

# A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO” NO STF, PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISSQN

*Andréia Fogaça Rodrigues Maricato<sup>1</sup>*

## INTRODUÇÃO

O objetivo do nosso trabalho é analisar acerca da mudança do entendimento, quanto ao conteúdo semântico de “prestação de serviço”, estabelecido do Supremo Tribunal Federal, como hipótese de incidência do imposto do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos municípios, conforme previsto na Constituição Federal no art. 156, III.

O presente artigo tem como objetivo criticar a evolução e modificação de entendimento do STF e, dessa forma, contribuir para o debate acerca do correto conteúdo semântico de “prestação de serviços de qualquer natureza”

Para isto, analisaremos a matriz constitucional do ISSQN, e nos aprofundaremos na evolução jurisprudencial do conceito de prestação de serviço adotado pelo STF, através do

---

1. *Doutora e Mestre em direito tributário e coordenadora do IBET-SJC.*

estudo de acórdãos desde a vigência do Decreto-lei nº 406/68 até a Lei Complementar nº 116/03, e suas alterações Lei Complementar nº 157/16 e Lei Complementar nº 175/20.

Dividiremos o estudo em três fases sucessivas do entendimento do Tribunal: (i) adoção do conceito econômico desde 1987; (ii) virada ao conceito jurídico em 2000 (caso da locação de guindastes), restrito às obrigações de fazer; (iii) retomada gradual do conceito econômico a partir de 2009 (caso do leasing), e (iv) a confirmação do conceito econômico com o julgado do caso dos planos de saúde em 2017 e das atividades de franquia em 2020.

## 1. MATRIZ CONSTITUCIONAL DO ISSQN

Sabemos que a Constituição Federal, outorga aos entes políticos, competência para instituírem tributos, ou seja, a Magna Carta não os institui, mas autoriza a sua criação. E no artigo 156, III, da CF, estabelece que compete aos Municípios, instituírem imposto sobre serviços de qualquer natureza.

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

**III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. <sup>2</sup>(grifo nosso)**

Tais serviços, tem como exceção, aqueles de competência Estadual, conforme art. 155, II, da CF, são os serviços de prestação de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação.

Todavia, a Constituição, estabelece mais uma exigência, que os serviços estejam definidos em lei complementar. E com a edição da Lei Complementar nº 116/03, cumpriu-se a exigência constitucional e os municípios passaram a instituir o ISSQN por suas leis municipais, observando a referida lei complementar.

---

2. Brasil. Constituição Federal. Brasília: DF, 1988.

A Lei Complementar nº 116/03 não prescreveu, a definição do conceito de prestação de serviços, para fins de incidência do ISSQN, gerando grande discussão doutrinária e jurisprudência, conforme analisaremos abaixo.

## 2. CONCEITO DE “PRESTAÇÃO DE SERVIÇO” SE- GUNDO A DOCTRINA

O ISSQN incide, sobre a prestação de serviços, esse é o critério material da regra-matriz deste tributo. Aires F. Barreto<sup>3</sup>, afirma que prestar serviços para fins de incidência do ISSQN é: “a prestação de esforços humanos a terceiro (atividade-fim), com conteúdo econômico em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial”.

Para o autor, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer.<sup>4</sup>

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup>, entende que:

Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter de bilateralidade (...). E mais, é imprescindível que o contrato bilateral tenha conteúdo econômico, fixando-se um preço em contraprestação à utilidade imaterial fornecida pelo prestador (...). A mais desse fator. É forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob forma de obrigação de fazer (...) (Trecho de cópia de parecer ora juntado).

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup>, para o termo prestação de serviços seria possível

---

3. Parecer dado a *Associação Brasileira de Franchising*, p. 25

4. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*/ Aires f. Barreto; Paulo Ayres Barreto. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.p.496.

5. parecer a *Associação Brasileira de Franchising*, p. 23.

6. CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivção no Direito Tributário* – Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 334.

enumerar os seguintes elementos: relação contratual; bilateralidade, conteúdo econômico, obrigação de fazer e fazer algo até então inexistente. Deste modo, não se incluem no conceito de prestação de serviço: o serviço público, tendo em vista ele ser abrangido pela imunidade (art. 150, IV, a, da Constituição da República), o trabalho realizado para si próprio, despido que é de conteúdo econômico, e o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.

Aprofundando no conceito de obrigação de fazer, Maria Helena Diniz<sup>7</sup>, ensina, que: “A obrigação de fazer é o que veicula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa”.

Sendo assim, podemos afirmar que, segundo o entendimento doutrinário, que se define como prestação de serviço, unicamente as atividades caracterizadas como obrigação de fazer, e que possam ser claramente delimitadas, cuja finalidade fim é prestar serviço, de conteúdo econômico, para um terceiro, como ausência de subordinação e sob regime de direito privado.

Portanto, temos que somente poderão ser tributados pelo ISSQN os serviços aqui entendidos como uma obrigação de fazer, ou seja, serviços que se realize a distinção de atividade meio e atividade fim, constantes da lista anexa à Lei Complementar.

Com base neste conceito, o serviço de Locação de automóveis, é uma obrigação de dar e não de fazer, portanto, não é serviço, não incide ISSQN, conforme súmula 31 STF.

Já o leasing (15.09), é um financiamento, podendo até incidir IOF, mas não é serviço e não pode incidir ISSQN.

*Plano de saúde, não se trata de uma prestação de serviço, mas a garantia, conferida pelo operador, de a rede credenciada proporcionar o serviço médico que se fizer necessário ou ser providenciado o ressarcimento em proveito do usuário. Não tem como atividade fim a prestação do serviço, não incide ISSQN.*

---

7. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, p. 60.

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

Com isto, resolveríamos os problemas, teríamos uma segurança jurídica, mas não são esses os entendimentos do STF, os quais passaremos a analisar, qual o conceito dado pelo tribunal de prestação de serviço, para incidência do ISSQN.

### **3. EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE SERVIÇO NO STF DE 1987 A 2020**

#### **3.1 Adoção do conceito econômico desde 1987**

Na vigência da Constituição Federal de 1967, o ISSQN era regulamentado pelo Decreto-lei nº 406/68 e em sua lista anexa, no item 52, prescrevia: “a locação de bens móveis como hipótese de incidência”. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, nos julgados no Recurso Extraordinário nº 112.947/SP<sup>8</sup>, em 19/06/1987, e Recurso Extraordinário 115.103/SP<sup>9</sup>, julgado

---

8. 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, utilitatis causa. Importa ter em consideração que são diversos os modos de tratar os mesmos institutos jurídicos e as finalidades que se têm em vista, ao considerá-los, diferem profundamente em cada uma das disciplinas. Assim, quando o direito civil regula a compra e venda, ele tem em vista os efeitos da relação jurídica e as condições de validade necessárias para a sua constituição. Quando o direito tributário, entretanto, encara a mesma relação, ele tem o objetivo de aí encontrar um 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. (Recurso Extraordinário nº 112.947/SP, em 19/06/1987, voto do min. Carlos Madeira).

9. Embora [a locação de bem móvel] não seja locação de serviços ou fornecimento de trabalho, constitui venda de bem imaterial (serviço). Na locação de bens móveis, o objeto do contrato é a coisa (o bem móvel), jamais o fornecimento de trabalho, embora exista intimamente ligada à locação a função acessória de se manter a coisa a ser locada em estado de bem servir ao seu destino econômico. O que existe, já

em 22/08/1988, afirmou a constitucionalidade da incidência de ISSQN nas locações de bens móveis, a partir da adoção de conceito de “prestação de serviços” que não se limitava à concepção civilista vinculada à obrigação de fazer.

