como um conceito constitucional de serviço tributável:

[...] o esforço humano consistente em uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico, produzido em favor de terceiro, como atividade-fim, em caráter autônomo (sem subordinação), de forma onerosa, não compulsório, sob regime de direito privado, não abrangido na esfera de competência de outra pessoa polícia (SANTOS, 2019, p. 185).

Observa-se ser presente nos conceitos postos que, para análise do serviço tributável a luz da Constituição Federal necessita, conforme apontado anteriormente, de uma simbiose com o Direito Civil, uma vez que para os autores termo “serviço” entende-se como uma necessária “obrigação de fazer”, e igualmente, quando lido a luz do art. 110 do CTN, não poderia a lei complementar alterar o conceito de serviço advindo do direito privado e utilizado pela Constituição.

Contudo, não seria qualquer “fazer” que representaria tal conceito, isso, pois, nas palavras de Carvalho (2015, p.794) “prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade”, ou seja, “exige-se, invariavelmente, a presença de duas pessoas diversas (prestador e tomador), não se admitindo a prestação de serviço a si mesmo” (SANTOS, 2019, p. 174/175).

Igualmente, Santos (2019) afirma que essa prestação de serviço a outrem, deverá compreender uma atividade-fim, uma vez que essa é a finalidade da obrigação de fazer, se ocorrer do serviço ser apenas o meio para concretização de algo, não haveria incidência do ISSQN.

Ato contínuo, sobre os conceitos acimados, afirma Santos (2019) que deverá haver na prestação de serviço um conteúdo econômico, em razão do princípio da capacidade contributiva; neste ponto, rememora-se que Barreto igualmente afirmou que “só é serviço tributável, destarte, o esforço humano com conteúdo econômico” (BARRETO, 2005, p. 30).

Destarte, destaca Santos (2019) que o serviço tributável não pode: ser subordinado, pois, assim configura uma relação trabalhista; ser compulsório, vez que não faria sentido a própria Constituição obrigar alguém a agir de certo modo, para, logo após, tributá-lo; e não estar compreendido na competência de outro ente político, como é o caso dos Estados em serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Seguindo outra esteira, aponta Lima (2019), que em outra corrente, há entendimento doutrinário de que a definição de “serviço de qualquer natureza” posto pela Constituição iria além da rigidez exaustiva advinda do direito civil. Tal compreensão baseia-se em soluções advindas da Europa e América Latina, pela experiência extraída dos moldes feitos com imposto sobre valor agregado (IVA), pelo qual “definiu ‘prestaçāo de serviço’ como toda operação onerosa que não seja transmissão de bens” (LIMA, 2019, p. 111).

A seguir essa lógica, autores como Moraes (1975) adotaram a teoria de que serviços para o ISS não incide unicamente sobre a ‘prestaçāo de serviços’, mas sobre ‘serviços de qualquer natureza’, ou seja, os serviços tributáveis pelo ISS seriam aqueles de qualquer forma ou espécie de venda de serviço. Em análise dessa teoria, Lima afirma que:

Para o autor, ‘serviços de qualquer natureza’ seriam todas as atividades que não constituam circulação de mercadorias, isto é, bens corpóreos ou materiais. Objeto do ISS englobaria, assim, não só o simples fornecimento de trabalho, como também a locação de bens móveis e imóveis e a cessão e direitos (LIMA, 2019, p. 112).

Essa teoria é doutrinariamente conhecida como corrente econômica ou extrajurídica. Aponta-se que autores como Barreto, rechaçam tal compreensão, pois “são reflexos da importação das soluções vigorantes no Mercado Comum Europeu, que por óbvio, em nada atinam com o nosso sistema constitucional-tributário” (BARRETO; BARRETO, 2018, p. 175).

Para Fortes, ao tempo que reconhece a importância da tese econômica, também aponta erros em sua execução:

Com razão estão os defensores da tese econômica ao lembrarem que serviço não pode ser confundido com execução de contrato de prestação de serviços, dado existirem atividades que historicamente se subsumem à classe conotada pelo termo que constituem execução de outros tipos contratuais, tais como: transporte, depósito, mandato, agência, corretagem, etc [...] Também a tese econômica tem suas limitações, principalmente por que não existe, em econômica, definição unívoca sobre o que seja serviço, variando a exata delimitação do termo de acordo com a abordagem (FORTES, 2009, p. 79-80).

No tocante a jurisprudência do STF, o tema oscila, uma vez que, já apontado, no julgamento do RE n.º 112.947, em 1987, houve a adoção da teoria econômica, onde a definição de serviço para incidência do ISS não necessariamente estaria vinculada às noções do direito civil, entendimento alterado posteriormente pelo julgamento do RE n.º 116.121 em 2001, que passou a “reconhecer, expressamente, que o conceito de serviço, para fins de incidência do ISS, deveria ser extraído do direito privado, consubstanciado uma típica obrigação de fazer” (SANTOS, 2019, p. 186).

Por fim, mais recentemente em 2016, no julgamento do RE n.º 651.703, o Ministro Relator, Luiz Fux, expressamente ateou-se ao critério econômico, no qual expressou que as premissas constitucionais adotam conceitos próprios, pelo quais não haveria primazia do Direito Privado, e ainda divergiu da posição adotada por muitos autores quanto ao ensinado no art. 110 do CTN.¹⁰

¹⁰ [...] 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. [...] 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. [...] 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 [...] 15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, [...] não é a mais

3.3 O SERVIÇO COMO OBRIGAÇÃO DE FAZER

Ultrapassados as teorias (pública e privada) acerca do conceito do que seria “serviço” para fins de tributação do ISSQN, decerto, em especial a teoria civilista e do direito privado (e incorporado pelo direito constitucional), extraiu-se que o “serviço tributável” estaria interligado a uma obrigação de fazer, assim, só seria serviço para fins do ISS, aqueles advindos do conceito civilista de obrigação de fazer, a excluir a incidência sobre serviços típicos de “obrigação de dar”.

Nas palavras de Barreto (2005, p. 44), “De fato, obrigação de dar jamais pode conduzir à exigência de ISS, porquanto serviço se presta mediante um *facere*. E outras palavras, serviço faz-se, não se dá”. Igualmente, complementa Batista e Neto:

A referida distinção é de salutar importância para identificar se determinar atividade constitui serviço tributável por ISS ou uma obrigação de dar. Se, por exemplo, a atividade é unicamente de venda de uma mercadoria, de entrega, estar-se diante de uma obrigação de dar. No entanto, se é necessária à prestação de um algum trabalho de elaboração de execução de determinada atividade, compreende-se uma obrigação de fazer sobre qual incide o Imposto Sobre Serviços (BATISTA; NETO, 2015, p. 83-84).

Quanto a isso, Barreto (2005), afirma que a distinção entre dar e fazer em matéria de direito é algo simples, para o autor, a obrigação de dar consistiria em uma relação jurídica que impõe ao devedor a entrega de coisa já existente, noutra senda, a obrigação de fazer impõe necessária execução, elaboração, fazimento de algo que para o momento do negócio não existia, assim sendo, um serviço a ser prestado pelo devedor.

Lima complementa tal raciocínio ao explicar que “o ‘dar’, não é característica própria da obrigação de dar, tendo em vista que a obrigação de fazer pode resultar em um dar alguma coisa” (LIMA, 2019, p. 105). Ainda, explica a autora (LIMA, 2019), que as duas se diferenciam, pois, o ‘dar’ nas obrigações de fazer não se concretizam sem prévio fazimento, que, no caso, esse último seria o próprio objeto do contrato, sendo o ‘dar’, portanto, mera consequência do ‘fazer’.

A respeito da posição que determina a incidência do ISS apenas nos serviços característicos de “obrigação de fazer”, conforme mencionado anteriormente, o STF no julgamento do RE n.º 116.121, acerca da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis, posicionou-se no sentido de que “o ISS somente pode incidir sobre obrigações

apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis (BRASIL, 2012, grifo nosso).

de fazer, cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis” (BRASIL, 2000a, p. 708).¹¹

Tal decisão, conforme aponta Castro (2011, p. 125), logo foi acompanhada por outros precedentes em igual entendimento, a citar: RE 455613 AgR; 553223 AgR; RE 465456 456; RE 450120 AgR; RE 446003 AgR; AI 543317 AgR; AI 551336 AgR e AI 546588 AgR, culminando na edição da Súmula Vinculante nº 31¹².

Destaca-se que tal decisão alterou entendimento que havia sendo a anos consagrados pelo STF quanto à consideração do fator econômico para incidência do ISS, e não tão somente e necessária acepção dos conceitos do direito civil, conforme já destacado em tópico anterior quanto ao julgamento do RE n.º 112.947. Sobre essa mudança de entendimento, aponta Santos:

Este precedente do Tribunal Pleno merece destaque especial, **por representar uma superação dos posicionamentos anteriores adotados tanto pela primeira quanto pela segunda turma, que entendiam que era constitucional a incidência de ISS na locação de bens móveis, sob o argumento de que haveria uma prevalência econômica do fato em relação ao conceito jurídico utilizado pela norma constitucional de competência.** Para além disso, a referida decisão alinhou-se com os precedentes anteriormente mencionados no sentido de que a Constituição Federal de 1988 incorporou os conceitos infraconstitucionais preexistentes à data da sua promulgação. É dizer, o STF não apenas decidiu que o conceito de serviço configura uma obrigação de fazer, como também deixou claro que toda e qualquer outra espécie de obrigação está fora da incidência de tributação municipal por via do ISS (SANTOS, 2019, p. 163, grifos nosso).

Segundo pontuações de Machado (2004), o novo entendimento teve como base que: i) as definições de locação, discutido no caso, são oriundas do direito civil; ii) que o legislador complementar, por meio do art. 110 determinou que a lei tributária não poderia alterar conceitos do direito privado; iii) que a consideração econômica não pode sobrepor em face do modelo constitucional tributário.

Acerca deste fato, Castro (2011, p. 126) define que com tal entendimento “consagrou-se vitorioso o raciocínio extremamente restritivo (e equivocado) de que a prestação de serviço envolve tão-somente esforço humano [...] ou obrigação de fazer [...].” Para o autor, o entendimento de que o Direito Tributário seria um “direito de sobreposição”, ou seja, que, deve realizar acepção e respeitar conceitos de outros ramos científicos, em especial no tocante ao direito privado, é errônea em razão de três equívocos em sua formulação:

- a) desconsideração de importantíssimas normas jurídicas integrantes do sistema constitucional-tributário;
- b) interpretação incorreta de normas definidoras de

¹² **Súmula Vinculante nº 31** - É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis (BRASIL, 2010b).

diretrizes interpretativas inscritas no Código Tributário Nacional e c) desprezo pelo difícil, e ao mesmo tempo rico, processo de construção e assimilação de categorias a serem utilizados pelas diversas normas jurídicas para representar parcelas da realidade de interesse da tributação (CASTRO, 2011, p. 127).

Explica Castro (2011), que o primeiro equívoco está relacionado ao fato de que no art. 146, III ‘a’ da CF/88¹³, o constituinte havia autorizado o legislador a definir fatos geradores e bases de cálculos dos impostos, não havendo necessidade de buscar conceitos do direito privado; o segundo, de que as normas contidas no art. 110 do CTN servem de base e não de conclusão do processo de interpretação do sistema tributário, não impedindo de se construir outras relações paralelas aos do direito privado; e por último, refere-se à possibilidade dada pelo art. 146, III, ‘a’ da CF/88 do legislador poder reformular conceitos advindos do direito privado, a partir da aplicação do critério da especialidade. Para o autor:

O legislador tributário pode se utilizar de conceitos, institutos ou formas (categorias) denotativos de faixas da realidade com conteúdo econômico desenvolvidos no âmbito do direito privado. Nessas hipóteses, tais categorias não precisam ser reconstruídas no espaço tributário, porque já consolidados no direito privado mais antigo, de maturação mais longa. Assim, tais categorias serão tomadas com os contornos presentes no campo do direito privado. Ocorre que o legislador tributário pode reformular conceitos de direito privado, não havendo óbice jurídico para tal labor. Ao contrário, esse rumo está expressamente autorizado pela Constituição, particularmente na dicção do art. 146, inciso III, alínea “a”. Tais categorias serão aplicadas, a partir do conhecido e festejado critério da especialidade, paralelamente às de direito privado [...]” (CASTRO, 2011, p. 129).

