

RVMD, Brasília, V. 10, nº 2, p. 30-63, Jul-Dez., 2016

**A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS:
REPERCUSSÕES JURÍDICAS DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL EM RE 116.121-3 SOBRE O LICENCIAMENTO DOS DIREITOS DA
PROPRIEDADE INDUSTRIAL E O FRANCHISING***

**THE APPLICATION OF THE ISS OVER THE LEASING OF MOVEABLES: LEGAL
IMPACT OF THE DECISION ISSUED BY THE FEDERAL SUPREME COURT RE
116.121-3 ON THE LICENSING OF INDUSTRIAL PROPERTY RIGHTS AND
FRANCHISING**

José Carlos Vaz e Dias **

Bernardo Santos ***

RESUMO

Em decisão proferida em julgamento RE 116.121, em 11 de outubro de 2000, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) rompeu posicionamento jurisprudencial prevalecente há mais de 30 anos, sedimentado na cobrança do imposto sobre serviços (ISS) sobre locação de bens móveis. Essa decisão relevou a terminologia dos institutos e dos vocábulos para definir a legalidade da incidência tributária sobre os negócios jurídicos e para afastar a cobrança do ISS sobre locação de bens móveis. Isso significa que o conceito de prestação de serviços não se confunde com a disponibilização temporária de bens a terceiros. Essa decisão é classificada como

* Artigo recebido em: 01/10/2016.

Artigo aceito em: 19/12/2016.

** Sócio do escritório Vaz e Dias Advogados & Associados e Doutor em Direito da Propriedade Intelectual e Investimento Estrangeiro pela Universidade de Kent –Inglaterra. Professor Adjunto em Direito da Propriedade Intelectual pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). E-mail: jose.dias@vdav.com.br.

*** Mestrando da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e advogado especializado em Direito da Propriedade Intelectual atuante no escritório Fialho Canabrava Andrade Salles Advogados. E-mail: bernardo1br@gmail.com.

um paradigma, na medida em que liderou uma mudança radical na área tributária e foi significativa para a construção da Súmula 31 do STF. Essa distinção e afirmação sobre não incidência do ISS à locação tem impacto significativo nos negócios jurídicos decorrentes da exploração dos direitos da propriedade industrial, visto que esses direitos são considerados como bens móveis. O presente artigo objetiva analisar o impacto e as repercussões jurídicas da referida decisão do STF sobre o licenciamento dos direitos da propriedade industrial, inclusive no contexto de contratos de franchising.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto Sobre Serviços. Locação de Bens Móveis. Marcas. Patentes. Franchising. Contratos de Licenciamento de Direitos da Propriedade Industrial.

ABSTRACT

In a decision rendered on October 11, 2000 in session RE 116.121, the Federal Supreme Court (STF) broke a prevailing understanding of the courts of 30 years grounded in collection of service tax on the leasing of moveables. This decision highlighted the terminology of the words and legal institutes to define the legality of the tax levy on business transactions and therefore put away the collection of the ISS on the lease of moveable goods. This means that the concept of service rendering cannot be mixed up with the temporary provision of rights to third parties. This decision is considered a paradigm, since it lead to radical changes in the tax law and was relevant to the building up of Precedent 31 of the STF. This distinction and confirmation on the non-collection of ISS on the lease has a significant impact on businesses involving exploitation of industrial property rights in as much as such rights are classified as moveable goods. The main objective of this article is to examine the impact and legal consequences of STF's aforementioned decision on industrial property licensing, including in the context of franchising agreements.

KEYWORD: Service Tax, Lease of Moveable. Trademarks. Patents. Franchising. License Agreements of Industrial Property Rights.

SUMÁRIO

1. Considerações Preliminares

2. O posicionamento legislativo e doutrinário sobre a incidência do ISS sobre locação de bens móveis: Antecedentes à Decisão RE 116.121.

3. A Decisão RE 116.121: Os Conceitos de “prestare” e “dare” e a Súmula 31 do STF.

4. Reflexos da decisão RE 116.121 na cobrança do ISS sobre os Contratos de Licenciamento de direitos da Propriedade Intelectual: O Licenciamento de Marca e o Contrato de Franquia em Perspectiva.

5. Conclusão

7. Referências

1. Considerações Preliminares

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965¹, promoveu reforma significativa do Sistema Tributário Nacional, por meio da substituição das bases tributárias, com vistas a aumentar a arrecadação de tributos e, ao mesmo tempo, eliminar encargos fiscais que oneravam a produção, restringiam a competitividade e prejudicavam a redução de preços de produtos para os consumidores.

Dessa forma, buscou-se consolidar os impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, com base em áreas de atividades econômicas selecionadas a partir da capacidade contributiva, e não mais em escolhas jurídicas sem qualquer justificativa econômica (denominado critério normalístico). Afastou-se, assim, a incidência tributária centrada essencialmente no conceito jurídico de tipos específicos e restritivos, sem considerar os aspectos econômicos dos fatos geradores a serem tributados.²

Nessa nova abordagem, a Emenda Constitucional nº 18/1965 instituiu o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISS), e o denominado Código Tributário Nacional de 1966³ e o Decreto-Lei nº 406, de 21 de dezembro de 1968⁴, criaram a

¹ Ver artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 41-68.

³ Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

⁴ Decreto-Lei nº 406, de 21 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 2 set. 2016.

sua base imponível.

Entre os serviços passíveis de cobrança do ISS, foi incluída a “locação de bens móveis”. Para sustentar essa incidência, elaborou-se o conceito econômico de “serviços” como fato gerador do ISS, baseado em argumentos doutrinários para os quais o núcleo central do ISS não se restringiria à prestação de serviços, em seu conceito civilista. Esse conceito econômico era fundamentado na amplitude dos conceitos de “serviços” e de “serviços de qualquer natureza”, incluindo a venda de serviços e de outros bens jurídicos não enquadráveis como produtos, conforme especificado pelo Decreto-Lei nº 406/1968.

Ao prever a locação de bens móveis entre os serviços tributáveis pelo ISS, o legislador visou incorporar o processo de disponibilização e de entrega do bem locado no amplo conceito de serviços⁵. Enquadramento semelhante foi feito com relação aos bens imateriais, ela justificativa de serem consumidos no momento da aquisição (circulação de serviços).

Esse conceito econômico de serviços, baseado em uma mudança de sentidos e de parâmetros que procurou ampliar o escopo de atividades e de setores empresariais a serem tributados, gerou situação em que se observam diversas anomalias jurídicas que expressavam a falta de razoabilidade quanto à incidência ilimitada do tributo.

Uma das anomalias foi exatamente a insistência em tributar a locação de bens móveis. Foram necessários mais de 30 anos para desconstruir a doutrina e a tradição jurisprudencial baseadas na compreensão da “locação de bens móveis” como serviço de qualquer natureza. Esse movimento contou com a inegável

⁵ MORAES, *op. cit.* pp. 41-56.

contribuição do Ministro Marco Aurélio de Mello.