O entendimento de obrigação de fazer e não de dar chegou ao STF no julgado de 1988, onde não foi aplicado naquele momento, pois, adotou o conceito econômico, mas o Ministro Oscar Correia em seu voto, citando Geraldo Ataliba, entendeu que a mera locação de bem móvel não há prestação de serviço, base da posterior mudança no conceito.

Portanto, serviço não é uma obrigação de fazer, mas sim um fato econômico possível de enquadrar na definição de circulação de bem imaterial, incidindo o ISSQN.

**Este conceito vigorou no STF por longos anos, mas foi modificado em emblemático julgamento no ano 2000**, no caso da locação de guindastes para operação pelas próprias locatárias em construção civil, como se verá a seguir.

### **3.1 Adoção do conceito de obrigação de fazer - 2000**

Adoção do conceito de obrigação de fazer, ocorreu em 2000, com o julgamento do Recurso Extraordinário 116.121/SP, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, questionando-se a constitucionalidade do item do item 79 (“locação de bens móveis”) da Lista de Serviços da LC nº 56/87, para locação de guindastes, conforme ementa:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. Terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as

---

dissemos, é a venda de um bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa), fato que constitui serviço. [...]. (Recurso Extraordinário 115.103/SP, julgado em 22/08/1988, min. Oscar Corrêa).

expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>10</sup>.

O caso tratava da locação de guindastes para operação pelas próprias locatárias em construção civil, e o STF, restringiu a incidência do ISSQN apenas as obrigações de fazer, seguindo o entendimento doutrinário. Fundamentou não se tratar de serviço, uma vez que, era uma obrigação de dar, inexistindo atividade pessoal do locador que possa ser juridicamente caracterizada como prestação de serviço.

E assim, manteve o seu entendimento, confirmando a distinção entre obrigação de dar e de fazer, conforme ementa:

ISS. Locação de veículo automotor. Inadmissibilidade. Distinção necessária entre locação de bens móveis (obrigação de dar ou de entregar) e prestação de serviços (obrigação de fazer). Impossibilidade de a legislação tributária alterar a definição e o alcance de conceitos de direito privado (CTN, art. 110). Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo somente pode incidir sobre obrigações de fazer<sup>11</sup>.

Até que em 2011, o Tribunal editou a Súmula Vinculante nº 31, a reiterar o entendimento: **“É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”**.

Assim ficou por 9 anos, trazendo segurança jurídica aos contribuintes, e base para distinguir os conflitos de competência entre ISSQN, ICMS, IOF etc., até que em 2009, inicia a retomada gradual do conceito econômico.

---

10. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121/SP. Julgamento: 11/10/2000. Publicação: 25/05/2001.

11. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário AgR nº 446.023/PR, Rel. Min. Celso de Melo, DOU: 30/05/06.

### 3.2 Retomada gradual da adoção de conceito econômico – 2009

A retomada gradual do conceito econômico, aconteceu em 2009, no julgamento do caso *leasing*. Isto porque, mesmo com a súmula 31 do STF, a discussão que se iniciou foi com relação as “locações mistas”, quais sejam, quando envolve ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviço.

O STF, nesses casos, afastava o entendimento veiculado na referida súmula, confirmando a incidência do imposto, uma vez, que se não fosse possível cindir as operações em uma dada relação contratual.

A interpretação da Corte começou a dar sinais de mudança especialmente a partir do julgamento sobre a incidência em contratos de *leasing*, no RE 592.905/SC<sup>12</sup>, de relatoria do ministro Eros Grau, DJ 02/12/2009, quando em seu voto, ele diz que, o *leasing* é financiamento e passível da incidência do IOF, mas, como não incide, ele decide que incide ISSQN.