Em outro sentido, aponta Fortes (2009) que a concepção de que apenas o ‘fazer’ é passível de tributação, e não seu resultado, é reduzir a amplitude do conceito de serviço, para ilustrar, menciona-se que no art. 25, §2º da CF/88, ao definir que a caberia aos estados a exploração de serviços de gás canalizado, serviço apontado, no qual, é composto de obrigação de fazer (consistente em toda atividade necessária para manter o fluxo de gás) e obrigação de dar (remuneração pela medição da quantidade de gás consumida durante certo período) pelo qual, nenhum se sobressai ao outro, e que, no caso, a própria constituição confere ao serviço sentido de execução de obrigação de dar e de fazer.

Complementa o autor que “não existe, portanto, um critério objetivo para distinguir os limites entre o que seja dar e fazer. A distinção se dará a partir do interesse do credor, ou seja, daquilo que lhe é mais caro na prestação: a atividade ou o bem” (FORTES, 2009, p. 75).

Por último, menciona-se que para Bastos (2017) o próprio STF passou a relativizar a concepção civilista de que só haveria incidência do ISS em obrigações de fazer, a citar, no

¹³ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (BRASIL, 1988).

julgamento do RE n.º 547.245, o Ministro Relator Eros Grau, em seu voto, afirmou que: “Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do art. 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer” (BRASIL, 2009b, p. 11).¹⁴

4 O CONTRATO DE FRANQUIA OU FRANCHISING

Ultrapassadas as premissas iniciais acerca das características gerais do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS/ISSQN, bem como, da importância do conceito do termo ‘serviço’ para configuração das suas hipóteses de incidência.

Passa-se a análise do recente julgamento em Repercussão Geral no RE n.º 603.136, onde, em decisão histórica, a suprema corte nacional, através do voto do relator Ministro Gilmar Mendes, considerou constitucional a incidência do ISSQN sobre os contratos de Franquia ou *Franchising*.

A controvérsia existente no caso está diretamente relacionada à existência de uma natureza híbrida nos contratos de Franquia ou *Franchising*, os quais admitem tanto obrigações “de fazer” como obrigações “de dar”, o que iria de encontro ao o que seria o conceito constitucional de serviço para fins de incidência do imposto.

Entretanto, para análise do julgado, é necessário um entendimento apurado do que se constitui um contrato de Franquia ou *Franchising*, de sua colocação junto à lista anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, e dos argumentos contrários e favoráveis à incidência ou não do ISSQN sobre esse instituto.

4.1 NATUREZA JURÍDICA

O instituto da Franquia ou *Franchising* é condicionado nacionalmente a Lei n.º 13.966/2019 (que substituiu e revogou as disposições contidas na antiga Lei n.º 8.955/1944), pelo qual, em seu art. 1º caracteriza a atividade da Franquia como:

Art. 1º Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a 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 (BRASIL, 2019).

Deve-se mencionar que para Diniz (2003), os termos franquia (*franchise*) e *franchising* representavam significados diferentes, onde o *franchising* seria o sistema de modo genérico, enquanto o primeiro representaria o direito concedido pelo franqueador aos franqueados; sobre isso, aponta Schmitt (1997, p. 58) que o “termo ‘franchising’ representa o

sistema de distribuição de bens e/ou serviços, reservando-se a expressão ‘franchise’ para o contrato celebrado entre as partes”.

Nas lições de Barroso (1997, p. 28), o instituto da franquia ou *franchising* não adveio meramente de criação doutrinária, ou legislativa, para regular economia de determinado setor privado, em verdade, consistiria no fruto da necessidade de mercado crescente, necessitado de um instrumento jurídico que o regulasse.

Igualmente aponta Jamille Andrade (2010) que, a franquia empresarial consistiria em espécime de contrato que vinha há décadas sendo aplicado como estratégia mercadológica de caráter associativo para concessão de marca ou produto a serem explorados, utilizado para dominação dos mercados e controle de distribuidores em larga escala, a visar à comercialização de serviços e/ou produtos.

Fran Martins alude que a franquia seria um “contrato que liga uma pessoa a uma empresa, para que esta, mediante condições especiais, conceda a primeira o direito de comercializar marcas ou produtos de sua propriedade [...]” (MARTINS, 2003, p. 485). Gonçalves (2009, p. 668), complementa dizendo ser “um contrato pelo qual um comerciante detentor de uma marca ou produto (franqueador) concede, mediante remuneração o seu uso a outra pessoa (franqueado) e lhe presta serviços de organização empresarial”.

Antonello resume bem o conceito do contrato de franquia ao afirmar:

Em resumo, através da celebração de um contrato de franquia, o franqueador cede ao franqueado (i) a licença do uso da sua marca, normalmente de notório conhecimento disseminado entre seu público consumidor; (ii) eventual licença de uso de patente ou do software (programa de computador) da franquia; (iii) a licença do direito de distribuição dos seus produtos; (iv) o seu know-how operacional; (v) treinamento e assistência técnica contínua, incluindo, por exemplo, treinamento de funcionários e auxílio na escolha do ponto comercial a abrigar a franquia; (vi) seu manual de operações, em geral denominado “manual de franquia”, que contém diversas modalidades de informações úteis e necessárias à implementação e padronização da franquia; (vii) publicidade e divulgação da marca (ANTONELLO, 2008, p. 28).

Observa-se que pelas definições acima posto, que o contrato de franquia ou *franchising*, configura-se complexo formado por várias outras categorias de relações contratuais (compra e venda, transferência de tecnologia, licença de uso, prestação de serviços, assistências técnicas, treinamento de mão-de-obra, seguro, distribuição, assessoria financeira, administrativa e de *marketing* e etc), que vão desde obrigações de dar á obrigações de fazer e de não fazer; Fazzio Júnior afirma que a diversidade presente no sistema de franquia iria além da mera cessão de uso de marca:

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 JUNIOR, 2008, p. 494, grifo nosso).

Quanto a sua natureza jurídica, Cretella Neto (2003) afirma que o contrato de franquia é: mercantil; não solene, por não exigir forma especial; escrito; oneroso, dado que o franqueador recebe remuneração pelos serviços prestados; bilateral, ambas as partes possuem obrigações e direitos; comutativo, dado ser formado por prestações conhecidas e de igual valor a ambas as partes; típico, somente a partir da Lei n.º 8.955/94; de trato sucessivo; de adesão; *intuitu personae*, personalíssimo, em razão da confiança depositada ao franqueado; e híbrido/misto.

Aponta-se que Antonello (2008) explica que a característica de adesão já não é mais comumente adotada, visto que tais contratos passaram a demonstrar maior flexibilidade em sua formação. Nessa toada, Leite (2018, p. 192) elucida que “a natureza complexa do contrato de franquia pressupõe não só obrigações de fazer, mas também de não fazer, obrigações de dar, de fornecer, de cessão, entre outras”.

Em mesmo norte, Schmitt (1997), indica que os contratos de Franquia ou *Franchising* são formados por elementos principais, quais sejam: i) as partes, o franqueador, que seria a empresa comercial que dispõe do produto e do serviço de assegurada comercialização, e o franqueado, que é o comerciante individual ou empresa comercial que adquire o pacote de *franchising* do franqueador, com fito de distribuição dos produtos ou serviços; ii) o objeto, que seria a exploração de marca ou produto com assistência técnica do franqueador; iii) o preço, que é a remuneração pela concessão da franquia ao franqueado, que pode ser por taxa, porcentagem nos lucros entre outros; e iv) prazo, que pode ser determinado ou indeterminado.

Outros elementos, como a distribuição, colaboração recíproca, independência, exclusividade, concessões de autorizações, métodos e assistências técnicas, também podem ser vistos nesses tipos de contratos, conforme ilustra Jamille Andrade (2010).

Por último, aponta Doni Júnior (2005) que a franquia ou *franchising* opera-se mediante três categorias de contratos: o *Engineering*, onde o Franqueador define, projeta e executa o *lay-out* do estabelecimento do Franqueado; o *Management*, o qual se refere aos treinamentos dos funcionários do franqueado e a estruturação da administração do negócio; e o *Marketing*, relacionado às técnicas de apresentação dos produtos ou/e serviços junto aos consumidores.

4.2 FRANQUIA NA LISTA ANEXA A LEI COMPLEMENTAR Nº116/2003

É certo, conforme apurado em capítulo anterior, que a Lei Complementar n.º 116/2003, bem como, a própria Constituição Federal, não debruçaram esforços em constituir um conceito do que seria um serviço tributável a luz do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Igualmente, em conformidade ao que aponta Tomé (2018), tal tarefa não seria de incumbência do legislador complementar, uma vez que seria inviável e impraticável de ser exercida por esse; entende-se que a lei complementar não seria responsável por trazer definições de cada um dos serviços, mas, de elencar as atividades sujeitas ao imposto. Nesse passo, assim comprehende Borges (1975, p.16):

Definir é também sinônimo de fixar, marcar. Assim, “definidos em lei complementar” quer dizer ESTABELECIDOS em lei complementar, isto é FIXADOS, INDICADOS, ARROLADOS em lei complementar. Compete à lei complementar estabelecer quais as atividades que devem ‘ser tidas como “serviços” para efeitos de incidência ao ISS. Ao “definir” os serviços, a lei complementar pode adotar o processo do rol, elencando as atividades que devem ficar sujeitas ao ISS.

Todavia, em acordo com as lições de Tomé (2018), em que pese à lei complementar não ter trazido um conceito do que seria serviço para fins do ISS, essa não se quedou silente quanto a conceituação da materialidade do imposto municipal, visto que tal tarefa seria necessária para descobrir os contornos da competência municipal para tributação pelo ISS.

Complementa Tomé que o “cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’” (TOMÉ, 2018, p. 42), uma vez que só haveria a incidência do imposto quando o serviço fosse prestado à terceiro; assim, a “lei complementar 116/03 traz, em seu artigo inaugural, a presença da prestação ao estabelecer o fato gerador do ISS” (TOMÉ, 2018, p. 43).

Nesse ínterim, no tocante ao contrato de Franquia ou *Franchising*, rememoram Neves e Sellmann (2016) que, primordialmente, a franquia não se encontrava no rol de serviços tributáveis trazidos pelo Decreto Lei n.º 406/68, onde, naquela época, os municípios com fito de realizar a tributação sob tal atividade, alegavam que a franquia caracterizava-se como um contrato de locação.

Essa problemática só fora solucionada quando o STJ ao julgar o REsp n.º 221.557/MG declarou a impossibilidade de incidência do ISSQN sobre essa modalidade contratual, unicamente em razão da ausência de previsão expressa da franquia na lista anexa ao Decreto Lei n.º 406/68 vigente à época.

Somente com a edição da LC n.º 116/2003, que incluiu a franquia oficialmente no rol de serviços tributáveis pelo ISS, encontrada no item 17.08 da lista anexa, que o STJ veio a

adequar seu posicionamento, ao firmar entendimento de que, por estar na lista, deveria incidir o ISS sobre as atividades de franquia, como é o caso do julgamento do AgRg no REsp n.º 1.191.839/DF de Relatoria do Min. Castro Meira, em 2011.

Apontam Neves e Sellmann (2016, p. 15) que, quando o legislador complementar incluiu a franquia na lista anexa da LC n.º 116/03, o fez, a garantir aos municípios a possibilidade de instituir, arrecadar e fiscalizar o ISS quanto aos pagamentos dos *royalties* percebidos pelos franqueadores, ou seja, somente pela remuneração recebida, e não a atividade em se.

Depreende-se que a partir disso, o próprio STJ passou a perceber que a matéria de incidência ou não do ISS sobre as atividades de franquia culminaria na declaração da constitucionalidade do item 17.08 da lista anexa à LC n.º 116/03, declinando sua competência ao STF, situação que só veio a ser definida em Repercussão Geral no corrente ano através do julgamento do RE n.º 603.136, que será analisado posteriormente.