Por meio do voto no julgamento do Recurso Extraordinário 116.121, em Sessão Plenária de 11 de outubro de 2010,⁶ declarou-se incidentalmente a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, presente na lista de serviços especificados pelo Decreto-Lei nº 406/1968, conforme a redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987.

Em sua decisão, o referido Ministro construiu argumentos jurídicos consistentes para afastar a incidência do ISS nas operações de locação de guindastes (locação de bens móveis), e conferiu destaque ao impedimento à alteração de conceitos, conteúdos e do alcance de institutos e de negócios jurídicos pelo legislador e pelas autoridades tributárias com o intuito de ampliar o fato gerador de um tributo.⁷

O voto do Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 116.121, foi especialmente relevante, na medida em que seus argumentos contrários à incidência do ISS sobre as atividades relativas à locação de bens móveis constituíram objeto de debate pelos demais ministros, em sessão Plenária do STF, tendo a divergência do Ministro se mostrado determinante para a decisão final proferida. Conforme afirmado na ementa da referida decisão, o fato de o ISS explicitar a sua incidência sobre “serviços de qualquer natureza” não confere ao legislador infraconstitucional e ao fisco municipal o direito de manipular conceitos

⁶ Recurso Extraordinário nº 116.121. Rel. Min. Marco Aurélio Mello. Julgamento em 11 out. 2000. Publicado em 25 maio 2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2797120&tipoApp=RTF>>. Acesso em 2 set. 2016.

⁷ Voto do Ministro Marco Aurélio. Ibidem. pp. 702-703.

jurídicos de atividades empresariais e de negócios comerciais para enquadrá-los como matérias tributáveis, senão vejamos:

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços releva o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos tem 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. (Ac. un. do Pleno do STF – rel. Min. Marco Aurélio – RE no. 116.121/SP – DJ de 25 de maio de 2001).

Essa decisão foi fundamental para o convencer o Superior Tribunal de Justiça (STJ) a reconhecer a matéria constitucional que envolve a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, assim como para explicitar a necessidade de essas demandas serem analisadas pelo STF, o que ainda se mostra relevante, diante da persistência do legislador infraconstitucional em manter a locação de diversos bens imateriais⁸ na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003⁹, em violação aos parâmetros da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Como desdobramento natural dos diversos julgados da corte constitucional, os Ministros do STF aprovaram, em 2010, de maneira unânime, a Sumula

⁸ RR/AD. **STF analisará a incidência de ISS sobre licenciamento ou cessão de uso de software**. 30 nov. 2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>>. Acesso em 3 set. de 2016.

⁹ Lei Complementar nº 116, de 31 julho 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

Vinculante 31¹⁰ com o seguinte texto: “é inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis.”

Indaga-se se essa nova compreensão jurisprudencial alcança a exploração dos direitos da propriedade industrial, por meio do licenciamento de marcas e de software, e também no contexto do negócio jurídico denominado franchising. Essa indagação decorre da artificialidade jurídica em enquadrar os ativos intangíveis protegidos por direitos da propriedade intelectual como bens móveis.¹¹ Ainda, a referida Lei Complementar nº 116/2003 incluiu na listagem de serviços tributáveis o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, a “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” e a “franquia (franchising)”, o que é incongruente com a referida decisão do STF.

Nessa perspectiva, o presente trabalho visa examinar as repercussões jurídicas da decisão do STF, no âmbito do RE 116.121, sobre os licenciamentos de direitos da propriedade industrial.

Nos dois primeiros tópicos, serão analisados os aspectos relevantes da evolução doutrinária da incidência do ISS sobre as operações de locação de bens móveis e os elementos relevantes do convincente voto do Ministro Marco Aurélio Mello sobre a não incidência tributária, com destaque para a diferenciação entre

¹⁰ STF, Súmula Vinculante 31. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 3 set. de 2016.

¹¹ Os intangíveis protegidos pelo direito da propriedade industrial são as marcas, as patentes de invenção, os modelos de utilidade, o desenho industrial, as variedades de plantas e os semicondutores. Mesmo sendo o programa de computador protegido pelo direito autoral, conforme a Lei nº 9.609/1998, deve-se atentar para a existência de procedimento judicial no STF a tratar sobre a incidência do ISS sobre o licenciamento de software.

obrigações de “dare” e “prestare” como elemento central para se identificar a caracterização ou não de um serviço.

Em seguida, atenção especial será concedida ao exame da natureza jurídica dos direitos de propriedade industrial e dos contratos que envolvam o seu licenciamento, inclusive no contexto dos contratos de franquia, avaliando-se a prevalência ou não de obrigações de dar em face aos outros elementos e obrigações envolvidas no tipo contratual.

Este estudo demonstrará, em sua conclusão, que o licenciamento de direitos de propriedade industrial, inclusive no âmbito dos contratos de franquia, tem como elemento predominante uma obrigação de dar, o que enseja a inconstitucionalidade da aplicação do ISS a esses negócios, em decorrência dos mesmos argumentos utilizados no âmbito do RE 116.121 e do entendimento consignado na Súmula 31 do STF.

2. O posicionamento legislativo e doutrinário sobre a incidência do ISS sobre locação de bens móveis: Antecedentes à Decisão RE 116.121

A compreensão dos argumentos jurídicos que levaram a locação de bens móveis a ser enquadrada como tipo tributário para a incidência do ISS passa por fatos econômicos e políticos no contexto do regime militar de 1964. A importância em situar as alterações tributárias, nessa perspectiva histórica, decorre da construção do conceito econômico de serviço, que objetivou reforçar a capacidade arrecadadora do Estado (município).¹²

No âmbito de um conceito econômico, os serviços foram classificados

¹² BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 207-226.

essencialmente como bens imateriais, em singular contrapartida ao conceito de bens materiais, que incluíam os produtos e as mercadorias disponibilizadas no mercado brasileiro.¹³ Isso significa que o fornecimento e/ou a circulação daquilo que se apresenta sob forma imaterializada ou intangível (não seja palpável) seria enquadrada no conceito abstrato de serviço. Nesse sentido, a prestação de serviços passaria a compreender tanto o fornecimento de serviços (com relevância ao vocábulo *prestare*) como as atividades relativas à transferência de bens incorpóreos de uma pessoa a outra, como a venda de bens imateriais, a locação de bens móveis, as diversões públicas e a locação de películas cinematográficas, entre os negócios jurídicos.

A prevalência do conceito econômico conformou-se com o pensamento dos integrantes da Comissão Especial de Reforma Tributária, em 1965, que procurou rechaçar o critério baseado na identificação jurídica de tipos tributários sem comprovação de capacidade contributiva.¹⁴

Releva-se, além disso, a necessidade do “governo revolucionário de 1964”

¹³ O serviço é considerado, nessa acepção, um bem econômico que objetive satisfazer uma necessidade e que não seja uma expressão da matéria ou extensão do corpóreo ou permanência dentro de um determinado espaço. “Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de um bem imaterial, fruto do esforço humano aplicado à produção”. MORAES, op. cit. pp. 41-42.

