

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO CENTRO DE
CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS FACULDADE DE
DIREITO

A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE FRANQUIA

FERNANDA DE CARVALHO ANTONELLO

RIO DE JANEIRO

2008

FERNANDA DE CARVALHO ANTONELLO

A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE FRANQUIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. João Marcelo de Lima Assafim

RIO DE JANEIRO

2008

Antonello, Fernanda de Carvalho.

A incidência do ISS sobre as atividades de franquia / Fernanda de Carvalho Antonello – Rio de Janeiro: UFRJ. Faculdade de Direito, 2008. 64 f.

Orientador: João Marcelo de Lima Assafim.

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito. Bibliografia: f. 62 - 64.

1. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) - Monografias. 2. Franquia – Monografias. I. Assafim, João Marcelo de Lima. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD 341.39635

FERNANDA DE CARVALHO ANTONELLO

A INCIDÊNCIA DO ISS NAS ATIVIDADES DE FRANQUIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Universidade Federal do Rio de Janeiro – Faculdade Nacional de Direito

Universidade Federal do Rio de Janeiro – Faculdade Nacional de Direito

Universidade Federal do Rio de Janeiro – Faculdade Nacional de Direito

AGRADECIMENTOS

A Deus.

Aos meus pais, por permitirem e incentivarem meus estudos e por todo apoio.

À minha irmã e ao meu irmão, pelo encorajamento e exemplo.

Aos amigos pelos ensinamentos e pela alegria que me proporcionam e me motivam.

Aos advogados e colegas da Dannemann, pelos ensinamentos diários e pela ajuda na confecção deste trabalho.

Ao prof. João Marcelo de Lima Assafim, meu orientador, pelo direcionamento desta pesquisa e pelo tempo e atenção despendidos.

Alors que de nombreux modes de distribution se développent aujourd'hui, tels que le commerce électronique, la vente par correspondance ou à la domicile, le « magasin » reste aux yeux du consommateur une référence en matière de commerce. De la boutique au supermarché, les relations entre fournisseurs, distributeurs et revendeurs peuvent revêtir plusieurs formes types d'organisation. La franchise en est la forme la plus aboutie.

RESUMO

ANTONELLO, F. de C. *A incidência do ISS sobre as atividades de franquia*. 2008. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Considerando a crescente importância sócio-econômica dos contratos de franquia atualmente e alguns embates daí decorrentes, constitui o escopo do presente estudo examinar os contratos de franquia à luz de seu tratamento legal no Brasil, em especial, da legislação tributária. Será então analisada a subsunção das atividades de franquia (ou franchising) à tributação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou simplesmente ISS), que é contestada por diversos doutrinadores e advogados. O principal argumento utilizado pelos defensores desta tese é que a inclusão das atividades de franquia no item 17.08 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, 31 de julho de 2003, seria inconstitucional, pois a Constituição Federal de 1988 determina que compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, isto é, atividades que se coadunem com o conceito de serviço. Para examinar a questão, faz-se então necessário analisar a natureza jurídica dos contratos de franquia, e a extensão e o limite do conceito de serviços, a fim de possibilitar o exame da hipótese defendida atualmente por advogados e doutrinadores.

Palavras-Chave: Franquia ou Franchising; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); tributação.

ABSTRACT

ANTONELLO, F. de C. *A incidência do ISS sobre as atividades de franquia*. 2008. 63 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Considering the current increasing social-economic relevance of franchise agreements and some of the controversies that arise therefrom, the purview of this study covers the examination of franchise agreements in terms of their legal treatment in Brazil, particularly tax legislation. It then proceeds to analyze the submission of franchise activities (or franchising) to the levy of the Tax on Services of Any Nature (ISSQN or simply ISS), which is challenged by many jurists and lawyers. The main argument proposed by advocates of this position is that the inclusion of franchise activities in item 17.08 of the list attached to Brazilian Complementary Law no. 116, of July 31, 2003, is unconstitutional, since the 1988 Brazilian Federal Constitution states that Municipalities must institute taxes on services of all types, that is to say, all activities that are consistent with the concept of service. To examine this matter, one must analyze the legal form of franchise agreements, the extension and the limits of the concept of services, in order to enable a thorough examination of the hypothesis currently defended by lawyers and jurists.