O julgado se baseou na interpretação da expressão “qualquer natureza” e a ênfase a qualquer natureza, chega ao absurdo de se entender que, mesmo não sendo serviço se for qualquer natureza incide ISSQN, com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o *leasing* operacional, [ii] o *leasing* financeiro e [iii] o chamado *lease-back*. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E

---

12. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Julgamento: 02/12/2009. DOU: 05/03/2010.

financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

No referido julgado, o STF entendeu que o contrato de *leasing* financeiro, espécie mais comum e utilizada no Brasil, embora composto de elementos oriundos de tipos contratuais diversos como a locação e a compra e venda, tinha como caráter preponderante o financiamento, é serviço. Portanto, o imposto poderia incidir sobre o valor cheio do contrato, ainda que a prestação de serviço envolvesse a utilização de um bem. A tentativa de categorização estanque em obrigação de dar e fazer seria imprópria.

O problema maior no julgado, não está apenas nos resultados, mas nos fundamentos dos votos dos ministros, os quais destacarei alguns trechos de alguns ministros:

Ministros Toffoli: “Tive a preocupação de consultar o Banco central do Brasil, procurei saber se há alguma resolução que impedia a cobrança do tributo e como não há, então incide”.

Ministro Levandovisc: “como as operações de leasing não pagam IOF, ICMS e nem ISS, algum tributo tem que pagar”.

Ministro Carlos Aires Brito: “prestigiando o dar e fazer, e na linguagem popular a gente fala em fazer um empréstimo, e não dar um empréstimo, logo, obrigação de fazer, incidir ISS”.

Ministro Marco Aurélio, que foi voto vencido, tendo o seu voto mais coerente, pois, mantém o conceito de obrigação de fazer para serviços e vota pela não incidência do ISSQN no contrato de leasing, nos seguintes termos: “que fecha o seu voto com uma frase forte, “são passados é certo 9 anos, mas não houve mudanças substancial na carta da república a ditar outra optica, houve mudanças sim, na composição do supremo, mas o direito posto continua o mesmo, não é outro”.

Posteriormente a esse julgado e mantendo esse entendimento, temos os planos de saúde, que será analisado.

### 3.3 Retorno a adoção do conceito econômico - 2017

Em 2017, o caso dos planos de saúde, o Tribunal retoma mais claramente o conceito econômico com julgamento favorável ao Fisco, inaugurando a terceira e atual fase de sua jurisprudência, com o abandono total e definitivo pela interpretação da Constituição a partir de conceito jurídico do Código Civil, com a seguinte ementa:

AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE- REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

A lei complementar ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

“As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”, vencido o Ministro Marco Aurélio quanto ao mérito e à tese firmada. Ausentes, justificadamente, o Ministro Celso de Mello, e, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes.<sup>13</sup>

Neste julgado, o tribunal deixou claro que a expressão “de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II (ICMS)” revela a intenção do Constituinte de não deixar qualquer operação de circulação de bem imaterial infensa à tributação, abarcando-se **todas as manifestações econômicas de serviços**, e não apenas aquelas relacionadas à realização de trabalho humano em favor de outrem (obrigação de fazer),

---

13 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. repercussão geral. Julgamento: 29/09/2016. DOU: 26/04/2017.

como quer o Código Civil. Aqui temos um afastamento do artigo 110 do CTN.

A Suprema Corte, em sede de repercussão geral, entende 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”. E a sua análise foi pautada, nos serviços prestados pelos planos de saúde, afirmaram que, **é fácil perceber que o serviço prestado consiste em disponibilizar ao usuário uma rede** credenciada de profissionais de saúde e hospitais, garantir de cobertura dos procedimentos médicos previstos no contrato, mediante a administração de fundo composto das contribuições dos contratantes, bem como celebrar de convênios e efetuar pagamentos aos prestadores dos serviços médicos em si. Trata-se, aliás, de atividade econômica muito lucrativa, a revelar evidente capacidade contributiva das sociedades prestadoras e, portanto, deve incidir ISS.

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

Com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar. Assentadas essas premissas, resta definir se a mesma linha de argumentação pode ser aplicada também ao contrato de franquia empresarial (franchising), a fim de afastá-lo ou incluí-lo no conceito de serviço para efeito do que dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal.