¹⁴ Essa identificação jurídica objetivava definir a prestação de serviço, tornando-o limitado e ensejando o risco de deixar de fora negócios jurídicos com forte capacidade contributiva. A Reforma Tributária de 1965, com a consequente emissão do Ato Complementar 34/1967, adotou sistemática contrária à identificação jurídica, promovendo o conceito econômico baseado na listagem dos serviços que deveriam sofrer incidência do ISS. Cf. *ibidem*. p. 43.

Por exemplo, ao referir-se às atividades médicas, englobavam-se na lista do ISS todas as atividades exercidas pelos médicos e suas especialidades, relevando-se um conceito abrangente. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imposto sobre Serviços: Taxatividade da Lista e Aplicação de seus Itens**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. vol. 125, jul./set. 1976. p. 434.

de estancar a alta taxa de inflação e a crise econômica¹⁵ que acometeram o governo de João Goulart, por meio da criação de novos mecanismos coercitivos que visavam aumentar a base arrecadadora e reativar a economia.¹⁶ Assim, existia, à época, ambiente doutrinário e político satisfatório para submeter conceitos jurídicos à prevalência de conceitos econômicos, mais direcionados para a retomada do crescimento da economia brasileira; ou seja, acreditava-se que o afastamento de conceitos jurídicos, presentes no Código Civil, asseguraria uma maior base contributiva, baseada na estrutura e no movimento econômico do imposto, delimitando os setores empresariais em que se distribui a capacidade contributiva.

Nessa perspectiva, o Ato Normativo 34, de 30 de janeiro de 1967, ampliou o campo de incidência do ISS e reafirmou a condição da locação de bens móveis de ser classificada como um serviço de qualquer natureza para fins de tributação.¹⁷ Mesmo entendendo que o ISS foi implementado sob a conceituação abrangente “imposto sobre serviço de qualquer natureza” e em substituição ao imposto de indústrias e de profissões, imposto de diversões públicas e ao imposto de transações (que englobava a locação de bens móveis, locação de filmes

¹⁵ WIKIPEDIA. João Goulart. Disponível em <https://pt.wikipedia.org/wiki/Jo%C3%A3o_Goulart>9. Acesso em 3 set. 2016.

¹⁶ Conforme explicitado pelo Programa de Ação Econômica do Governo, 1964-1967, elaborado pelo Ministério do Planejamento e Coordenação Econômica: “A reforma Tributária deverá ir mais fundo, substituindo todos os impostos destituídos de funcionalidade econômica, por outros mais adequados, compensando a perda de arrecadação de um pelo ganho de outros, deverá também, apoiada por uma reforma constitucional, pôr em prática um sistema de coordenação das políticas tributárias dos Estados e Municípios com o Governo Federal, particularmente no que tange ao Imposto de Venda e consignação, o qual deverá ser revisto de acordo com o critério do valor adicionado.” MORAES, op. cit. p. 46.

¹⁷ A inclusão da “locação de bens móveis” na listagem do ISS foi acompanhada pelo Decreto-Lei nº 406/1968 e posteriores regramentos. A Lei Complementar nº 116/2003, atualmente em vigor, contém veto expresso ao item 3.01 (locação de bens móveis), mas manteve a “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02) e o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação” (item 1.05).

cinematográficos ou a cessão dos mesmos), a tipificação da locação de bens móveis para fins de tributação sofreu controvérsias quanto ao distanciamento de seu conceito originário, qual seja, o disposto no Código Civil.

No livro de Bernardo Ribeiro de Moraes,²² “Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços”,¹⁸ uma verdadeira pérola histórica que retrata as discussões e as controvérsias à época da criação do ISS, o referido autor atém-se extensivamente à justificativa da locação de bens móveis. Pelos argumentos apresentados, acredita-se que houve, naquele momento, questionamentos doutrinários sobre a natureza polêmica da listagem da locação de bens móveis como tipo tributável. Nesse sentido, pode-se afirmar que esse conceito sofreu críticas quanto ao seu enquadramento como serviço, pois o autor, ao justificar a construção jurídica da locação de bens móveis como tipo tributário, indica ter sido provocado doutrinariamente, senão vejamos:

A incidência do ISS sobre locação de bens móveis é de fácil justificativa. Na locação de bens móveis, o que se tributa é a entrega de um bem móvel a terceiro, por determinado tempo, para seu uso e gozo, mediante remuneração. Como inexistência de transferência da propriedade do bem material, pois o bem locado é restituído ao dono, na locação de bens móveis não pode haver a incidência do ICM. O legislador não desejou que a locação de bens móveis deixasse de ser onerada. Daí, coloca-la no campo da incidência do único imposto (ISS) que poderia abranger a referida atividade.¹⁹

Como pode ser observado, a justificativa apresenta foco na abrangente conceituação econômica, relevando o ato de entrega do bem locado para terceiro e a inexistência de transferência definitiva de um bem material. Nesse mesmo raciocínio, entendeu-se como justificativa para a incidência do tributo na locação de

¹⁸ MORAES, op. cit. pp. 368-374.

¹⁹ Ibidem. p. 369.

bens móveis que a conceituação de prestação de serviço, prevista no Código Civil, diferencia-se daquela prevista na legislação tributária. No instituto da prestação de serviços do Código Civil, que remete ao Direito Romano, a atividade essencial é a contratação de uma pessoa física ou jurídica para prestar e/ou executar alguma atividade econômica específica para outrem, mediante remuneração. Essa relação bilateral encontra-se presente no negócio jurídico típico, estando baseado em obrigação de fazer denominada “locação de serviços”, expressa no Código Civil de 1916,²⁰ conforme o artigo 1.116, como segue:

Seção II

Da locação de serviços

Art. 1216. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

Por outro lado, a conceituação de serviços, em uma perspectiva econômica e tributária, seria qualquer atividade executada por uma pessoa a outrem, ou seja, uma venda de bens imateriais de competência tributária do município que interessa à sociedade, pois produz riquezas e distribuição de renda. O termo serviço pode ser entendido como “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material.”²¹ Portanto, o conceito de serviço no Código Civil é diverso daquele utilizado pelas leis tributárias para a incidência do ISS.

Para reforçar o enquadramento da locação de bens móveis, portanto, argumentou-se que o ISS englobaria os serviços de qualquer natureza, e não a prestação de serviços prevista no Código Civil. Nesse raciocínio, os serviços de

²⁰ A prestação de serviços comporta a locação de serviços e a empreitada, que estavam previstos nos artigos 1216 e 1237 do Código Civil de 1916 e nos artigos 593 e 610 do Código Civil atual.