De fato, mesmo anteriormente a recente decisão proferida pelo STF, o próprio STJ já havia se posicionado, recentemente, em favor da incidência do ISS sobre os contratos de Franquias:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. LC N° 116/2003. CONTRATO DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PREVISÃO EXPRESSA. 1. Com a edição da Lei Complementar nº 116/03, em vigor a partir de 01.01.2004, a operação de franquia passou a ser expressamente prevista no item da lista de serviços anexa à norma, portanto, sujeita à incidência tributária. Precedentes: AgRG no REsp 982.171/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29.04.10; AgRg no REsp 1.151.492/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10.03.2011; AgRg no REsp 1.140.028/MF, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14.02.2011; EDcl no REsp 1.066.071/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 05.03.2010. 2. Agravo Regimental provido (BRASIL, 2011).

Deve-se atentar que, a divergir do posicionamento adotado na decisão acimada, parte da doutrina acredita que o simples fato de alguma atividade constar na lista anexa a lei complementar n.º 116/03 não significa ser serviço tributável, devendo para tanto, que a atividade esteja de acordo com o conceito constitucional de serviço:

[...] a situação do serviço estar listado no anexo a Lei Complementar nº 116/03, não é suficiente para lhe conferir caráter de serviço tributável por meio do ISS, sendo imprescindível que, além de constar da lista, a atividade possa ser enquadrada no conceito de serviço (ANDRADE, 2010, p. 39).

Para Santos (2019), a lei complementar não poderia reconhecer como serviço, o que serviço não seria, portanto, o legislador infraconstitucional detém liberdade para escolher as atividades que irão compor as hipóteses de incidência, mas, dentro dos limites postos

constitucionalmente, afirma que “dentre as inúmeras limitações impostas ao legislador, encontra-se, implicitamente, a proibição de redefinição do sentido, conteúdo e alcance das normas constitucionais” (SANTOS, 2019, p. 109).

Menciona-se nesse sentido, que, conforme abordado anteriormente, o conceito constitucional de serviço ainda é matéria que gera divergentes opiniões, por um lado, a doutrina acredita que somente é serviço tributável uma obrigação de fazer com conteúdo econômico em favor de terceiro, noutro lado, o posicionamento do STF guina-se ao entender que as definições de serviço advindo do direito privado são insuficientes e restritas a considerar o conteúdo econômico da atividade em discussão, bem como, o fato do sistema constitucional-tributário ser responsável por criar conceitos próprios, que não necessariamente devem advir do direito privado.

4.3 POSICIONAMENTOS FAVORÁVEIS À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A FRANQUIA

A priori, deve-se ressaltar que é minoritário o entendimento acerca da validade de incidência do ISSQN sobre os contratos de franquia, fator que possa estar relacionado ao fato da decisão do STF, que atesta sua constitucionalidade, ser ainda recente. Em verdade, a decisão proferida nos autos do RE n.º 603.136 mostrou-se de grande surpresa em especial para o entendimento doutrinário sobre o assunto.

Posto isso, verifica-se que o crivo de análise da validade da incidência do ISSQN sobre a franquia deverá passar ao menos três entendimentos: i) do fato desta atividade estar listada no rol de serviços da lista anexa à LC n.º 116/03; ii) da superação do entendimento do conceito constitucional de serviço meramente advindo do direito privado e; iii) e do entender da natureza jurídica presente nos contratos de franquia ou *franchising*.

No tocante ao primeiro argumento, tem-se premissa na decisão, já citada, proferida nos autos do AgRg no REsp n.º 1.191.839 pelo Tribunal Superior de Justiça, em 14 de abril de 2011, de relatoria do Ministro Castro Meira. Para a corte superior, a mera inserção do contrato de franquia, no item 17.08 da Lista Anexa à LC n.º 116/03, seria motivo para incidência do imposto municipal.

No caso, o município tributante argumentou que o contrato de franquia firmado pela empresa ré, ao ceder o direito de uso de marca, incluiu, também, diversos outros serviços a ser prestado ao franqueado, fato que caracterizaria predominância de obrigações de fazer, bem

como, sustentou que com advento da LC n.º 116/2003 houve a inclusão da franquia expressamente como serviço passível de tributação pelo ISSQN.

A partir disso, o então Ministro Relator, em seu voto, entendeu que:

De fato, a decisão agravada, com fundamento no entendimento jurisprudencial desta Corte acerca da tributação dos contratos de franquia, negou provimento ao recurso especial, mantendo-se o acordão recorrido que entendeu não incidir o ISSQN nos ajustes mencionados.

Todavia, conforme se observa dos precedentes colacionados no aresto agravado, o entendimento jurisprudencial do STJ levava em conta que a legislação de regência da matéria (Decreto-Lei n. 406/68 e da Lei complementar 56/87) não incluía os contratos de franquia no rol de serviços tributáveis.

Com a **edição da Lei Complementar 116/2003, no entanto, está expressamente prevista a incidência do ISSQN sobre franquia (franchising), no item 17.08 da lista de serviços anexa à lei complementar mencionada. Desse modo, com a previsão expressa do item relativo à incidência do ISSQN sobre franquia, o assunto não comporta maiores digressões no âmbito desta Corte de Justiça**, a quem cabe zelar pelo cumprimento da legislação infraconstitucional (BRASIL, 2011).

Verifica-se que, nesse posicionamento considerou o entendimento da função da lista complementar como responsável pela indicação do fato gerador do ISSQN, bem como, de sua interpretação taxativa (atualmente adotada pelo STF); conforme aponta Santos (2019), para a corrente taxativa, o texto constitucional é suficientemente claro ao dizer que os Municípios só podem tributar os serviços previstos em lei complementar, cabendo a essa, portanto, apontar quais os serviços passíveis de tributação, e quais escapam da incidência do imposto.

Secundariamente, tem-se que enquanto a doutrina majoritariamente apegue-se ao conceito constitucional de serviço advindo das lições do direito privado, como aquele prestado a terceiro, com conteúdo econômico, e consistente em uma obrigação de fazer, o entendimento dos tribunais superiores assumem uma nova página, a considerar o conteúdo econômico da atividade.

Rememora-se que no julgamento do RE n.º 112.947, em 1987, houve o reconhecimento de que a definição de serviço para incidência do ISS não estaria obrigatoriamente relacionada às noções do direito privado, entendimento esse, novamente reiterado, recentemente, nos Recursos Extraordinários n.º 547.245 e n.º 592.905, de relatoria do Ministro Eros Grau, ambos em 2009.

Isso, pois, conforme se verá adiante, a doutrina majoritariamente acredita que não haveria incidência do imposto municipal sobre as franquias, em razão do fato destas não configurar propriamente como obrigações de fazer, a adotar as noções do direito privado para conceituação do que seria serviço.

Contudo, indo de encontro a essa noção, entendeu o Ministro Relator Eros Grau que “há serviços, para efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer” (BRASIL, 2009b). Tal noção é igualmente adotada por Moraes (1975). E ainda complementou o Min. Eros Grau, em seu argumento, que “toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar” (BRASIL, 2009b).

Sob égide de tais julgamentos, manifestou-se o Min. Joaquim Barbosa, ao afirmar que “ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado à forma imutável por ele” (BRASIL, 2009b, s/p). Para o Ministro, o sistema constitucional-tributário é detentor de conceitos próprios, que, em que pese poderem advir do direito privado, não são condicionados a ele.

Aponta-se, novamente, que no julgamento do RE n.º 651.703, em 2012, de relatoria do Min. Luiz Fux, acerca da incidência do ISS sobre as atividades de planos de saúde, houve novamente um novo entender sobre fato do conceito constitucional de serviço estar somente relacionado à obrigação de fazer, para o Ministro relator:

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 (BRASIL, 2012).

A completar esta guinada no conceito econômico de serviço, Moraes, afirma que o ISS “onera uma área econômica bastante grande, abrangendo toda e qualquer venda de bem imaterial, tornando expressivo o objetivo da tributação” (MORAES, 1984, p. 43).

Conforme se verá adiante, foi a partir do entendimento dessa nova concepção do que seria o termo serviço, que o STF no julgamento do RE n.º 603.136, considerou constitucional a incidência do ISS sobre as franquias.

Por último, no tocante a análise da própria natureza do contrato de franquia ou *franchising*, Magalhães (2017) afirma ser insuficiente argumentar que o *franchising* por ser um “contrato complexo” afastaria a incidência do ISSQN, para o autor:

[...] seria necessário que se pesquisasse, nas definições legais, a *essência mesma do instituto*, ou seja, o que seria preponderante. E, feita esta análise, ver-se-ia que o contrato de franquia, pela sua natureza, engloba a transferência de uso de marca, *know-how*, tecnologia na administração do negócio, bem como treinamento de funcionários e franqueado, dentre outras atividades, o que demonstraria que a franquia seria um *serviço de organização empresarial* (MAGALHÃES, 2017, s/p).

Completa o autor que tal posição encontra-se baseada no próprio princípio da separação dos poderes, uma vez que, foi a Constituição Federal que conferiu ao legislador complementar a tarefa de delimitar o conceito de serviço para incidência do imposto municipal, a evitar qualquer imprecisão na matéria:

[...] é inevitável, no trato desta matéria, algo de *interpretação da Constituição conforme a lei* em oposição à *interpretação da lei conforme a Constituição*, na forma do art. 110 do CTN, não parece haver contradição frontal entre o disposto na LC nº 116/03 e o disposto na Lei nº 8.955/94, desde que se considere que o preponderante na franquia não é a *cessão*, mas o *serviço de organização de um estabelecimento*, em conformidade com um modelo prévio e reconhecível de negócio (MAGALHÃES, 2017, s/p).

Para Magalhães (2017), não se ignora a distinção entre atividade-fim ou atividade-meio, apenas há sobreposição do ‘fazer’ ao ‘dar’, em detrimento ao fato de que a atividade principal na franquia estar nos serviços prestados pelo franqueador ao franqueado.

Tal argumento tem base numa nova geração de contratos de franquias, chamadas de *Business Format Contract*, ou franquias de terceira geração, que já não mais demonstra foco na mera cessão de marca, mas sim, em todas as atividades que serão desempenhadas e prestadas pelo franqueador para a utilização comercial do produto/serviço pelo franqueado.

Inclusive, conforme consagrado na própria *Internacional Franchise Association – IFA* (Associação Internacional de Franquias) o principal elemento relacionado ao contrato de franquia é a “obrigação do franqueador de providenciar uma série de serviços valiosos que atendam às permanentes e mutáveis necessidades do franqueado” (KUSHELL; ZWISLER. 1989, p. 4, tradução nossa).

Por fim, sobre tal raciocínio, complementa Lamy (2002), que a finalidade da franquia é produção ou distribuição de bens e de prestação de serviços, e ainda que: “para manutenção de um padrão em toda a rede torna-se necessária, por fim, a prestação de assistência técnica permanente por parte do franqueador” (LAMY, 2002, p. 34).

Sendo esses, portanto, os argumentos apresentados pelos estudiosos favoráveis à incidência do ISS nas franquias.

4.4 POSICIONAMENTOS CONTRÁRIOS À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A FRANQUIA

Foi visto que durante a vigência do Decreto Lei n.º 406/68, não havia previsão expressa da franquia como hipótese de incidência do ISS, em razão disso, o STJ detinha posição firme sobre a não incidência por ausência de aspecto formal.

Com a inserção da franquia na Lista Anexa à LC n.º 116/2003, o STJ rapidamente mudou o posicionamento,¹⁵ contudo, logo após, passou a não mais questionar o aspecto formal da incidência do ISSQN sobre a franquia, mas, sim suas características materiais.

Igualmente a seguir as novas tendências perfiladas pelo STJ, e em contraponto aos posicionamentos favoráveis à incidência do ISS sobre a franquia ou *franchising*, a doutrina, majoritariamente entendeu que o imposto municipal não se aplica aos contratos de franquia.

Parte desse entendimento advém da teoria de que o conceito constitucional de serviço define apenas “serviço tributável” como aqueles advindos do esforço humano e que consistam em obrigações de fazer. Conceito que, conforme já visto, advém do direito civil, e encontra uma base interpretativa constitucional pelo que ensina o art. 110 do CTN.