Keywords: Franchise or Franchising; Service Tax (ISS); taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

IFA - International Franchise Association

FFF - Fédération Française de la Franchise

ABF - Associação Brasileira de Franchising

ISSQN ou ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

TPS - Taxe sur les Prestations de Services

TVA - Taxe sur la Valeur Ajoutée

ICMS - Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e

Serviços INPI - Instituto Nacional da Propriedade Industrial

COF - Circular de Oferta de Franquia

CTN – Código Tributário Nacional

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STF - Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 PRECENTES	14
2.1 Precedentes da franquia	14
2.2 Precedentes e evolução da franquia no Brasil	16
2.3 Precedentes da tributação sobre os serviços	18
2.4 Precedentes e evolução da tributação dos serviços no Brasil	20
3 A FRANQUIA NO DIREITO BRASILEIRO	26
3.1 Conceito de Franquia	26
3.2 Natureza jurídica dos contratos de franquia	30
3.3 Subsunção dos contratos de franquia ao INPI	32
3.4 Os contratos de franquia à luz da Lei nº 8.955/1994	36
4. O ISS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	39
4.1 A Lei Complementar nº 116/2003	39
4.2 Elementos do ISS	43
4.2.1 Fato gerador	43
4.2.2 Contribuinte	44
4.2.3 Base de Cálculo	45
4.2.4 Alíquota Fiscal	45
4.2.5 Local de Incidência	46
4.3 Conceito de Serviços	46
5 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS NAS ATIVIDADES DE FRANQUIA	50
5.1 Violação da Repartição Constitucional de Competências para o Recolhimento de Tributos – Art. 156, III, da Constituição Federal	50
5.2 A tributação de atividades-meio	53
5.3 Sobre a possibilidade de se identificar a Franquia como um Serviço	55
5.3 A jurisprudência no Brasil	57
6 CONCLUSÃO	60
7 REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

A franquia constitui hoje uma das mais modernas e bem-sucedidas relações comerciais e estratégias para a ampliação de mercados, que tem sua força comprovada não apenas pelos diversos dados estatísticos, como pela multiplicação de estabelecimentos comerciais franqueados de sucesso que hoje se vê, em esfera local e internacional.

Nesse cenário, inúmeras associações são criadas para dar suporte e estimular o desenvolvimento e aprimoramento das relações de franquia em todo o mundo, inclusive no que diz respeito ao tratamento legal dos contratos de franquia.

A criação da *International Franchise Association* (Associação Internacional de Franquia) em 1960, nos Estados-Unidos, da *Fédération Française de la Franchise* (Federação Francesa da Franquia) em junho de 1971, na França e a da Associação Brasileira de Franchising em 1987 no Brasil, constituem alguns exemplos concretos do constante aperfeiçoamento e avanço na organização desta relação comercial.

O ritmo cada vez mais acelerado e imponente da globalização prescreve não apenas a competitividade e com ela a necessidade do aprimoramento industrial e comercial de padrões de qualidade, como também favorece os grupos comerciais mais rapidamente capazes de se alinhar e adaptar às novas exigências mercadológicas.

Nesse contexto, a franquia se destaca como uma grande aposta do mundo moderno, com um futuro promissor no Brasil, conforme assevera o jurista José Cretella Neto:

No Brasil, país de carências em praticamente todas as áreas de fornecimento, a ampliação das redes é um dos prováveis caminhos a seguir, em especial quando se leva em conta o custo do crédito, um dos maiores do mundo. Assim, o capital de que dispõe o franqueado brasileiro poderá ser alocado com risco menor, se se aliar a uma rede que conhece o mercado brasileiro, e já foi capaz de demonstrar a capacidade de superar as peculiares

dificuldades do Brasil, do que se adquirir uma unidade de franqueador – nacional ou internacional – com experiência insuficiente¹.