²¹ MORAES, op. cit. p. 84.

qualquer natureza compreenderiam inúmeras atividades econômicas dentro de “bens imateriais”. Nas palavras do mestre Bernardo Ribeiro de Moraes, o conceito se encaixaria perfeitamente na compreensão de bem imaterial explicitado pela doutrina civilista, como segue:²²

O conceito de serviços nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho aplicado à produção pode dar como resultado duas classes de bens: bens materiais, denominados como material, produto ou mercadoria; e bens imateriais, conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer em imaterial, tanto atividades consideradas de prestação de serviço (v.g.: atividade do médico, do advogado, do engenheiro, do corretor etc.) como as demais vendas de bens imateriais (v.g.: atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor de bilhete da Loteria Federal etc.

Os serviços onerados pelo ISS são os de “qualquer natureza”, isto é, qualquer forma ou espécie de venda de serviço (bem imaterial), desde que atendidos os pressupostos legais do tributo.

Como pode ser observado, foram desenvolvidos entendimentos doutrinários para a compreensão abrangente de serviço, atrelada à concepção econômica e geradora de receita, para implantar uma nova política econômica nos parâmetros da Emenda Constitucional nº 18/1965.

Para finalizar os aspectos relevantes dos antecedentes do RE 116.121, cumpre relevar o argumento *utilitatis causa* adotado para legitimar a cobrança do ISS sobre locação de bens móveis. O principal aspecto seria a utilidade final e relevante do bem locado, que visaria necessariamente a uma prestação de serviços, e não somente a obrigação de dar temporariamente um bem locado, seguindo os ditames do artigo 1.188 do Código Civil.

O argumento baseado no *utilitatis causa* foi aplicado constantemente pelos tribunais brasileiros, principalmente os superiores, quando se passou a questionar a incidência do ISS na locação de guindastes e de maquinários. Como exemplo, tem-

²² Ibidem, p. 98.

se o julgamento do RE 112.947, em que a questão da incidência do ISS sobre os bens móveis foi julgada pela Segunda Turma, cuja ementa explicita o seguinte dizer:²³

TRIBUTÁRIO. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, *utilitatis causa*, na locação de bens móveis, não é apenas no uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Na locação de guindaste, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do Imposto sobre Serviços. Recurso Não Conhecido.

Nesse raciocínio, a atividade final ou o propósito finalístico da entrega de um bem imaterial ou móvel, qual seja, a prestação de serviço a outrem com conteúdo econômico, justificaria a cobrança do ISS, mesmo que a atividade não fosse a causa geradora do tributo e que houvesse a cobrança das duas fases atividade-meio e serviço-fim. O argumento *utilitatis causa* foi utilizado consistentemente para a justificativa da cobrança de ISS sobre locação de guindastes, sob a alegação de que a locação objetiva essencialmente permitir ao locatário a prestação de serviços a outrem para a construção e a reparação de imóveis.

3. A Decisão RE 116.121: Os Conceitos de “prestare” e “dare” e a Súmula 31 do STF.

Como se pode constatar pelos fatos e pelos argumentos apresentados acima, o acórdão proferido pelo STF no RE 116.121 representou um marco jurídico e uma inversão do entendimento acerca da incidência do ISS sobre a locação de

²³ Recurso Extraordinário nº 112.947. Rel. Min. Carlos Madeira. Julgamento em 19 jun. 1987. Publicado em 07 ago. 1987. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557>>. Acesso em 11 set. 2016.

bens móveis. O aspecto relevante refere-se à alteração de uma compreensão filosófica construída na década de 60, ligada à incidência do ISS para justificar a adoção de uma nova técnica de tributação baseada na circulação de bens e na cobrança de impostos em duas frentes: de um lado, a circulação de produtos e de bens materiais, e, de outro, a venda de bens imateriais (serviços).

Nessa perspectiva, tornou-se prevalecente a interpretação do serviço sob uma concepção econômica e não restrita aos conceitos dispostos no Código Civil, o que permitiu a elaboração de argumentos permissivos para o município cobrar o ISS sobre “serviços” e o “serviço de qualquer natureza”, seguindo o próprio texto da Emenda Constitucional nº 18/1965, que estabeleceu, pela primeira vez, a nomenclatura “imposto sobre serviços de qualquer natureza”, como segue:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12.

No âmbito desse viés econômico, situam-se conseqüentemente a visão ampliada de que quaisquer atividades de venda e/ou de circulação de bens imateriais seria entendida como “serviços de qualquer natureza” e estaria sujeita à incidência do ISS, inclusive a locação de bens móveis.

Nas discussões em plenário e na emissão dos votos pelos Ministros do STF, o Ministro Marco Aurélio Mello enfrentou a interpretação abrangente e econômica de serviços, com o propósito de confirmar o seu voto sobre a falta do núcleo da incidência do ISS que legitimasse a tributação da locação de bens móveis, por meio

de citação de parte do artigo publicado por Gabriel Lacerda Troianelli,²⁴ como segue:

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

Nesse sentido, foram revelados, no julgamento emblemático do RE 116.121, os principais argumentos utilizados pela doutrina e pelo fisco para conferir fundamento à aplicação do ISS às locações. Em resumo, as principais justificativas utilizadas eram:

- a) o conceito de “serviços” utilizado no texto constitucional não coincidiria com o conceito de “prestação de serviços” do Direito Civil, de fundamento econômico, mais amplo, que abarcaria a locação de bens imateriais, o que seria evidenciado pela utilização da terminologia “serviços de qualquer natureza”;
- b) o ISS refletiria o conceito do anterior imposto de indústrias e de profissões, que abrangia atividades semelhantes e incidia sobre locações, o que revelaria a intenção do legislador constitucional em tributar, por meio do ISS, as relações de locação de bens móveis;
- c) a legislação de outros países interpreta como serviços todas as atividades que não constituam venda de um bem material, abrangendo, portanto, as locações;
- d) a utilização do bem locado com a finalidade de prestar determinado serviço seria elemento que prevaleceria à própria locação, atraindo, por consequência, a aplicação do ISS;
- e) a relação de locação abrangeria atividades assessorias que ensejariam a sua classificação como um serviço, como é o caso das obrigações de manter a coisa locada de forma a assegurar o cumprimento de seu objetivo econômico.

O voto divergente apresentado pelo Ministro Marco Aurélio no referido julgamento endereçou de forma objetiva os principais aspectos embasadores dos

²⁴ TROIANELLI, Gabriel. **O ISS sobre alocação de bens móveis**. Revista Dialética de Direito Tributário. n° 28. São Paulo: Dialética, 1998. p.8.

argumentos acima, concluindo pela não incidência do ISS sobre as relações de locação de bens móveis. Ao analisar o caso concreto, em que a Prefeitura do Município de Santos cobrava o ISS sobre a locação de guindastes, o Ministro Marco Aurélio salientou a importância da análise da questão com base no texto constitucional e na legislação complementar sobre o assunto, na medida em que evidenciam a inexistência do “núcleo dessa incidência, que são os serviços”, o que torna a incidência ilegítima e inválida.