Segundo essa lógica, Antonello (2008) afirma que, sob ótica do art. 2º da Lei de Franquia (a época a Lei n.º 8.955/94), não há determinação, em qualquer momento, da franquia como obrigação de fazer por parte do franqueador, bem como, que o contrato de franquia envolve diversas obrigações pós-contratuais por parte do franqueado (como a cessação imediata de uso das marcas, eventual patente licenciada, o próprio *know-how*) que reforçam, por se só, caráter de obrigação de dar por parte deste, sendo assim, a existir atividades de “dar” como certas na atividade da franquia, e eventualmente ocorrendo “obrigações de fazer” (treinamento, assistência técnica e etc).

A complementar tal raciocínio, Batista e Neto (2015, p. 87) ainda afirmam que:

O contrato de Franquia, por sua natureza, tem sido excluído pela jurisprudência da tributação em Imposto Sobre Serviços, fundamentando tal entendimento na caracterização de uma obrigação de dar e não apenas de uma obrigação de fazer, necessária à configuração de uma prestação de serviço.

Sobre tal premissa, Antonello (2008) aponta que a competência atribuída aos municípios pela Constituição Federal para tributar “serviços de qualquer natureza” é nítida ao exigir que alcance apenas fatos considerados serviços. Completa que, em razão da natureza híbrida presente nos contratos de franquia, o enquadramento deste como fator gerador do ISSQN estaria a transgredir a repartição constitucional das competências.

Os defensores da não incidência do ISSQN sobre as atividades de franquia, adeptos as noções do direito privado, concluem que não pode a lei complementar, ao incluir a franquia em sua lista anexa, ampliar as definições utilizadas pela Constituição Federal, conforme dispõe o art. 110 do CTN; ainda, “[...] ressalta-se que o mesmo artigo determina que a lei tributária não pode alterar a definição de conceitos utilizados ainda que implicitamente na

¹⁵ A exemplificar, no julgamento do AgRg em REsp nº 1.191.839 /DF o STJ reconheceu que o simples fato de constar na lista anexa da LC nº 116/2003, incidiria o ISSQN.

Constituição Federal, para definir ou limitar, competências tributárias” (ANTONELLO, 2008, p. 50).

Para Antonello (2008), o legislador complementar ao inserir a franquia na lista anexa à LC n.º 116/2003, pretendeu instituir uma hipótese de incidência diversa daquela contida na Constituição Federal, e ao fazer isso, a qualificar como serviço uma atividade de natureza jurídica diferente, viola o preceito constitucional da repartição tributária. A despeito disso, assim afirma Jamille Andrade (2010, p. 41):

É bem verdade que, a inserção do contrato de franquia na lista anexa à Lei Complementar é isento da incidência do ISS em razão de não caracterizar prestação de serviço, e de não preencher o critério material. Por isso, o franchising não se sujeita ao imposto municipal, ainda que conste tal atividade no rol de serviços anexo à Lei Complementar, no item 17.08.

Nessa lógica, “a ideia de serviço prevista na Constituição Federal implica na percepção de um fazer laboral remunerado, possuindo relação contratual e sem vínculo empregatício, com preponderância de obrigação de fazer” (LEITE, 2018, p. 192).

Assim sendo, defendem que a franquia ou *franchising*, enquanto um contrato de natureza híbrida e complexo, ao envolver várias obrigações recíprocas, e presentes diversos outros tipos de contratos em sua execução, não se amoldaria ao arquétipo de incidência do ISSQN.

Tem-se que o contrato de franquia é visto como um contrato autônomo, não podendo o legislador dividi-lo ou pormenoriza-lo para que ocorra a incidência do ISSQN; afirma Silva que: “o fato de o contrato de franquia ser um contrato híbrido, leva a ideia de que ele deve ser entendido como um todo, não podendo ser desmembrado para que seja possível a tributação apenas de uma parte dele” (SILVA, 2014, p. 16).

Igualmente, comprehende Andrade (2010, p. 40) que:

[...] verifica-se uma gama de atividades concentradas no contrato de franquia, não se podendo conceber a preponderância de uma atividade em detrimento de outra, motivo pelo qual este negócio jurídico caracteriza-se apenas e tão-somente quando combinadas todas as atividades [...]. Em vista disso, mostra-se impossível enquadrá-la como obrigação de dar (contrato de locação) ou como obrigação de fazer (contrato de prestação de serviço), o que evidencia a intributabilidade por meio de ISS.

Tal entendimento fora igualmente consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento, do, por exemplo, REsp n.º 222.246/Minas Gerais:

6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstâncias, pelo que não caracteriza para o mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS (BRASIL, 2000b).

Acerca da indissolubilidade dos contratos de franquia, outra problemática no tocante a sua tributação pelo ISSQN, é no tocante à atividade-fim desempenhada por esse instituto; segundo Miranda (2011), para verificar a possibilidade de incidência do ISSQN deve-se analisar a atividade-fim do contrato de franquia, uma vez que, o que interessa para tributação seria o objeto principal da relação jurídica entre franqueado e franqueador.

No caso da Franquia, segundo Miranda (2011), essa atividade-fim seria a exploração da marca ou do produto, e todas as demais atividades que compõem o contrato, seriam apenas consideradas atividades-meios e de não interesse para tributação. Igualmente assim entende ANTONELLO:

Da natureza jurídica da franquia de um contrato de trato sucessivo, pode-se inferir que o resultado final dela não corresponde a um “serviço-fim”, mas sim a um complexo contínuo, no qual seria difícil separar eventuais serviços prestados durante o decorrer da relação contratual (ANTONELLO, 2008, p. 53).

A problemática ainda estaria na impossibilidade de poder auferir a base de cálculo de tais atividades-meios, nas palavras de Miranda (2011, p. 433) “as atividades-meio não podem integrar a materialidade da hipótese de incidência do ISS, haja vista, ser impossível a individualização de todas as obrigações inerentes ao contrato de franquia”.

Por fim, a conclusão estabelecida por aqueles que defendem a não incidência do ISSQN na franquia, parte da premissa que tal modalidade contratual é complexa, não formada apenas por obrigações de fazer, mas também, e principalmente, de dar, e de não fazer, motivo pelo qual, não se adequaria sequer ao conceito de prestação de serviço, ou de serviço constitucionalmente falando, bem como, que, por ser contrato autônomo, não haveria como dissociar suas atividades-meios, que seriam em parte formados por obrigações de fazer, de sua atividade-fim somente para fins de incidência do ISSQN.

5 O JULGAMENTO DO RE N° 603.136 E A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A FRANQUIA OU FRANCHISING

No dia 29 de maio de 2020 o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria, ao julgar o mérito do Recurso Extraordinário n.º 603.136/RJ, seguindo a condução do voto do relator Ministro Gilmar Mendes, proferiu decisão histórica, em repercussão geral, atestando serem constitucionais os itens 10.4 e 17.08 da Lista Anexa à Lei Complementar n.º 116/2003, portanto, decidindo pela incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos contratos de Franquia e *Franchising*.

O Recurso Extraordinário fora interposto por empresa do comércio de alimentos que havia firmado contrato de franquia com uma rede de lanchonetes; em face de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que considerou devido à cobrança do ISSQN sobre o contrato, em razão de tal atividade está inclusa tanto na lei complementar n.º 116/2003, como na Lei Municipal n.º 3.691/2003.

Vencidos os votos dos Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, aprovou-se a tese em repercussão geral (Tema 300) de que “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)” (BRASIL, 2020a, p. 46).

Entretanto, o entendimento adotado pela corte suprema mostra-se controverso, em especial, para a corrente doutrinária majoritária que guiava seu posicionamento pela não incidência do ISSQN sobre as atividades de franquia ou *franchising*, motivo pelo qual, ser necessário um maior desbravamento da decisão, em busca de entender as razões e conclusões adotadas pelo STF, e interpretá-las com base nos ensinamentos anteriormente apresentados no presente trabalho.

5.1 CONTEXTO E HISTÓRICO DA DECISÃO

O debate acerca da incidência do ISSQN sobre os contratos de franquia ou *franchising* não é novo, em especial, no tocante aos diferentes posicionamentos adotados pelos tribunais pátrios e superiores, conforme visto anteriormente.

Não se pode olvidar que, anteriormente à edição da Lei Complementar n.º 116/2003, a tomar como base o item 48 do Decreto Lei n.º 406/68, o qual dizia ser passíveis de tributação pelo ISS as atividades de agenciamento, corretagem e intermediação de contratos de franquia, os municípios, conforme apontam Neves e Sellmann (2016), passaram a realizar a tributação da franquia pelo ISSQN, a alegar ser a franquia compatível com as atividades presentes na lista, em especial, no tocante a locação de bens móveis, bem como, com o próprio conceito do que seria um serviço tributável.

Em decorrência disso, passou a emergir inúmeras demandas judiciais sobre a questão, com diferentes interpretações dadas pelos tribunais estaduais, que somente acalentou-se quando o Superior Tribunal de Justiça, que em reiteradas decisões¹⁶ apontou que por não constar na lista do Decreto-Lei, não haveria incidência do ISSQN sobre essa atividade. Na concepção de Cardoso e Costa (2011, p. 10):

Embora a definição dessa controvérsia também tenha se pautado na análise da natureza da atividade, que será abordada adiante, a interpretação do mencionada item 48 se mostrou preponderante no afastamento da pretensão dos Municípios. Afinal, o legislador fez menção aos serviços de agenciamento, corretagem e intermediação de contratos de franquia, e não às próprias atividades inerentes à franquia, razão pela qual os Municípios estariam extrapolando o DL nº 406/68 [...].

A problemática retornou aos debates quando da edição da LC 116/2003 houve a inclusão expressa da franquia no rol de atividades passíveis de tributação pelo ISSQN, o que ocasionou a alteração do posicionamento do STJ, conforme já visto, pelo julgamento do REsp nº 1.191.839/DF.

Isso, pois, conforme apontam Neves e Sellmann (2016), caso o STJ mantivesse seu antigo posicionamento, estaria a declarar a própria constitucionalidade de itens da Lista anexa a LC 116/2003 e violando sua própria competência constitucional. Conforme reconhece Silva (2014, p. 13):

Em primeiro momento o Superior Tribunal de Justiça se limitava a fazer uma análise de legalidade, a grosso modo, se estava ou não contido na lista. Em momento posterior a inclusão da franquia na lista anexa, o panorama mudou, pois a análise recaia não mais sobre a legalidade, mas sim a constitucionalidade ou não da nova previsão de incidência, sendo competente para tal o Supremo Tribunal Federal.

Após isso, apontam Cardoso e Costa (2011) que, em que pese o STJ reconhecer que a discussão giraria em torno da constitucionalidade da matéria, naquela época o próprio STF considerava que o debate era infraconstitucional, posicionamento que só veio a ser alterado apenas em 2010 com o reconhecimento da repercussão geral no RE n.º 603.136.

¹⁶ A citar, julgamento do REsp nº 221.551/MG, Revista do Superior Tribunal de Justiça de Outubro de 2000, ano 12, nº 134, p. 132/136

Percebe-se, portanto, que diante de inúmeras causas acerca da matéria, o reconhecimento do debate da própria constitucionalidade pelo STJ, e com o sobrerestamento dos processos, pressionou e depositou expectativas no STF para resolução da controvérsia, uma vez que, por um lado, as empresas privadas que detinham contratos de franquia, em caso de constitucionalidade, teriam que realizar recolhimento massivo do imposto pelo período retroativo, e por outro, pelas municipalidades e o interesse fiscal/econômico na tributação.

Dentro desse contexto, as atenções voltaram-se ao RE n.º 603.136, com o reconhecimento de sua repercussão geral, e, em razão disso, no tocante a esse, necessário se faz entender o desenvolvimento do processo até o julgamento pelo STF.

O caso em análise teve início quando a empresa Venbo Comércio de Alimentos LTDA ingressou com Mandado de Segurança (MS) contra ato do Coordenador do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Taxas do Município do Rio de Janeiro, e do Diretor da 4^a Divisão de Fiscalização do ISS.

Em síntese, a empresa sustentou ter como atividade principal à exploração de operações em restaurantes e lanchonetes, bem como a concessão de franquias empresariais de restaurantes da rede “Bob’s”, contrato pelo qual previa além da própria licença de uso da marca, outras atividades a serem prestadas, e, nas quais, seriam remuneradas pelo pagamento de taxa mensal a título de “royalties” no valor de 5% pelos franqueados.