Novamente, o vencido apenas o voto do Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal retomou, nesse julgamento, o conceito econômico de prestação de serviços, elaborado pelo ministro Fux nos seguintes termos: “não se pretende

apenas interpretar a Constituição Federal a partir do artigo 110 do Código Tributário Nacional, mas, sim, respeitar os próprios limites de competência estabelecidos no figurino constitucional do tributo. A Carta da República, ao definir a materialidade de cada espécie tributária, dividindo a competência entre os entes federados, não o faz em vão”.

Ainda destaca que 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 pelo Diploma Maior. Caso contrário, confere-se carta branca ao legislador ordinário para incluir na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 todo e qualquer negócio jurídico como passível de ser tributado pelos Municípios, independentemente de se estar, ou não, diante de serviço.

Quando analisamos a prestação de serviços dos planos de saúde, verifica-se que não há o fornecimento do serviço em si, mas, tão somente, a garantia conferida pelo operador de que, quando o serviço médico se fizer necessário, será proporcionado pela rede credenciada pela operadora, ou ressarcido em proveito do usuário. Está-se diante de contrato a garantir cobertura de eventuais despesas, no qual o contratante do plano substitui, mediante o pagamento de mensalidade à operadora, o risco individual por espécie de risco coletivo.

### **3.4 A efetiva retomada do conceito econômico com o tema 300 - 2020**

Em 2020, temos a retomada definitiva do conceito econômico, no Recurso Extraordinário 603.136/RJ, com o tema 300 da repercussão geral, no relativo a incidência do ISS em contratos de franquia, fixando a seguinte tese:

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. (RE 603136 / RJ, Rel.

Ministro Gilmar Mendes, Plenário, julgado em 29/05/2020, **Dje 16/06/2020** – Repercussão Geral –Tema 300)

**Tema 300: É constitucional 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).**

Este RE interposto em ação movida contra o Município do Rio de Janeiro, empresa que firmou franquia com rede de fast-food sustentou não haver prestação de serviços pelo franqueador, e sim mera obrigação de dar. Mas a argumentação foi rechaçada pelo relator, ministro Gilmar Mendes, equiparou a atividade de franquia a prestadores de serviço como planos de saúde e leasing financeiro.

Em seu voto, o relator considerou tratar-se de contrato complexo a envolver cessão do uso de marca, assistência técnica, distribuição de produtos ou serviços, administração de negócios, direcionamento na montagem e modo de operação das lojas, treinamento de funcionários, publicidade etc. Além disso, a distinção entre obrigações de dar e fazer é inadequada na investigação do enquadramento da atividade econômica no conceito de prestação de serviços, como seguinte trecho de seu voto:

A mim me parece que a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de “serviço de qualquer natureza”, previsto no texto constitucional. Digo isso porque, para mim, está mais do que evidente que esta tal estrutura negocial inclui tanto prestações de “dar” como prestações de “fazer”. A rigor, nem mesmo entre os civilistas a distinção entre essas duas situações – obrigações de dar e de fazer – é posta sempre com tal clareza.

Tampouco seria adequada a divisão entre “atividade-meio” e “atividade-fim” no bojo da relação entre franqueador e franqueado, dada a imbricação dessas atividades no mesmo contrato. Semelhante distinção, aliás, incentivaria a manipulação de cláusulas contratuais para reduzir artificialmente o campo de incidência do imposto. A consequência seria a criação de atividade econômica infensa à tributação, o que viola princípios-chave do Sistema Tributário Nacional como a isonomia e a capacidade

contributiva e dificulta a promoção de direitos fundamentais pelo Estado Fiscal.