A interpretação do artigo 156 da Constituição Federal demonstra o impedimento à incidência do ISS sobre serviços não tipificados. Ainda, o artigo 110 do Código Tributário Nacional²⁵ reforça a vedação à alteração de conceitos, conteúdos e do alcance de institutos e de negócios jurídicos para ampliar a base tributária.

Em seu voto, concluiu que:

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

O voto divergente proferido por Marco Aurélio foi acompanhado pelos Ministros Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira e Celso de Mello. Este último detalhou de forma relevante o argumento pelo não enquadramento da locação como serviço, com base na ausência, na locação, de

²⁵ O artigo 110 do Código Tributário Nacional determina o seguinte: “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”.

atos que consubstanciem um *praestare* ou um *facere*, na medida em que, em uma relação de locação, o dever do locador está adstrito a uma obrigação de dar.

Com efeito, os civilistas diferenciam, com clareza, as naturezas obrigacionais preponderantes nas relações locatícias e de prestação de serviços. Orlando Gomes²⁶ esclarece, de forma bastante didática, que a diferenciação entre as obrigações de dar e as obrigações de fazer deve ser realizada com base no interesse do credor, porque nem sempre a questão será suficientemente clara sob a perspectiva do devedor. Nesse sentido, se o interesse do credor é na coisa em si, a obrigação será de dar; se, por outro lado, o interesse do credor for o de aproveitar os serviços contratados, a obrigação será de fazer.

Deve-se analisar, portanto, o efeito predominante desejado pelo credor, já que, de uma forma ou de outra, o complexo feixe de elementos que compõe as relações contratuais sempre comportará elementos obrigacionais de outra natureza – poderá haver obrigações de fazer, quando o elemento predominante seja uma obrigação de dar, e vice-versa.

A referida argumentação do jurista Orlando Gomes é muito interessante, na medida em que releva o núcleo central e os requisitos essenciais do negócio jurídico. Em complemento à diferenciação didática e acadêmica entre prestação – elemento essencial da entrega de um serviço a outrem - e tradição de um bem – elemento essencial de uma compra e venda ou locação de um bem móvel - buscase, nas noções contratuais do Código Civil, a identificação do cerne jurídico da prestação de serviços e da locação de bens móveis. Nesse sentido, o douto Ministro

²⁶ GOMES, Orlando (atualizado por Edvaldo Brito). **Obrigações**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 48.

Marco Aurélio Mello destacou o artigo 1.188 do Código Civil de 1916²⁷, como segue: “Art. 1.188. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder a outra por tempo determinado, ou não, o uso e o gozo de coisa fungível, mediante certa retribuição.”

Na locação de coisas ou de bens móveis, existe um aluguel de um determinado bem jurídico para uso temporário e restrito aos termos e às condições estipulados pelas partes em contrato. A locação efetiva-se pela transferência física (bem material) ou fictícia (direito da propriedade intelectual) de um bem jurídico para o locatário, de forma que ele possa explorá-lo da maneira que melhor lhe convier dentro dos parâmetros contratuais.

A prestação de serviços se concretiza em uma obrigação que envolve o *prestare* ou a concretização de uma atividade humana fornecida no mercado por uma pessoa a outra, mediante contraprestação.²⁸ Em razão de a essência desse negócio jurídico se consubstanciar em um *prestare*, a prestação de serviços se equipara à locação de serviços (*locatio operarum*) ou ao contrato de empreitada (*locatio operis faciendi*), sendo que os elementos essenciais estão regulados pelos artigos 593 a 609 e 610 a 626 do Código Civil. Dentre os elementos relevados, estão a independência técnica sem subordinação hierárquica que determine uma relação trabalhista, a onerosidade e a possibilidade de execução única ou continuada dos

²⁷ O artigo 1.188 do Código Civil de 1916 corresponde atualmente ao artigo 565 do Código Civil atual.

²⁸ O §2º do artigo 3º da Lei nº 8.078/1990 estabelece: “§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista. ” Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

serviços.²⁹

Neste sentido, devem prevalecer o efetivo conceito e os limites de cada instituto e negócio jurídico, conforme disposto pelo Código Civil ou por normas específicas, de forma a garantir a segurança jurídica ao contribuinte.

Quando da aprovação da Lei Complementar nº 116/2003, que revogou diversos dispositivos do Decreto-Lei nº 406/1968 relativos ao ISS e incrementou a lista de serviços tributáveis pelo imposto, o texto enviado para sanção presidencial incluiu, no item 3.01 da lista de serviços, a “locação de bens móveis”. Esse texto reproduziu parcialmente o item 79 da lista de serviços referente ao Decreto-Lei nº 406/1968, cuja inconstitucionalidade fora declarada pelo STF no âmbito do RE 116.121. Por esse motivo, o referido item 3.01 foi acertadamente vetado pela Presidência da República.

Entretanto, esse entendimento não ensejou o veto a outros itens da nova lista trazida pela Lei Complementar nº 116/2003. O item 3.05 da lista de serviços, por exemplo, que trata da “cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário”, não foi incluída no veto presidencial.

A limitada abrangência do veto presidencial também merece críticas com relação a outros efeitos decorrentes da decisão do STF no âmbito do RE 116.121 e da edição da Súmula 31, mais especificamente com relação ao licenciamento de direitos de propriedade intelectual, que, em decorrência da natureza de contratos de locação, deveriam ter sido igualmente vetados na lista de serviços da Lei

²⁹ DIAS, José Carlos Vaz. **Os Contratos de Transferência de Tecnologia e as Controvérsias da Convivência entre Regramentos Antigos e a Liberdade Contratual: os serviços técnicos profissionais em perspectiva**. pp. 273-231. Direito, inovação, propriedade intelectual e concorrência [Recurso eletrônico on-line]. Org. CONPEDI/ UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara. Coord.: Maraluce Maria Custódio, João Marcelo de Lima Assafim. Florianópolis. CONPEDI, 2015.

Complementar nº 116/2003. Observe que foram mantidos na listagem o item 3.02 – “Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” – e o item 1.05 – “Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” –, sendo que ambos envolvem o licenciamento e a cessão de bens jurídicos classificados como imateriais e móveis.

O próximo tópico tratará desse aspecto de maneira mais detalhada.

4. Reflexos da decisão RE 116.121 na cobrança do ISS sobre os Contratos de Licenciamento de direitos da Propriedade Intelectual: O Licenciamento de Marca e o Contrato de Franquia em Perspectiva.

O licenciamento de direitos de propriedade intelectual relaciona-se diretamente à discussão estabelecida no âmbito do RE 116.121. Mais especificamente, a inconstitucionalidade incidental declarada pelo STF, com relação ao item 79 da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/1968, deve ser interpretada para abranger também as relações de licenciamento de direitos de propriedade intelectual.