Diante dessa atividade, a Venbo ingressou com o mandado de segurança em razão da Lei Municipal n.º 3.691/2003, que conferiu nova redação ao art.8º do Código Tributário Municipal, a inserir no item 17.07, a atividade de franquia como passível de tributação pelo ISSQN.

Na ocasião, a empresa arguiu que a franquia não encaixaria no conceito constitucional de serviço, advindo do direito privado, pelo qual, deveria, obrigatoriamente, ser uma obrigação de fazer. Assim afirmou a peça vestibular: “16. Assim sendo, considerando que o vocábulo ‘serviço’ foi eleito para delimitar a competência tributária municipal para instituir o ISS, este somente pode incidir sobre a obrigação de fazer [...]” (BRASIL, 2020b, p. 28); e complementou apontando que o fato da franquia ser contrato complexo, que inclui algumas atividades de fazer, não desnaturaria a sua essência, nem o caracterizaria como uma pura obrigação de fazer.

Igualmente, sustentou que o complemento “definidos em lei complementar” dado pelo art. 156, III da CF/88 não teria condão de alterar, corrigir ou inovar o texto constitucional, devendo limitar unicamente a complementá-lo. Não podendo aquele classificar como serviço,

atividade que não é, devendo se manter fiel aos conceitos empregados pela constituição e advindos do direito privado, conforme ensinaria o art. 110 do CTN.

Por sua vez, o município do Rio de Janeiro sustentou em sua defesa que o contrato de franquia detém em sua natureza uma relação onde haveria preponderância, jurídica e econômica, de prestação de serviços, em especial, diante da nova fase de contratos de franquias, o *Business format contract*, que não mais restringiria essa modalidade ao simples licenciamento de marca. A Franquia seria um contrato eminentemente de prestação de serviços, os quais incluiria o treinamento do franqueado, a prestação de assistência técnica, a assistência permanente, seja financeira, jurídica ou técnica, além da fiscalização e manutenção do padrão de qualidade da empresa.

Denota-se que, na época, o município sustentou que em caso da não incidência do ISSQN, essa modalidade contratual igualmente não seria tributada pelo ICMS e pelo IPI, a violar os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Em sentença proferida pela 12^a Vara da Fazenda Pública do Estado do Rio de Janeiro, houve o reconhecimento da franquia como atividade de serviços, uma vez que o texto constitucional agregaria a qualificação serviços de “qualquer natureza”, que incluiria, portanto, serviços de diversas índoles, e diante disso, fora denegado a segurança do MS e julgado extinto o processo, conforme se pode extrair do seguinte trecho da decisão:

Destarte, por curial, não é só prestação pessoal inserida nos limites esteiros das obrigações de fazer, objeto de contrato de prestação de serviços definidos pelo Direito Civil. O texto constitucional é claro, e ao termo SERVIÇOS, agrupa a qualificação de qualquer natureza. E de qualquer natureza, quer dizer de qualquer índole, jurídica, econômica e até financeira, a ultima, quando não suscetível do IOF (BRASIL, 2020b, p. 69/73).

Após isso, a empresa interpôs recurso de apelação (n.º 2005.001.13227), a sustentar iguais argumentos elaborados na peça vestibular. Tendo seu provimento negado pela 8^a câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Destaca-se que no acórdão, restou consignado que os argumentos trazidos em primeiro grau deram adequada solução à lide, onde, apontou que a atividade de franquia seria considerada uma modalidade de serviço, em razão do texto constitucional mencionar serviços de “qualquer natureza”. Observa-se o seguinte trecho:

A interpretação da Constituição leva à inevitável conclusão de que o Imposto Sobre Serviço pode incidir sobre toda a atividade de serviços direcionados à circulação econômica de bens e utilidades que se volta para produção de riqueza.

É o caso da franquia que, como contrato de fornecimento de *know how* para que determinada marca possa se expandir no mercado de consumo, configura o conceito de serviço em sua mais cabal manifestação (BRASIL, 2020b, p. 101/102).

Após o desprovimento do recurso de apelação, a empresa apelante, interpôs Recurso Especial e Recurso Extraordinário; o primeiro a alegar dissídio jurisprudencial, em razão de decisões que decidiram pela não incidência do ISS sobre a franquia, e o segundo, por afronta ao art. 156, III da CF/88. Todavia, em juízo de admissibilidade, o TJRJ admitiu o REsp e deixou de admitir o RE, a dizer que a ofensa ao texto constitucional, se existisse, seria reflexa a legislação infraconstitucional (BRASIL, 2020b).

Conquanto ao julgamento do Recurso Especial admitido, (REsp n.º 855.530), o STJ, não o conheceu, a afirmar que se tratava de matéria constitucional, o que ultrapassa a sua competência, contudo, em seu voto o Min. Rel. Luiz Fux, asseverou ser “inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios” (BRASIL, 2020b, p. 258/259). Para o ministro, a franquia não encaixaria no conceito constitucional de serviço, pelo qual, se caracterizaria como uma obrigação de fazer:

5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, por que a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétreia (BRASIL, 2020b, p. 258).

A restar tão somente o Recurso Extraordinário não admitido, a empresa interpôs agravo de instrumento (n.º 730.737-8/RJ) contra a decisão do TJRJ, o qual, em decisão conduzida pelo Min. Rel. Cesar Peluso do STF, houve o provimento do agravo, convertendo-o em RE, onde, mesma ocasião teve seu seguimento negado, em razão de ter sido considerado uma violação reflexa à CF/88.

Após isso, a empresa interpôs Agravo Regimental contra a decisão proferida no Agravo de Instrumento, sustentando ser a matéria puramente constitucional, ocasião na qual, tendo base em nova posição adotada pelo STF, onde reconheceu que o debate acerca da incidência do ISS nas franquias era de crivo constitucional, houve juízo de retratação pelo Ministro Cesar Peluso, dando provimento ao agravo de instrumento, convertendo-o em RE.

Em 02/09/2010 houve o reconhecimento pelo Min. Rel. Gilmar Mendes da Repercussão Geral no caso: “[...] o afastamento da incidência do ISS sobre referidos contratos pressupõe a declaração de inconstitucionalidade dessa previsão” (BRASIL, 2020b, p. 346), afirmou o ministro relator referindo-se ao fato da franquia constar na lista anexa à LC n.º 116/2003.

No tocante às razões que embasaram o RE, a empresa recorrente alegou violação do art. 156, III da CF/88, uma vez que: i) o conceito constitucional de serviço, advindo do direito privado, consagraria o serviço como consistente em uma obrigação de fazer, e nesse sentido, o contrato de franquia se distinguiria da mera prestação de serviços, não sendo uma pura obrigação de fazer, mas sim, composto por obrigações diversas; ii) que na franquia, as partes contratantes realizam atividades de ‘fazer’ e ‘dar’, e por ser um contrato autônomo, não haveria dissolução dessas atividades; iii) que a atividade-fim da franquia não seria prestação de serviço, não existindo possibilidade de tributação pelo ISS de atividades-meios; iv) que a lei complementar não pode alterar os conceitos adotados pela CF/88, no caso, advindos do direito privado, a luz do art. 110 do CTN.

Em suas contrarrazões, o município do Rio de Janeiro sustentou que: i) o conceito econômico de prestação de serviços (como fornecimento de bem imaterial) com fins de tributação pelo ISS, não poderia se confundir com o conceito do direito civil; ii) a CF/88 ao atribuir ao legislador complementar a tarefa de definir os serviços passíveis de tributação pelo ISSQN, lhe conferiu competência para a definição das atividades que, conceitualmente, concordariam com a definição de serviço; iii) não há indicação constitucional que os conceitos devem advir do direito civil, sendo descabido o argumento trazido pelo art. 110 do CTN, por se tratar de uma norma infraconstitucional.

E complementou: iv) que o ISSQN tem por fundamento o conteúdo econômico dos serviços, v) e ainda que se considere o conceito de serviço conforme advindo do direito privado, a atividade preponderante na franquia é a prestação de serviços.

Por último, destaca-se que, em razão da repercussão geral existente no caso, inúmeras entidades ingressaram no processo na qualidade *amicus curiae* (amigo da corte), a citar: os municípios de São Paulo e Belo Horizonte, a Associação Brasileira de Franquias Postais (ABRAPOST), Associação Brasileira de *Franchising* (ABF), Associação Brasileira de Secretarias de Finanças das Capitais, entre outros, a gerar grande debate de argumentos contrários e favoráveis à incidência do imposto na franquia ou franchising.

Menciona-se a posição adotada pela Procuradoria Geral da República, que considerou ser devido à incidência do ISS nas atividades de franquias, em razão dessas, além da cessão de uso de marca, realizarem prestação de serviços, motivo pelo qual levou o legislador complementar a inseri-la na lista anexa à LC n.º 116/2003, “a natureza híbrida do contrato de franquia (misto de cessão de direitos e prestação de serviços) não afasta a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza” (BRASIL, 2020b, p. 767).

5.2 RATIO DECIDENDI

Conforme aponta Wanderley (2017), ao proferir julgamento de uma demanda, o magistrado estabelece duas normas jurídicas, uma de caráter geral, fruto da interpretação dos fatos ocorridos e da relação desses com o direito, e outra individual, que configura a própria decisão diretamente relacionada ao conflito de interesses submetido à jurisdição.

A norma jurídica de caráter geral, “traduzida nos fundamentos jurídicos que sustentam a decisão, é justamente o *ratio decidendi*, ou seja, as razões de decidir” (WANDERLEY, 2017, p. 9). Essa detém caráter transcendental, uma vez que poderá ser usada de base para formação de outras decisões futuras sobre matéria semelhante ou análoga, “é a porção do julgado que vincula os demais órgãos jurisdicionais” (WANDERLEY, 2017, p. 9).

Ainda, alerta Wanderley (2017) que não se deve confundir o *ratio decidendi* como a fundamentação do julgado, um não é sinônimo do outro, uma vez que a fundamentação, enquanto elemento, é relacionado com o caso em particular que está sob análise, “a tese jurídica (*ratio decidendi*) se desprende do caso específico e pode ser aplicada em outras situações concretas que se assemelhem àquela em que foi originariamente construída” (DIDIER JR; BRAGA; OLIVEIRA, 2013, p. 382).

Diante da conceituação do *ratio decidendi*, no caso específico do julgamento do RE n.º 603.136, a tese jurídica adotada pelo então Min. Rel. Gilmar Mendes em seu voto, gerou controvérsia diante da retomada de entendimentos antigos adotados pelo STF e superação de conceitos advindos do direito privado, defendidos pela doutrina majoritária, consagrando-se pela seguinte Ementa:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido (BRASIL, 2020a, p. 1).

No caso, entendeu o Min. Rel. que a controvérsia estaria diante de dois temas, a primeira, em relação à delimitação do conceito de serviço conforme previsto constitucionalmente, e em segundo, quanto à compreensão da natureza jurídica e dos efeitos das atividades de franquia ou *franchising*.

No tocante à conceituação do que seria serviço aos moldes definidos pelo art. 156, III da Constituição Federal, em seu voto, o Min. Rel. apontou que o texto constitucional ao fazer menção a serviços de “qualquer natureza” sugeriu uma interpretação mais ampla do signo “serviço”, sem, contudo, definir precisamente o que seriam esses. Tal tarefa havia ficado a

responsabilidade do legislador complementar, que deveria indicar os serviços sujeitos à tributação pelo imposto em comento.

Contudo, alertou o Min.Rel que essa responsabilidade não é plena, uma vez que “se pudesse o legislador complementar ou municipal ‘ressignificar’ esse conceito, estaria a manipular os lindes de sua própria competência” (BRASIL, 2020a, p. 7). Aponta que, por um lado, caberia sim ao legislador complementar definir o que se entende por serviços de qualquer natureza, e por outro, tal definição deve ser feita a respeitar limites colhidos do próprio texto constitucional. Concluiu que:

Em todo caso, na linha da jurisprudência desta Corte, creio que podemos 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** (BRASIL, 2020a, p. 8, grifo original).