Com relação aos aspectos sócio-econômicos das atividades de franquia, pode-se destacar que, na economia norte-americana, país que deu origem ao sistema de franchising, analistas da *International Franchise Association* (IFA) estimam que o sistema tenha sido responsável por movimentar cerca de US\$ 1.000.000.000,00 (um trilhão de dólares) das vendas no varejo, a partir de 320.000 (trezentos e vinte mil) negócios franqueados, que correspondem a mais de 75 (setenta e cinco) tipos diferentes de indústrias, ou ramos de atuação, empregando mais de oito milhões de pessoas. A IFA concluiu ainda que um em cada doze estabelecimentos comerciais é operado sob a forma de franquia nos Estados-Unidos.²

Segundo dados da *International Franchise Association*, divulgados pela Associação Brasileira de Franchising, se comparados os riscos entre um negócio autônomo e um negócio franqueado, tem-se que cerca de 65% (sessenta e cinco por cento) dos negócios independentes fecham em até cinco anos de existência, ao passo que entre os negócios franqueados não chega a 5% (cinco por cento) os que fecham nesse tempo de duração.

No Brasil, fato é também que o franchising constitui, atualmente, o sistema de distribuição comercial que mais cresce no país, sendo que, de acordo com o último censo do Franchising divulgado pela Associação Brasileira de Franchising, relativo ao ano de 1999, existiam no país cerca de 46.534 (quarenta e seis mil, quinhentos e trinta e quatro) negócios franqueados, com 894 (oitocentos e noventa e quatro) marcas franqueadoras sendo licenciadas pela franquia. Tais negócios franqueados geraram 226.334 (duzentos e vinte e seis mil, trezentos e trinta e quatro) empregos diretos e movimentaram US\$ 12.080.000,00 (12 bilhões e oitenta mil dólares) naquele ano.

Isto posto, como consequência do desenvolvimento da franquia no Brasil, doutrinadores, ativistas, advogados e consultores têm suscitado diversas discussões em torno de alguns aspectos controvertidos relativos ao tratamento legal e fiscal desta prática comercial no Brasil.

1 CRETELLA NETO, José. **Manual Jurídico do Franchising**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 53.

2 NÚMEROS. Franchising, Rio de Janeiro. Disponível em: www.abfrj.com.br. Acesso em 15 out. 2008.

Assim, constitui o objeto de estudo das presentes linhas analisar uma das questões que vêm sendo travadas, no que tange os aspectos tributários concernentes ao pagamento da taxa de franquia, em inglês denominado *royalties*, nos contratos de franchising.

A hipótese em análise prende-se aos limites da constitucionalidade da cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (doravante referido como ISSQN ou simplesmente ISS) nos contratos de franquia, mormente sobre a taxa de franquia, mediante a inclusão do item 17.08 na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o referido imposto.

O presente estudo será estruturado tendo por base o método científico dedutivo, que, conforme sua acepção clássica, parte do caráter universal para chegar ao particular, e objetivará testar uma das hipóteses de resposta provisória ao problema da alegada inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a taxa de franquia.

Será então experimentada a tese defendida pelos advogados e alguns doutrinadores de que a subsunção dos contratos de franquia à hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é inconstitucional, objetivando analisar seus principais argumentos em defesa desta tese.

2 PRECEDENTES

2.1 Precedentes da franquia

Muito embora a franquia seja internacionalmente referida pelo seu termo em inglês “franchising”, sua origem vem do idioma francês, com a palavra “franchisage”. Em francês, o verbo “francher” (atualmente “affranchir”) significava a outorga de um privilégio, “livre de servidão”. Afirma-se que na Idade Média, os monarcas indicavam nobres para cuidar de determinados territórios, em troca de sua proteção. Tais nobres, na qualidade de licenciados da corte, podiam determinar e cobrar taxas em seu território e eram responsáveis por nele manter a ordem e promover a defesa de seus territórios contra a invasão de inimigos. ³

Modernamente, a franquia não se ajusta a esta definição e o dicionário Aurélio explica que franquear significa “conceder, permitir, facultar, facilitar”. Assim, numa primeira abordagem sintética, poderia se dizer que o *franqueador* é a pessoa jurídica que outorga o direito de operar uma franquia, enquanto o *franqueado* é a pessoa física ou jurídica que recebe essa concessão e implanta a unidade franqueada, seguindo os padrões determinados pelo franqueador.

Apesar de alguns estudiosos mencionarem atividades comerciais antigas que já apontavam algumas características típicas da franquia, a maioria atribui sobretudo à empresa *Singer Sewing Machine Company* o pioneirismo no desenvolvimento da franquia, no bojo das transformações econômicas, sociais e políticas que ocorreram a partir do término da Segunda Guerra Mundial.