Conforme anteriormente demonstrado, as relações locatícias de bens móveis têm como elemento predominante a entrega da coisa ou do bem local, sendo este o dever principal do locador cujo negócio jurídico não se efetiva sem a devida entrega ao locatário. Nesse sentido, o interesse primordial do locatário é receber o bem dado em locação (*location conductio rerum*)³⁰ com o intuito de usá-lo para as

³⁰ Conforme Silvio Venosa, o desenvolvimento da locação decorre do Direito romano, que compreendia três modalidades específicas, quais sejam: a locação de bens de coisas (*location conduction rerum*) que se efetivava pela tradição do bem ao locatário para o uso temporário da coisa em contrapartida ao recebimento de remuneração específica; a locação de serviço, com a consequente prestação de serviço temporário para outro mediante pagamento (*location conduction operarum*); e a prestação de serviço para execução de obra específica por meio de pagamento (*locatio conductio*

finalidades e pelo período pactuados. No caso da locação de bens móveis, portanto, o elemento central da relação locatícia é a entrega (obrigação de dar) do referido bem para uso temporário pelo locatário.

Considerados esses elementos, o licenciamento de direitos de propriedade intelectual envolve uma relação específica de locação de bens móveis. Deve-se lembrar, nesse ponto, que as criações industriais³¹ são equiparadas aos bens móveis corpóreos, por uma concepção jurídica, conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 9.279/1996, como segue: “Art. 5º Consideram-se bens móveis, para os efeitos legais, os direitos de propriedade industrial”.

A equiparação dos direitos autorais e dos programas de computador a bens móveis está disposta na Lei nº 9.610/1998³² e na Lei nº 9.609/1998³³ da seguinte forma:

Art. 3º Os direitos autorais reputam-se, para os efeitos legais, bens móveis.

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

Em vista dessa equiparação, as criações intelectuais passam a integrar o objeto das relações inerentes ao exercício da propriedade. Assim, os contratos de

operis), conhecido como empreitada. VENOSA, Silvio S. Direito Civil: Contratos em Espécie. 2ª. ed. São Paulo: Atlas. 2002.

³¹ Compõem as criações industriais as marcas e os sinais distintivos, as patentes de invenção, os modelos de utilidade, os desenhos industriais, as cultivares e os circuitos integrados. Cf. Lei da Propriedade Industrial (Lei nº 9.279, de 15 de maio de 1996), Lei de Cultivares (Lei nº 9.456, de 25 de abril de 1997) e Lei do Circuito Integrado (Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007). Caracterizam-se como criações intelectuais as criações industriais mais as obras literárias, artísticas e científicas protegidas pelo direito autoral (Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998) e o programa de computador (Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998).

³² Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

³³ Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

licenciamento têm a natureza jurídica de locação de bens móveis, incidindo assim os artigo 565 a 578 do Código Civil,³⁴ previstos no Código Civil, sobre locação de coisas ou locação de bens móveis.

Com base nessas premissas, pode-se concluir que o contrato de licenciamento tem a mesma natureza jurídica do contrato de locação, conforme reconhecido pelo próprio STJ, que, ao julgar o Recurso Especial 26.598, equiparou a locação de bens móveis ao licenciamento de direitos autorais (mesmo tendo em uma segunda parte enquadrado como fato gerador do ISS nos parâmetros do Decreto-Lei nº 406/1968), como segue:³⁵

EMENTA: - ISS - DIREITOS AUTORAIS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - BASE DE CÁLCULO.

Direitos autorais são considerados bens móveis, podendo ser cedidos ou locados. A permissão a terceiros de utilização de criações artísticas é direito do autor e o direito autoral, para fins legais, considera-se, bens móveis que podem ser locados.

A autora transferiu a terceiros o direito autoral, sem transferir a propriedade. Houve locação, mas isto é, para os efeitos legais, prestação do serviço e a base de cálculo é o preço do serviço (Decreto-lei 406/68, art. 9º).

Recurso provido.

Ao aprovar a Lei Complementar nº 116/2003, o legislador não atentou à

³⁴ Já o licenciamento é entendido como concessão em que alguns direitos decorrentes dos atributos patrimoniais, tais como uso e fruição do bem jurídico (*ius utendi, ius fruendi e ius abutendi*) são renunciados em favor de um terceiro. Não obstante essa outorga a terceiro, fica mantida a propriedade sobre o bem intelectual e *rei vindicatio* para o seu titular. Inclusive, o titular/licenciante pode exercer concomitantemente, em alguns, casos os direitos patrimoniais (normalmente, quando o licenciamento não é exclusivo).

Entre as cláusulas principais presentes no contrato de licenciamento estão aquelas relacionadas aos vícios redibitórios, embaraços e turbações, que determinam a obrigatoriedade do locador e/ou do licenciante de tomar as medidas necessárias para a correção de defeitos não visíveis na tecnologia e de resguardar o uso pacífico pelo licenciado. Cf. artigo 566, I, e artigo 568 do Código Civil. Cf. DIAS, *op. cit.* pp. 281-283; e também BARBOSA, Denis Borges. Uma Introdução à Propriedade Intelectual. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2003. pp. 1041-1058.

³⁵ Recurso Especial 26.598 (92.0021494-0). Rel. Min. Garcia Vieira. Julgamento em 9 dez. 1992. Publicado em 16 nov. 1992. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199200214940&dt_publicacao=29/03/1993> Acesso em 11 set. 2016.

então recente interpretação do STF com relação à impossibilidade de incidência do ISS sobre as relações locatícias. Por esse motivo, o item 3.01, como se destacou acima, foi objeto de veto presidencial.

Equivocadamente, porém, o veto não levou em conta que, em decorrência de os licenciamentos de direitos de propriedade intelectual terem a mesma natureza das locações de bens móveis, também deveriam ter sido vetados, como consequência da decisão emblemática do STF, outros itens da lista de serviços introduzida pela Lei Complementar nº 116/2003, entre eles o item 1.05 sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” e o item 3.02, que trata da “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda”.

Esses são negócios jurídicos de caráter temporário, na medida em que o depositante/titular de um direito da propriedade industrial autoriza terceiro a explorar esses direitos por um determinado período. A temporalidade da outorga de direitos para exploração tecnológica é essencial para a eficácia desses contratos, visto que não envolve a transferência definitiva de direitos proprietários ao receptor da tecnologia ou licenciado.