Complementou tal argumento, a relembrar a característica taxativa da lista anexa à LC n.º 116/2003, tema que teve consagração em repercussão geral reconhecida pelo RE n.º 784.439 da relatoria da Ministra Rosa Weber, ao afirmar que “aquilo que não consta da lista foi excluído pelo legislador complementar do conceito de serviço para fins de incidência do ISS, ainda que pudesse, de fato, ser tomado como serviço noutro contexto” (BRASIL, 2020a, p. 8).

Em ato contínuo, a tomar com base em julgamentos anteriores da própria corte acerca da definição do conceito de “serviço”, asseverou o Min. Rel. que no caso específico do RE n.º 116.121, acerca da incidência do ISS sob a locação de bens móveis, onde a orientação adotada foi a de que o ISS incide apenas em obrigações de fazer, expôs que, naquele caso, tratava-se de uma pura obrigação de dar (referente à locação de guindastes), por isso não haveria incidência do imposto, “não estaria o locador, ele mesmo, a empregar qualquer esforço pessoal, isto é, não estaria a executar serviço de natureza alguma” (BRASIL, 2020a, p. 11).

Ainda, rememorou que quando do julgamento do RE n.º 651.703¹⁷, 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” (BRASIL, 2020a, p. 12).

Apontou que, as atividades operacionalizadas pelas operadoras de planos de saúde detém natureza mista, a englobar tanto obrigações ‘de dar’, como ‘de fazer’, para o Min. Rel. “não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que

¹⁷ Conforme exposto em capítulo anterior, tratava-se acerca da incidência do ISS sobre as atividades realizadas pelas operadoras de plano de saúde, onde consagrou, em sede 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” (BRASIL, 2016, online).

o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar” (BRASIL, 2020a, p. 13).

Diante disso, entendeu o Ministro Gilmar Mendes que, o entendimento adotado pelo Supremo é de que o ISS incide tanto em atividades consistentes em obrigações de fazer, como também, em atividades de obrigações mistas:

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. (BRASIL, 2020, p. 14, grifos nossos).

Propriamente acerca do contrato de franquia ou *franchising*, aponta o Min. Rel. que é aspecto destacado na doutrina a natureza híbrida complexa ou mista dessa modalidade contratual, índole assentada na própria Lei n.º 8.955/1994, e que não foi alterado pela Lei n.º 13.966/2019.

A partir disso, apontou que a “[...] 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’ [...]” (BRASIL, 2020a, p. 19), completou afirmando que a rigor sequer na doutrina civilista a distinção entre às duas situações (“de dar” e “de fazer”) é completamente clara.

Concluiu, portanto, que na relação estabelecida entre franqueador e franqueado não se resume a uma simples cessão de direito, sem existência de prestação de serviços, conforme aponta os defensores da tese da não incidência do ISSQN nessas atividades. A destacar que “o contrato de franquia **inclui, sim, uma prestação de serviço passível de sofrer incidência do imposto municipal**. Há, nesse **laime contratual, inegável aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem [...]**” (BRASIL, 2020a, p. 20).

Para tanto, apontou o Min. Rel. o julgamento do caso de tributação da operação de *leasing* financeiro no RE n.º 592.905, onde, em voto proferido pelo Min. Rel. Eros Grau, consagrou que a atividade só se “exerce mediante a prestação de considerável parcela de serviços diversificados” (BRASIL, 2009a, p. 1006), o que, igualmente, ocorreria na franquia.

Por fim, deve-se apontar que, para o Min. Rel. Gilmar Mendes, seu voto em nada destoa do entendimento já aplicado pela corte, inclusive nos precedentes que tratam acerca da locação de bem móveis, pois nesses casos não haveria sequer serviços desempenhados, o que se difere da franquia:

O “sistema” de franquia envolve muito mais do que apenas uma cessão de marca, envolve diversas formas de prestação de diferentes serviços. Daí a incidencia 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 de repercussão geral no RE 626.706, de minha relatoria, nos casos em que a locação de bens móveis se faz acompanhar de outras atividades (BRASIL, 2020a, p. 22/23).

Apontou ainda que para fins fiscais não há razões para separação das atividades fins e meios presentes nos contratos de franquia, primeiro, pois o contrato é uno, onde há obrigações contrapostas de diferentes atividades, segundo, pois, por experiência prática, a diferenciação dessas atividades para fins fiscais colocaria 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” (BRASIL, 2020a, p. 24).

A título de curiosidade, o Min. Rel. encerrou seu voto apontando que, em caso da não incidência do ISS sobre a franquia, poderia repetir-se o que ocorre com a locação de bens móveis, onde o município não pode cobrar dessa atividade, e tampouco o Estado pode exigir ICMS; entendeu o Min. Rel. que é papel da Corte Suprema, além de proteger os direitos fundamentais do contribuinte, assegurar a defesa das competências constitucionais e da arrecadação tributária.

5.3 A CONGRUÊNCIA OU NÃO DOS ARGUMENTOS EXPOSTOS NA DECISÃO

A atividade de franquia ou *franchising* é uma das mais lucrativas no cenário nacional, segundo balanço realizado pela Associação Brasileira de *Franchising* em 2019, o faturamento por meio da atividade de franquias gerou cerca de R\$ 186,755 bilhões, com crescimento de 4,7% nas unidades a totalizar 160.958 operações registradas no Brasil, com registro de 2.918 marcas em operação no país¹⁸.

Ainda a época do processo originário do RE n.º 603.136, nas discussões de primeira instância, a atividade de franquia já representava cerca 2% (dois por cento) do Produto Interno Bruto do país (BRASIL, 2020b, p. 36). Em mesmo sentido, afirmam Reis e Semple (2019, p. 225) que “as dificuldades econômicas de boa parte dos municípios brasileiros fizeram com que esses entes se impulsionassem a querer tributar a atividade de franquia dentro da categoria do Imposto Sobre Serviço [...]”.

Assim, por representar um contingente massivo de contribuições que passarão a ser inferido dos contratos de franquia, um questionamento acerca do julgamento do RE n.º

¹⁸ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANCHISING. **Franquias:** balanço da ABF destaca segmentos e alta de 8,1% no 4º Trimestre. 2019. Disponível em:< <https://www.abf.com.br/franquias-balanco-da-abf-destaca-segmentos/>>. Acesso em: 09/11/2020

603.136, é da congruência ou não dos argumentos postos na decisão, vez que, a hipótese da não tributação representaria significativa perda ao erário público.

Nessa toada, em análise ao voto do Min. Rel. Gilmar Mendes no julgamento do RE n.º 603.136, percebe-se que as razões que levaram ao entendimento de ser constitucional a incidência do ISSQN sobre os contratos de franquia ou *franchising*, foram, i) que, de acordo com julgamentos anteriores proferidos pela Corte Suprema, o ISSQN incide tanto em contratos puramente de “obrigação de fazer”, como em contratos “mistas”; ii) que a Franquia ou *Franchising*, é um contrato autônomo e híbrido, que para sua concretização há de ser exercido atividades de “dar” e de “fazer” pelas partes contratantes.

Verifica-se que conforme aponta o Min. Rel., o mesmo não fez uma superação do entendimento que vinha sendo adotado pela corte, mas sim, uma ampliação. Explica-se: a análise principal feita pelo voto foi a de que o ISSQN incide não somente em obrigações de fazer, conforme se interpreta do julgamento do RE n.º 116.121, mas, em contratos “mistas”, a luz do que foi decidido nos RE n.º 651.703 e RE n.º 592.905.

Contudo, o que se deve apontar é que, o entendimento adotado pelo Supremo, apesar de, a primeiro momento completar as lacunas acerca, principalmente, da natureza jurídica dos contratos de franquia ou *franchising*, quanto a afirmação destes como de natureza híbrida, e presentes “obrigações de fazer” necessárias à execução final do contrato, também, deixou em aberto outras questões práticas acerca dessa modalidade contratual, contudo, sem gerar prejuízo aos argumentos explanados na decisão.

Sobre o último, tal fato fora inclusive abordado em sede de Embargos de Declaração (BRASIL, 2020b) opostos pela Associação Brasileira de *Franchising*, onde se questionou contradição no julgado por ao afirmar pela impossibilidade de dissolução das atividades presentes na franquia, havia decidido pela tributação de todo o instrumento contratual, o que, de modo injustificado, modificaria o conceito de “serviços” e, igualmente possível omissão quanto à tributação de atividades-meios.

Afirmou a *amicus curiae*, que no caso do RE n.º 592.905, sobre a incidência do ISSQN do *leasing* financeiro, em que pese considerar que a prestação de serviço é concluída por serviços diversificados, naquela modalidade contratual, há sobreposição da prestação de serviço, o que difere da franquia, onde haveria atividades-meios que nem sequer poderiam ser considerados serviços.

Percebe-se que as indagações feitas pela Associação Brasileira de *Franchising*, por se só, não configuram mero inconformismo com a decisão, uma vez que, conforme afirmado por Fernanda Antonello (2008), o contrato de franquia envolve obrigações pós-contratuais como

know-how, cessação de uso da marca, entre outros, que detém índole pura de obrigações de “dar”.

Igualmente, em atenção ao já visto nos argumentos contrários à incidência, Miranda (2011) e Silva (2014), defendem que é justamente em razão da impossibilidade de dissolução dessa modalidade contratual, que seria impossível a tributação de suas atividades-meios que demonstrem caráter de obrigação de dar, bem como, que a atividade-fim desempenhada por essa modalidade contratual seria uma pura ‘obrigação de dar’.

No tocante a isso, rememora-se que no julgamento do RE n.º 603.136, o STF considerou a incidência do ISSQN na unidade do contrato, afirmando pela impossibilidade de dissolução de suas atividades tanto por ser um contrato uno, como para evitar possíveis fraudes na arrecadação.

Destaca-se que apesar de Andrade (2010) seguir direção parecida ao que foi adotada pelo Min. Rel, quanto à concretude do contrato de franquia se dá apenas diante da execução de todas suas atividades, para a autora, é justamente essa diversidade que impede a tributação do ISS nesta modalidade contratual:

Desta feita, se verifica uma gama de atividades concentradas no contrato de franquia, não podendo conceber a preponderância de uma atividade em detrimento de outra, motivo pelo qual este negócio jurídico caracteriza-se apenas e tão-somente quando combinadas todas as atividades já mencionadas face a sua indissociabilidade, de modo que, a ausência de qualquer uma representa negócio de outra natureza, diversa do franchising.

[...]

Por esse motivo, a franquia nunca poderá se enquadrada no conceito de serviço, na medida que não é uma simples obrigação de fazer, mas uma conjugação indissociável de obrigações de dar e de fazer que, se consideradas separadamente, desvirtuam o instituto ora debatido (ANDRADE, 2010, p. 40).

Por certo o entendimento adotado pelos autores acima citados, tem base na acepção do critério “obrigação de fazer” como sinônimo ao conceito de “serviço” para fins de incidência do ISSQN, o que é de se questionar se, na prática, houve ou não a superação do entendimento do conceito de “serviço” no julgamento do RE n.º 603.136, mesmo que o voto justificando que não.

A superação de um entendimento por outro é adotado no direito brasileiro através da técnica norte-americana do *Overruling*. Aponta Wanderley (2017), que tal modalidade consistiria na revogação de um entendimento consubstanciado no precedente por um novo. Complementa que, tal técnica se autoriza pela existência de mudanças nos valores sociais ou na concepção geral de direito acerca de um tema, ou mesmo em razão de uma decisão equivocada.

Observa-se que no caso do RE n.º 116.121, resultante na súmula 31¹⁹, onde se absorve a teoria de que apenas incidirá o ISSQN em serviços consubstanciados em esforço humano em benefício alheio, consistente em obrigação de fazer, conforme bem apontado pelo voto do Min. Rel. Gilmar Mendes, naquele caso, Ministro Marco Aurélio, em seu voto-condutor, deixou clara sua preocupação acerca da inexistência de prestação de serviço quanto ao contrato de locação de bens móveis em questão, visto que seria a locação ‘pura’ uma obrigação de dar. Observa-se:

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 (BRASIL, 2000, p. 702).

Inclusive, conforme rememorou o Ministro Gilmar Mendes, há muito o STF vinha se desvinculando da aplicação da súmula 31 quanto aos casos onde a locação de bens móveis se faz acompanhada de outras atividades de prestação de serviço.