Os únicos que votaram contrários à cobrança foram os ministros Celso de Mello e novamente o ministro Marco Aurélio, que classificaram a incidência de ISS sobre royalties em franquias como inconstitucional, nos seguintes termos:

Os royalties são a remuneração pelo direito de uso de marca. O franqueador não presta o mesmo suporte a quem não pertence a sua rede, que não usa sua bandeira. Ele não é um prestador de serviços, o suporte oferecido ao franqueado é necessário para que a rede mantenha suas características.

Como visto anteriormente, a Suprema Corte, em sede de repercussão geral, julgou 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”, por se prestarem serviços, cuja atividade tem natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), tendo a incidência do ISSQN sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

Neste julgado das franquias, o tribunal, manteve as mesmas premissas, e o ministro Gilmar Mendes, equiparou a atividade de franquia a prestadores de serviço como planos de saúde e leasing financeiro, portanto, incide o ISSQN.

E para piorar a situação, segundo o julgado, permite que todos os pagamentos que foram postergados nos últimos anos, com base em decisões judiciais, possam ser cobrados retroativamente, com juros e multas, lembrando que as taxas cobradas variam entre 2% e 5% do faturamento bruto da franqueadora.

## **CONCLUSÃO**

Em análise a evolução jurisprudencial do conceito de prestação de serviços de qualquer natureza, o conceito

jurisprudencial atual é que Prestação de serviços é oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Neste sentido, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.

E com base nos conceitos de prestação de serviços fixado pelo STF, quando retomamos a questão que até então parecia pacífica, fica a dúvida ao responder se tais a atividades (Locação de automóveis; Leasing ou arrendamento mercantil; Plano de saúde ou convênio médico; Franquia) **são ou não são serviços, e mais se incide ou não incidem ISS.**

Seguindo o entendimento da Suprema Corte, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar, portanto, sobretudo.

## REFERÊNCIAS

BARRETO, Aires F. Artigo ISS – Não-Incidência sobre Franquia. In Revista de Direito Tributário. Nº 64.

\_\_\_\_\_. Não-Incidência de ISS. In Parecer à Associação Brasileira de Franchising. São Paulo. 2004.

\_\_\_\_\_. ISS na Constituição e na lei/ Aires f. Barreto; Paulo Ayres Barreto. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.p.496.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 112.947/SP. Julgamento: 19/06/1987; DOU: 07/08/1987. Brasília, DF:<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur65866/false>. Acesso: 28/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 115.103/SP. Julgamento: Julgamento: 22/03/1988; DOU:

29/04/1988. Brasília, DF: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur146147/false>. Acesso: 28/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121/SP. Julgamento: 11/10/2000. DOU: 25/05/2001. Brasília, DF: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur104127/false>. Acesso: 28/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 547.24/SC. Julgamento: 02/12/2009; DOU: 05/03/20102009. Brasília, DF: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174278/false>. Acesso: 28/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.905/SC. Julgamento: 02/12/2009. DOU: 05/03/2010. Brasília, DF: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur174290/false>. Acesso: 28/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. repercussão geral. Julgamento: 29/09/2016. DOU: 26/04/2017. Brasília, DF: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur366612/false>. Acesso: 28/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.136 / RJ. Julgamento: 29/05/2020; DOU: 16/06/2020. Brasília, DF: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur426461/false>. Acesso: 28/10/2022.

BORGES, José Souto Maior. Artigo ISS na Constituição. In Revista de Direito Tributário. Nº 03. São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019

\_\_\_\_\_. À Constitucionalidade de exigência do ISS nas prestações decorrentes dos contratos de franquia. In Parecer à Associação Brasileira de Franchising. São Paulo. 2004.

\_\_\_\_\_. Derivação e Positivção no Direito Tributário – Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. São Paulo: Saraiva Jur; 39ª edição, 2022.

**FIORINDO, Vitor Piva. O conceito de “prestação de serviço” para fins de incidência do ISS na jurisprudência do STF.** <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/55268/o-conceito-de-prestao-de-servio-para-fins-de-incidncia-do-iss-na-jurisprudncia-do-stf>. Acesso: 28/10/2022