A temporalidade de direitos encontra subsídios, aliás, na lei tributária, na medida em que os pagamentos são enquadrados como “royalties”, que representam a remuneração pelo uso, exploração ou fruição de direitos incorpóreos ou protegidos pelo sistema de propriedade industrial. Dessa forma, não pode ser confundido o conceito de licença de direitos com cessão ou transferência de direitos ou tecnologia. Cessão ou transferência definitiva de direitos da propriedade industrial ou de tecnologia (e não contrato de transferência de tecnologia) envolveria a

transmissão da titularidade de direitos sobre o bem imaterial objeto do contrato, cabendo ao novo titular ou proprietário a possibilidade de explorar a integralidade dos atributos da propriedade privada.³⁶

Ora, como já se demonstrou acima, os direitos de propriedade intelectual sobre marcas e sobre programas de computador são categoricamente considerados pelo artigo 5º da Lei nº 9.279/1996 e pelo artigo 2º da Lei nº 9.609/1998 como bens móveis. Além disso, o seu licenciamento apresenta como elemento preponderante a obrigação de dar. Evidente, portanto, tratar-se de situação que envolve os mesmos elementos considerados pelo STF para afastar a incidência do ISS sobre as demais locações, o que torna igualmente inconstitucionais os itens 1.05 e 3.02, e equivocada a não inclusão do referido item na lista de vetos pela Presidência da República.

Existe ainda a insistência do legislador em listar os contratos de franquia como geradores do ISS (item 17.08 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003), não obstante o fato da relação franqueador-franqueado envolver um feixe enorme de direitos e obrigações, sem prevalência da prestação de serviços, o que deveria afastar a incidência do ISS sobre os royalties, a taxa inicial de franquia e sobre outros pagamentos feitos como contraprestação à disponibilização temporária de direitos ao franqueado.

Para compreender efetivamente a natureza jurídica do franchising, torna-se relevante defini-lo, conforme o disposto no artigo 2º da Lei de Franquia (Lei nº 8.955/1994):

³⁶ DIAS, José Carlos Vaz e. **Contratos de Transferência de Tecnologia e Franquia**. DIBLASI, Gabriel. A Propriedade Industrial: os Sistemas de Marcas, Patentes, Desenhos Industriais e Transferência de Tecnologia. Rio de Janeiro: Forense, 2007. pp. 397-432.

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

Como pode ser observado, o contrato de franquia no modo do “business format franchising” é típico, complexo e híbrido, pois envolve um grande número de obrigações e outorga de direitos ao franqueado, tais como (i) disponibilização marcária; (ii) autorização para o uso dos leiautes interno e externo do estabelecimento franqueado; (iii) concessão do direito de distribuição e de fornecimento dos produtos franqueados; (iv) disponibilização do know-know gerencial; (v) fornecimento de assistência técnica operacional e de treinamento da equipe do franqueado, entre outros.

A natureza mista do contrato de franquia revela a existência de obrigações de dar - direitos de uso de marcas, patentes, software e know-how, bem como o acesso aos direitos de distribuição exclusiva e know-how gerencial – e obrigações de fazer – relativas à assistência técnica e treinamento operacional –, e também obrigação de não fazer – exclusividade de exploração da franquia.³⁷

³⁷ Em decisão proferida em 2009 no âmbito do Recurso Especial 953.840, o Ministro Luiz Fux apresentou entendimento nesse mesmo sentido, analisando pormenorizadamente a natureza do contato de franquia e, reconhecendo o seu caráter complexo, afirmou o entendimento de que não se trata de prestação de serviços e que não pode a franquia sujeitar-se ao ISS. O Ministro reafirmou ainda a competência do STF para apreciar a questão da inconstitucionalidade do item 17.08 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, por envolver matéria constitucional. A decisão representa movimento importante do STJ, que já reconhecia a natureza complexa dos contratos de franquia, mas que justificava a não tributação com base na ausência de indicação da franquia na lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/1968, abordagem que é imprecisa, na medida em que, ainda que houvesse indicação na legislação tributária sobre serviços, ela seria indevida, em decorrência do não enquadramento da franquia no conceito de prestação de serviços do Direito Civil. Cf. Recurso Especial 953.840. Rel. Min. Luiz Fux. Julgamento em 20 ago. 2009. Publicação em 14 set. 2009. Disponível em

Para o propósito tributário, essa conceituação e a identificação dos elementos do negócio jurídico são importantes, de forma a verificar qual é a obrigação predominante, bem como de que maneira a prestação de serviços ocorre face ao contrato de franquia.³⁸ Pode-se afirmar, nessa perspectiva, que a obrigação preponderante está centrada na obrigação de dar ou disponibilizar bens móveis para o franqueado; predominantemente, a obrigação do franqueador é de dar bens móveis.

Mais ainda, parece que os elementos centrais do sistema de franquia e que efetivamente servem de atrativo fundamental para terceiros tornarem-se franqueados de uma rede de franquia são a reputação da marca e o know-how operacional, que já foram testados e têm sucessos comprovados. Esses são os principais elementos a serem disponibilizados ao franqueado, e não envolvem um “facere” por parte do franqueador.

Nesse sentido, e fundado no aspecto nuclear de que se trata de uma obrigação de dar, o licenciamento de direitos de propriedade intelectual, inclusive no contexto dos contratos de franquia, não deveria, pelos mesmos motivos aduzidos no RE 116.121 e consignados na Súmula 31 do STF, sujeitar-se à incidência do ISS.³⁹

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701157913&dt_publicacao=14/09/2009>. Acesso em 11 set. 2016.

A exemplo do argumento de que a não incidência do ISS decorreria da não inclusão da franquia na lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/1968, veja-se, a título de exemplo, Recurso Especial 403.799. Rel. Min. Franciulli Netto. Julgamento em 19 fev. 2004. Publicação em 26 abr. 2004. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101949429&dt_publicacao=26/04/2004>. Acesso em 11 set. 2016.

³⁸ BAPTISTA, op. cit. pp. 368-369.

³⁹ Não obstante, entende-se que haveria tributação do ISS sobre a cobrança do franqueador ao franqueado quando cobrados em separado aos royalties, sob a rubrica assistência técnica ou mesmo prestação de serviços de marketing. Essa é a posição de Marçal Justen Filho que concluir que “não

Em 2010, porém, ao julgar a Reclamação 8.623, em que se buscava uma declaração no sentido de que a cobrança de ISS sobre o licenciamento de marcas seria indevida, o Ministro Gilmar Mendes sinalizou a possibilidade de interpretação no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade estabelecida por meio da Súmula 31 não deva abarcar o licenciamento de marcas, uma vez que este seria “serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar 116/2003”.

Apesar de se tratar de declaração secundária do Ministro, já que a decisão foi no sentido de negar seguimento à reclamação, ela sem dúvida provoca perplexidades quanto à possível interpretação a ser conferida aos itens relativos ao licenciamento de direitos de propriedade intelectual, cuja caracterização como serviço não parece adequada, pelo menos enquanto a lei civil caracterizar os direitos de propriedade industrial sobre marcas como bens móveis.