A citar, no caso do RE n.º 626.706, houve caloroso debate na Corte Suprema acerca da proposta de edição da Súmula 31 feita pelo Ministro Joaquim Barbosa, a qual passaria constar que “é inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços” (BRASIL, 2010a, p. 1550). No entendimento dos ministros, tal adição seria desnecessária, visto tratar-se de algo já implícito na norma, ou seja, não incidirá o ISSQN na pura locação de bens móveis (BRASIL, 2010a).

Aponta-se que Castro em crítica a Súmula 31 do STF, afirmou que a mesma: “adotou uma noção historicamente superada e estática de serviço, identificado tão somente como ‘obrigação de fazer’ ou ‘atividade humana em benefício alheio’” (CASTRO, 2011, p. 136). Para o mesmo:

A ampliação da ideia de *serviço* para além de uma “obrigação de fazer” ou da “energia humana voltada para determinado fim” não é arbitrária. Corresponde ao aludido alargamento a um fenômeno presente na realidade socioeconômica em contínua evolução, perfeitamente capturado pela ideia de tipo. Por outro lado, tal amplitude está consagrada na ordem jurídica brasileira pelo menos no Código de Defesa do Consumidor e na Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Nesses diplomas legais, o sentido de serviço gravita em torno das ideias de *atividade* e de *utilidade* dessa última resultante. Na própria Constituição observa-se a definição de que a soma das atividades de venda de mercadoria e de *serviços* abrange todos os bens ou “coisas” oferecidas no mercado, surgindo daí uma noção extremamente ampla, mas não arbitrária, de *serviço* (CASTRO, 2011, p. 134/135).

¹⁹ Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis (BRASIL, 2010).

Em contraponto ao RE n.º 116.121, e conforme igualmente apontado na decisão, no julgamento do RE n.º 592.905 e RE n.º 651.703, realmente houve uma ampliação do conceito constitucional de serviço, a separar-se da teoria civilista. Segundo voto do Ministro Luiz Fux no RE n.º 651.703:

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 (BRASIL, 2016, *online*).

Deve-se apontar que Cardoso e Costa, em análise do RE n.º 592.905, afirmaram que a relativização de conceitos em matéria tributária é algo a ser evitado, uma vez que:

Em última instância essa forma mais relativizadora de interpretação, que busca pinçar elementos considerados mais relevantes em uma relação complexa, que não se adequa plenamente ao fato tributável pode implicar na tributação por analogia, vedado pela rigidez constitucional e pelo parágrafo 1º do art. 108 do CTN (CARDOSO; COSTA, 2011, p. 22).

Apesar da preocupação externalizada pelos autores, conforme aludido pelo Min. Rel. Gilmar Mendes, não houve uma superação quanto ao conceito estabelecido pelo RE n.º 116.121, mas, simplesmente a compreensão obtida que o mesmo não se aplicaria aos contornos existentes no caso da franquia ou *franchising*.

Neste sentido, pode-se afirmar pela não existência da superação (*overruling*) quanto ao RE n.º 116.121, mas sim, a aplicação da técnica da distinção (*distinguishing*). Elucida Wanderley (2017) que, ao magistrado, quanto à análise de aplicação de um precedente, ele observa a aproximação do precedente com o caso, se existe semelhança com o *ratio decidendi* do precedente, aplica-se, se não houver ou existindo alguma peculiaridade no caso em análise, o magistrado pode se ater a hipótese que julga sem vincular-se ao decidido no precedente.

No caso, denota-se que, conforme consagrado pela própria doutrina, o contrato de franquia não consistiria em uma pura e simples obrigação de dar como ocorre com a locação, mas sim, em um complexo de atividades, sendo, pois, formado por obrigações mistas, e com

base em outros entendimentos perfilados no próprio STF, entendeu o Min. Rel. pela incidência do tributo municipal na franquia.

Por fim, observa-se, que a decisão manteve-se fiel aos precedentes da corte, adotando uma concepção mais ampla, e inclusive, mais moderna, do termo “serviço”, conforme inclusive destacada no RE n.º 651.703, onde a prestação de serviços consistiria no oferecimento de uma utilidade para outro, por meio de atividades imateriais (com ou sem fornecimento de bens) prestados em habitualidade e com fim econômico, e dessa maneira, não estando necessariamente atrelado às concepções civilistas de distinção entre o “dar” e o “fazer”.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tributação do Imposto sobre Serviços nos contratos de franquia ou *franchising* é matéria que a muito vem sendo discutida no judiciário brasileiro e pela doutrina. Ainda anterior à edição da Lei Complementar n.º 116/2003, sob égide do Decreto Lei nº 406/68, os municípios realizavam interpretação análoga do item 48 da lista anexa, o qual tratava das atividades de agenciamento, corretagem e intermediação de contratos de franquia, bem como, considerando a tributação do imposto sobre os contratos de locação, para justificar a incidência do ISS sobre tal modalidade contratual.

Mesmo diante da edição da Lei Complementar n.º 116/2003, que realizou a inclusão expressa, nos itens 17.08 e 10.04 da Lista Anexa, da atividade de franquia como passível de tributação pelo ISS, não fora suficiente para acalentar os debates acerca do tema.

Foi visto que em primeiro momento, a luz do julgamento do AgRg no REsp n.º 1.191.839/DF, a mera inserção da atividade no rol anexo a LC fora suficiente para atestar a validade da incidência do imposto, entendimento que não se perdurou, passando os tribunais pátrios e o STJ a entender pela invalidade da incidência do imposto nesta modalidade contratual.

Inclusive a gerar debate acerca da própria competência do Superior Tribunal de Justiça para julgar a matéria, uma vez que, atestar a não incidência refletiria diretamente no julgamento da constitucionalidade dos itens contidos na Lista Anexa à LC n.º 116/2003, que é advinda diretamente do texto constitucional presente no art. 156, III, passando a matéria a ser de competência do STF, que somente foi reconhecida pelo mesmo em 2010 com o firmamento da repercussão geral no RE n.º 603.136.

Assim, a expectativa para resolução da controvérsia fora diretamente direcionada ao julgamento do RE n.º 603.136, que em decisão histórica proferida em 29/05/2020, a contrariar o posicionamento majoritário adotado pela doutrina, considerou constitucional a incidência do ISS nas atividades de franquia ou *franchising*.

A partir desse julgamento, a presente pesquisa logrou êxito na busca em entender o direcionamento adotado pela corte suprema quanto aos argumentos utilizados para conclusão da constitucionalidade do tema, bem como, na mesma toada, se tal posicionamento representava ou não uma superação de entendimentos passados perfilados por aquela e demais outros tribunais, que em maioria optavam pela não incidência do imposto.

Debruçado em primeiro momento nas características fundamentais do Imposto Sobre Serviços, notou-se que por se tratar de matéria advinda da própria constituição, pelo art. 156, III, é no entendimento constitucional que deveria vir à resposta.

A Constituição Federal de 1988 definiu de maneira rígida ser de competência dos Municípios instituírem imposto sobre serviços de qualquer natureza, excetos aqueles compreendidos na competência estadual (o de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), e por competência, entendeu-se como a possibilidade jurídica plena de criar o imposto, desenvolvendo suas hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos, base de cálculo e alíquotas, ou seja, sua Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

Quanto a esse último, fora visto que o mesmo é formado por dois elementos, o antecedente, que descreve a “hipótese” de incidência, e o consequente, responsável pelo estabelecimento da relação fisco-contribuinte. No antecedente, encontra-se o aspecto material da incidência do imposto, formado pelo verbo “prestar” e o complemento “serviço”, onde aquele necessita diretamente do exercício da atividade, ou seja, o fornecimento ou exercício do serviço.

Igualmente quanto ao primeiro elemento, verificou-se a existência do aspecto temporal, representado pela ocorrência do fato jurídico finalizado, e o aspecto espacial, que, emerge-se em divergentes posições, de um lado, aqueles que acreditam ser somente a circunscrição do município, e do outro, o local do estabelecimento prestador e subsidiariamente o domicílio do prestador, adotado pelo art. 3º da LC n.º 116/03, além das diversas outras possibilidades definidas na lei.

No tocante ao elemento consequente, fora visto que o mesmo seria formado por um critério pessoal, sendo o sujeito ativo o Município onde ocorre o fato jurídico-tributário, e o sujeito passivo, considerado majoritariamente como o prestador de serviço. Igualmente neste elemento, há o aspecto quantitativo, definido pela base de cálculo, sendo essa o preço do serviço, e pela alíquota, definida em lei por valores máximos de até 5% e mínimos de 2%.

Igualmente, denota-se que, a própria Constituição Federal atribuiu a Lei Complementar a tarefa de definir quais serviços seriam passíveis de tributação pelo ISS, onde, abordou-se a divergência entre as teorias exemplificativa e taxativa, a primeira, na qual acredita que a lista anexa à LC serviria meramente para exemplificar os serviços passíveis de tributação, não podendo limitar a autonomia dada pela Constituição aos municípios para definição das hipóteses de incidência do imposto, e a segunda, na qual afirma que a lista é taxativa, não podendo os municípios instituir ISS em serviços que ali não constam, essa

última, sendo o entendimento adotado pelo próprio STF, o qual afirma pela taxatividade, contudo, podendo ser realizado interpretação extensiva dos itens contidos na lista.

Passada a análise geral do imposto, fora necessário assimilar os mais diversos conceitos adotados pela doutrina e jurisprudência acerca do que seria um conceito constitucional de “serviço” para fins de incidência do ISS. Por um lado, foi visto os argumentos advindos do direito privado, civilista, o qual entende como “serviço” a prestação em favor de outrem, com intuito econômico e consistente em uma “obrigação de fazer”, que seria adotado pelo texto constitucional em razão do que ensina o art. 110 do CTN, entendimento marcado no julgamento do RE n.º 116.121.

Em contraponto a teoria civilista, e em razão de entendimentos adotados pelo STF nos julgamentos do RE n.º 112.947, RE n.º 547.245, RE n.º 651.703, RE n.º 592.905 entre outros, houve a acepção de que a CF/88 não necessariamente usaria o conceito de serviço advindo do direito civil, uma vez que a matéria constitucional-tributária é formadora de conceitos próprios, atendo-se a chamada “teoria econômica”.

A partir disso, passou-se a análise propriamente do contrato de Franquia ou *Franchising*, que em sua natureza jurídica é definido como um contrato híbrido ou misto, formado por diversas atividades que incluem desde obrigações “de fazer”, de “não fazer” e “de dar”, bem como, a partir da análise do fato desta modalidade contratual constar na lista anexa à LC n.º 116/2003, foi visto que em primeiro momento, o entendimento foi que tal inclusão bastaria para validade de incidência do imposto, contudo, logo após, a doutrina e a própria jurisprudência passaram a entender de modo contrário, inclusive a questionar que a lei complementar não poderia incluir em seu rol, aquilo que não se caracterizaria enquanto serviço.

Em decorrência de todos esses fatores, parte maior da doutrina acreditou ser inválida a incidência do ISS nesta modalidade contratual, uma vez que, por ser um contrato misto, não se adequaria ao arquétipo constitucional da noção de “serviço” consistente enquanto uma obrigação de fazer. E parte minoritária, defendeu a superação do conceito de “serviço” advindo da teoria civilista, bem como, em razão do fato da atividade de franquia ou *franchising* constar na lista anexa e ser formada por diversas prestações de serviço, que seria constitucional a incidência do imposto.

Partindo destas dicotomias, e principalmente, acerca da noção do que seria um serviço tributável a luz do texto constitucional, foi consagrado pelo julgamento do RE n.º 603.136 a constitucionalidade da matéria, onde decidiu o STF através do voto do Min. Rel. Gilmar Mendes que, com base em precedentes da corte, o conceito de serviço para fins de incidência

do ISS abraçaria as noções civilistas, quanto a necessidade de consistir em obrigação de fazer, contudo, com a ampliação do termo, também incidiria sobre as obrigações mistas, que se encaixaria a hipótese da franquia.

Concluiu-se, portanto, que o voto do Relator adotou o entendimento de que os critérios estabelecidos pelo texto constitucional para definição do que seria “serviço” iria além unicamente da noção civilista, ou seja, de certa forma, o julgamento optou pela hipótese alcançada pela “teoria econômica”.

Entretanto, a partir disso, a problemática se votou a análise acerca da congruência ou não dos argumentos expostos na decisão, visto serem as atividades de franquias extremamente lucrativas, e que, a opção da não incidência representaria grande perda ao erário público.

Neste ínterim, entendeu-se que o posicionamento adotado pelo STF, em conformidade ao resplandecido no voto do Min. Rel, em verdade, não configura uma superação (*overruling*) dos entendimentos anteriormente adotados, a título daquele constante no RE n.º 116.121, estando em congruência a posicionamentos já adotados pela própria corte (RE n.º 592.905, RE n.º 651.703, entre outros), inclusive, a ampliar o conceito de “serviço”, que passa a ser visto como o oferecimento de uma utilidade para outrem, por meio de atividades imateriais (com ou sem fornecimento de bens) prestados em habitualidade e com fim econômico.

Denota-se que o presente trabalho fora realizado através de pesquisa teórica, a partir de fontes bibliográficas e estudo de casos – julgamentos -, em caráter hipotético-dedutivo, por meio da análise qualitativa dos dados. Entretanto, apesar dos esforços empenhados, e dos referenciais teóricos utilizados, houve limitação da pesquisa, em especial no tocante aos argumentos favoráveis à incidência do imposto sobre a modalidade contratual em estudo.

Verifica-se que o tema, apesar de há muito discutido, ainda se mostra pouco explorado, em especial, diante do recentíssimo contorno dado pelo julgamento do RE n.º 603.136, que partiu de pressupostos diversos aos adotados e esperados pela doutrina majoritária estudada, sendo necessário maior aprofundamento dos pontos debatidos favoráveis à incidência do imposto nas atividades de franquias ou *franchising*.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Jamille Calid de. **Aspectos Concernentes a não Incidência do ISS na Franquia Empresarial.** Trabalho de Conclusão de Curso (Especialista em prática Judiciante) – Universidade Estadual da Paraíba em parceria com a Escola Superior de Magistratura, João Pessoa, 2010.

ANTONELLO, Fernanda de Carvalho. **A incidência do ISS sobre as Atividades de Franquia.** Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na constituição.** – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernando. ISS – Locação e Leasing. In: **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 51, p. 50-62, jul/set, 1990.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei.** 2ª Ed. São Paulo: Dialética. 2005.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **ISS na Constituição e na Lei.** 4 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARROSO, Luiz Felizardo. **Franchising e Direito.** São Paulo: Atlas, 1 ed, 1997.

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. **ISS: construindo um conceito constitucional de serviço.** – 1 ed. – Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

BATISTA, Giuliana Mariz Maia V.; NETO, Newton Nobre de Lacerda. Incidência de ISS sobre os serviços prestados por empresas franqueadas. In: LIMA, Hugo Miasel Coelho; PORTO, Telma Sueli de Oliveira; FONSECA, Alberico Santos. **Revista Jurídica Faculdade Paraibana – FAP**, nº 2, Paraíba, 2015. Disponível em: <http://www.fap-pb.edu.br/instituto/arquivos/revista_juridica_2015_artigo5.pdf>. Acesso em 17/10/2020.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BRASIL. **Constituição** (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. **Decreto-Lei nº 406, de 31 de Dezembro de 1968.** Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília, DF, 31 de dez. 1968. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, 31 jul. 2003. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF, 11 set. 1990. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 13 out. 2020.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil.. . Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm#:~:text=LEI%20N%20o%2010.406%2C%20DE%2010%20DE%20JANEIRO%20DE%202002&text=Institui%20%C3%B3digo%20Civil.&text=Art.,e%20deveres%20na%20ordem%20civil.. Acesso em: 10 out. 2020.

_____. **Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019.** Dispõe sobre o sistema de franquia empresarial e revoga a Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994 (Lei de Franquia). Brasília, DF, 26 dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13966.htm. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão – RE 603.136. Recorrente: Venbo Comércio de Alimentos LTDA. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 29 de maio de 2020, 46p. **Diário de Justiça Eletrônico.** Brasília, 16 jun. 2020. n. 149. 2020a. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 13 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 75.952, Relator Min. Thompson Flores, Brasília, 29 de outubro de 1973. **Diário de Justiça.** Brasília, 02 de outubro de 1974. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=171553>. Acesso em: 21 de out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE nº 592.905, Relator Min. Eros Grau. Brasília, 02 de dezembro de 2009. **Diário de Justiça Eletrônico.** Brasília, 14 dez. 2009. 2009a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/10/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE nº 603.136, Relator Min. Gilmar Mendes. Brasília, 29 de maio de 2020. **Diário de Justiça Eletrônico.** Brasília, 08 jun. 2020. 2020b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no RE nº 651.703, Relator Min. Luiz Fux. Brasília, 29 de setembro de 2016. **Diário de Justiça Eletrônico.** Brasília, 06 outubro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/10/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 112.947, Relator Min. Carlos Madeira. Brasília, 19 de junho de 1987. **Diário de Justiça Eletrônico.** Brasília, 19 jun. 1987. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/10/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 116.121, Relator Min. Octavio Gallotti. Brasília, 11 de outubro de 2000. **Diário de Justiça Eletrônico.** Brasília, 25 mai. 2001. 2000a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21/10/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.245. Relator: Min. Eros Grau. Brasília, 02 de dezembro de 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 05 mar. 2010. 2009b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 626.706. Relator Min. Gilmar Mendes. Brasília, 08 de setembro de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 17 set. 2010. 2010a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 09/11/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. AgRg no RE n.º 602.295, Relator Min. Roberto Barroso. Brasília. 07 de abril de 2015. Diário de Justiça Eletrônico. Brasília. 23 de abril de 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 09/11/2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 1.191.839/DF, Relator Min. Castro Meira. Brasília, 14 de abril de 2011. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 27 abr. 2011. 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21/10/2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 222.246/MG, Relator Min. José Delgado. Brasília, 13 de junho de 2000. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 04 set. 2000. 2000b. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 21/10/2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 31. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 17 fev. 2010. 2010b. Disponível em:
<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula779/false>. Acesso em: 21 out. 2020.

CARDOSO, A. M. ; COSTA, R. S. . ISS e contrato de franquia: uma questão ainda controversa e pendente de definição pelo STF. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** , v. 195, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronavas para Destinatarios no Exterior, Não – incidência do art. 2º e seu Paragrafo Único da Lei Complementar n. 116/03. In: **Revista de Direito Tributário**, nº 93, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CASTRO, A. Aldemario. Uma análise crítica acerca da ideia de serviço consagrada na Súmula Vinculante 31 do STF. In: **Revista da PGFN** , v. 1, 2011. Disponível em: <

[>](https://antigo.pgfn.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/aldemario.pdf). Acesso em 17/10/2020.

CHIESA, Clélio. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar nº 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ISS e a LC 116**. São Paulo: Dialética, 2003.

CRETELLA NETO, José. **Manual Jurídico do Franchising**. São Paulo: Atlas. 1 ed, v. 1, 2003.

DIDIER JR., Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**. 8. ed. rev., ampl. e atual. v. 2.. Salvador: JudPodivm, 2013.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1988.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado Teórico e Prático dos Contratos**. 5 ed, v. 4, São Paulo: Saraiva, 2003.

DONI JUNIOR, Geraldo. **O Contrato de Franchising e a Lei 8955/94**. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade do Vale do Itajaí, 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=32847>. Acesso em 07/10/2020.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FORTES, Maurício Cezar Araújo. **A Regra-matriz de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20102011-140628/publico/Mauricio_Cezar_Completa.pdf>. Acesso em 08/10/2020.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Contratos e Atos Unilaterais**. V.3, 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Regra-Matriz de Incidência do Imposto Sobre Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscilla (org.). **O Direito Tributário Entre Forma e Conteúdo**. São Paulo: Noeses, 2014.

KUSHELL, Robert E.; ZWISLER, Carl E. How to be a Franchisor. In: **Internacional Franchise Association**, 1984.

LAMY, Marcelo. **Franquia Pública**. 1. ed, v. 1, São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

LEITE, Rodrigo Oliveira Ragni de Castro . A (In)Constitucionalidade do ISSQN sobre os Contratos de Franquia. In: **Revista Direito em Foco** , v. 1, 10 ed. 2018. Disponível em: <https://portal.unisepe.com.br/unifia/wp-content/uploads/sites/10001/2018/11/016_A-INCONSTITUCIONALIDADE-DO-ISSQN-SOBRE-OS-CONTRATOS-DE-FRANQUIA.pdf>. Acesso em 10/10/2020.

LIMA, Júlia Silva e. **ISS e o conceito constitucional de serviço de qualquer natureza.** Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/22997>>. Acesso em 10/10/2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso.** 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>. Acesso em 10/10/2020.

MAGALHÃES, Vinícius Cunha. A controvérsia sobre a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza sobre os contratos de franquia. **Conteúdo Jurídico**, 2017. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51023/a-controversia-sobre-a-incidencia-do-imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-sobre-os-contratos-de-franquia#_ftn15>. Acesso em: 30/10/2020.

MARTINS, Fran. **Contratos e Obrigações Comerciais.** 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MIRANDA, Luciana Lacerda. Da Inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre os Contratos de Franquia. In: **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais – UNIBRASIL**, Curitiba, 2011. Disponível em: <<https://portaldeperiodicos.unibrasil.com.br/index.php/cadernosdireito/article/view/2934>>. Acesso em 14/10/2020.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do ISS.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do Imposto Sobre Serviço.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

NEVES, Daniela Nascimento; SELLMANN, Milena Zampieri. A tributação Municipal Sobre Serviços e o Franchising. In: **IV Seminário Internacional de Direito – SEMIDI**, São Paulo 2016. Disponível em: <<http://www.lo.unisal.br/direito/semidi2016/publicacoes/livro6/Milena%20Zampieri%20Sellmann%20e%20Daniela%20Nascimento%20Neves.pdf>>. Acesso em 13/10/2020.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e da jurisprudência.** – 18^a ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado.** v. 47. São Paulo: RT, 2012.

REIS, Iago de Sousa; SEMPLE, Victor Frank Corso. Constitucionalidade da Incidência do ISS Sobre os Royalties pagos pelo Franqueado ao Franqueador. In: **REVISTA FIDES** , v. 10, n. 2, 2019. Disponível em: <<http://www.revistafides.ufrn.br/index.php/br/article/view/395>>. Acesso em 12/10/2020.

SANTOS, Ramon Rocha. **Conceito constitucional de Serviço Tributável pelo ISS.** Tese (Título de Doutor em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/31502>>. Acesso em 10/10/2020.

SCHMITT, Cristiano Heineck. Contrato de Franquia Empresarial (Franchising). In: **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v 17, Porto Alegre, 1997.

SILVA, André Rodrigues Pereira da. **A regra-matriz de incidência tributária e o imposto sobre serviços – ISS.** 2017. Disponível em:<<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-e-o-imposto-sobre-servicos-iss/>>. Acesso em 15/10/2020.

SILVA, DE PLACIDO e. **Vocabulário Jurídico.** Rio de Janeiro: Forense, v. iv, 1987.

SILVA, Karine Gonçalves Mello da. **A Incidência do ISS nos contratos de Franchising.** Artigo Científico de Conclusão de Curso (Pós-Graduação *Lato sensu* em Direito) - Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <<https://silo.tips/download/escola-de-magistratura-do-estado-do-rio-de-janeiro-a-incidencia-do-iss-nos-contr>>. Acesso em 15/10/2020.

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v.2, n.5, p.33, out/dez.1993.

TOMÉ, Lucas Bressanelli. **A Lei Complementar na Formação do Fato Gerador do ISS.** Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2018. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/174555>>. Acesso em 15/10/2020.

VIANNA, Julcira Maria de Mello. Critérios da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: BERGAMINI, Aldofo; BOMFIN, Diego Marcelo (coords.). **Comentários à Lei Complementar n. 116/03:** de advogados para advogados. São Paulo: MP, 2009.

WANDERLEY, Natália Conrado. **A valorização dos Precedentes Judiciais com a Vigência do Novo Código de Processo Civil.** Monografia (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/21678>>. Acesso em 15/10/2020.