5. Conclusão.

A decisão emitida pelo Pleno do STF, em julgamento do RE 116.121, que declarou a inconstitucionalidade incidental da expressão “locação de bens móveis”, conforme o item 79 da Listagem de Serviços especificada pelo Decreto-lei nº 406/1968, bem como na Lei Complementar nº 56/1987, evidenciam a intolerância a práticas do legislativo e de autoridades tributárias de modificarem conceitos e de utilizarem a “analogia” para ampliar o escopo da listagem de serviços, e, conseqüentemente, a incidência do ISS.

incide o ISS salvo quando da realização de “...contrato derivado...” do principal, em que se possa aferir a base de cálculo do tributo municipal. ” Contrario sensu, entende-se que não haveria cobrança de ISS quando a prestação de serviço se insere no bojo da relação contratual e da outorga de direitos e obrigações complexas. Ibidem. p. 372.

Mesmo que seja adotado a análise do fato econômico para fins de incidência do ISS, o enquadramento de determinado negócio como fato gerador “serviços” deve observar rigorosamente o atendimento aos conceitos prescritos pelo direito, principalmente pelo Código Civil. Na ciência jurídica, os termos, institutos e negócios tem sentido próprio e, na esfera tributária, esses termos devem determinar o núcleo de incidência do tributo, sob pena de tornar-se ilegítima a sua cobrança.

Entende-se que a referida decisão do STF, sob magnífico voto do Ministro Marco Aurélio Mello, serve de alerta às autoridades fiscais e aos legisladores, no sentido de que a simples inclusão de atividades e de negócios na listagem de serviços de lei complementar não tem o condão de legitimar a cobrança do ISS. Se o tributo não obedece aos ditames legais, como o artigo 110 do Código Tributário Nacional, a cobrança é ilegítima, indevida e irrazoável.

Devem prevalecer, assim, os conceitos e os parâmetros de cada instituto e, conseqüentemente, somente a prestação de serviço que efetivamente envolva o esforço humano, nos termos estabelecidos no Direito Civil, está sob a tutela do ISS.

Nessa perspectiva, a referida declaração de inconstitucionalidade e a Súmula 31 devem abranger o licenciamento de direitos da propriedade intelectual, principalmente o licenciamento de software, marcas e patentes, pois a ficção jurídica determinou que as marcas, patentes, direitos autorais e software, entre outros, são bens móveis.

Nesse mesmo sentido, deve-se entender pela exclusão do franchising do escopo de incidência do ISS, por ser um negócio jurídico complexo e híbrido, destacado pela existência de diversas obrigações de “dar”, não se enquadrando,

portanto, na essência da cobrança ou do fato gerado do imposto, que é a prestação de serviço.

6. Referências

ASCENSÃO, José de Oliveira. **Direito Autoral**. 2a ed. Rio de Janeiro. Renovar. 1997.

ATALIBA, Geraldo e BARRETO, AIRES F. Barreto. **ISS - não incide sobre locação**. Revista de Direito Tributário nº 23-24, p. 269.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 207-226.

BARBOSA, Denis Borges. **Tratado da Propriedade Intelectual**. Tomo I. Rio de Janeiro. Lumens Juris Editora. Rio de Janeiro, 2010.

BARBOSA, Denis Borges. **Uma Introdução à Propriedade Intelectual**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

BARRETO, Aires F. **ISS – Atividade-Meio e Serviço-Fim**. Revista Dialética de Direito Tributário no. 5. Fevereiro. 2016. Págs. 72-97

BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 7º. Vol. Ed. Saraiva.

BRASIL, Decreto-Lei nº 406, de 21 de dezembro de 1968. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm>. Acesso em 2 set. 2016.

BRASIL, Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei Complementar nº 116, de 31 julho 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei nº 9.279, de 15 de maio de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9279.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em 3 set. 2016.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 403.799. Rel. Min. Franciulli Netto. Julgamento em 19 fev. 2004. Publicação em 26 abr. 2004. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200101949429&dt_publicacao=26/04/2004>. Acesso em 11 set. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 112.947. Rel. Min. Carlos Madeira. Julgamento em 19 jun. 1987. Publicado em 07 ago. 1987. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203557>>. Acesso em 11 set. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 26.598 (92.0021494-0). Rel. Min. Garcia Vieira. Julgamento em 9 dez. 1992. Publicado em 16 nov. 1992. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199200214940&dt_publicacao=29/03/1993> Acesso em 11 set. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 953.840. Rel. Min. Luiz Fux. Julgamento em 20 ago. 2009. Publicação em 14 set. 2009. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200701157913&dt_publicacao=14/09/2009>. Acesso em 11 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121. Rel. Min. Marco Aurélio Mello. Julgamento em 11 out. 2000. Publicado em 25 maio 2011.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Uma análise Crítica Acerca da Idéia de Serviço Consagrada na Sumula Vinculante 31 do STF.** Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/aldemario.pdf>. Acesso em 3 de setembro de 2016

Código Civil Brasileiro. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

DIAS, José Carlos Vaz e. **Contratos de Transferência de Tecnologia e Franquia.** In: DIBLASI, Gabriel. **A Propriedade Industrial: os Sistemas de Marcas, Patentes, Desenhos Industriais e Transferência de Tecnologia.** Rio de Janeiro: Forense, 2007. pp. 397-432.

DIAS. José Carlos Vaz. **Os Contratos de Transferência de Tecnologia e as Controvérsias da Convivência entre Regramentos Antigos e a Liberdade Contratual: os serviços técnicos profissionais em perspectiva.** pp. 273-231. Direito, inovação, propriedade intelectual e concorrência [Recurso eletrônico on-line]. Org. CONPEDI/ UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara. Coord.: Maraluce Maria Custódio, João Marcelo de Lima Assafim. Florianópolis. CONPEDI, 2015.

GOMES, Orlando (atualizado por Edvaldo Brito). **Obrigações.** 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços.** 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imposto sobre Serviços: Taxatividade da Lista e Aplicação de seus Itens.** Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. vol. 125, jul./set. 1976.

RR/AD. **STF analisará a incidência de ISS sobre licenciamento ou cessão de uso de software.** 30 nov. 2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=225336>>.

TEPEDINO, Gustavo. BARBOZA, Heloisa Helena. MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código Civil Interpretado conforme a constituição da república.** Vol. II, 2ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Chamada Interpretação Econômica do Direito Tributário, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário.** in O Planejamento Fiscal e a LC 104, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha, ed. Dialética, p. 235.

TROIANELLI, Gabriel. **O ISS sobre alocação de bens móveis.** Revista Dialética de Direito Tributário. nº 28. São Paulo: Dialética, 1998.

VENOSA, Silvio S. Direito Civil: **Contratos em Espécie.** 2ª. ed. São Paulo: Atlas. 2002.

WIKIPEDIA. João Goulart. Disponível em <https://pt.wikipedia.org/wiki/Jo%C3%A3o_Goulart>. Acesso em 3 set. 2016.