Assim entendem doutrinadores como Maria Helena Diniz⁴ e Jorge Lobo⁵, que afirmam que o sistema de franquia teve seu início em 1860, nos Estados-Unidos, com a *Singer Sewing Machine Company*, uma das primeiras multinacionais norte-americanas, que visava ampliar sua rede de distribuição de máquinas de costura e sua participação no mercado varejista, sem

³ Ibid *passim*.

⁴ DINIZ, Maria Helena. **Tratado Teórico e Prático dos Contratos**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 4. p. 47.

⁵ LOBO, Jorge. **Contrato de Franchising**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 28.

empregar recursos próprios. Desse modo, através de pequenos comerciantes, a Singer já outorgava franquias, concedendo-lhes o direito de uso de sua marca, à sua publicidade, técnicas de vendas a varejo e acesso ao seu know-how, que eram implementados pela venda de seus produtos em franquias das lojas “Singer”.

O doutrinador Adalberto Simão Filho assevera que a franquia iniciou-se nos Estados Unidos, após a Guerra de Secessão norte-americana (1861-1865), com um sistema que se assemelhava à distribuição, quando os industriais das colônias do norte, visando expandir seus negócios, firmaram acordos com comerciantes das regiões Sul e Oeste do país, para que tais comerciantes passassem a distribuir produtos de suas marcas.⁶

O professor Jorge Lobo acrescenta ainda que o caminho foi seguido pelas empresas General Motors e Coca-Cola e que, finalmente, com a expansão da rede de franquia do McDonald’s, em 1955, esse sistema empresarial começava a adquirir as características atuais.⁷

José Cretella Neto⁸ sublinha que a rede de *fast-food* McDonald’s passou a ser referência obrigatória no franchising, apesar de não tê-lo inventado, frise-se. Já na década de 1950, a rede de franquias McDonald’s passou a ser um dos mais importantes colaboradores da expansão da franquia, o que possibilitou um aumento colossal das vendas, além da geração de empregos e de novos e lucrativos negócios, que passavam a atentar para a franquia como uma nova oportunidade de estratégia comercial.

Além das redes de franquia norte-americanas, também outros países, como a Inglaterra e a França, viveram um crescimento inicial rápido, seguido por períodos de crise e novos momentos de prosperidade, conforme explica o José Cretella Neto. Este sustenta ainda que foi somente a partir dos anos 1970 que a franquia passou a ser a atividade firme e lucrativa e negócios de pequeno e médio porte, devido a dois motivos principais: para atender às exigências da sociedade urbana que era latente e devido às crises econômicas que estimularam a busca por negócios considerados mais seguros.⁹

⁶ SIMÃO FILHO, Adalberto. **Franchising**, 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 17.

⁷ LOBO, Jorge. Op. cit. p. 28.

⁸ CRETELLA NETO, José. Op. cit. p.53.

⁹ Ibid. p. 54.

2.2 Precedentes e evolução da franquia no Brasil

No Brasil, a franquia foi pioneiramente praticada pelo curso de idiomas Yázigi, em 1960, conforme destacam doutrinadores como Maria Helena Diniz¹⁰ e José Cretella Neto¹¹.

Também a criação da Associação Brasileira de Franchising (ABF) em 1987¹², entidade sem fins lucrativos, chamou a atenção não apenas daqueles que praticavam o sistema de franquia, como também despertou o interesse de outros empresários, que buscavam expandir seus negócios com investimentos reduzidos.

A Associação Brasileira de Franchising possui participação bastante ativa nas relações comerciais de franquia no Brasil, incentivando e contribuindo para a moralidade do mercado e aprimoramento do tratamento legal conferido a esta espécie contratual.

Vale dizer que a missão da ABF é justamente divulgar, defender e promover o desenvolvimento técnico e institucional da franquia. Assim, dentre os principais objetivos da ABF destacam-se a promoção da defesa do sistema de franquia junto às autoridades, órgãos públicos, entidades e associações de classe, garantir a moralidade e padronizar a prática da franquia no Brasil, incentivar o aprimoramento das técnicas de atuação nesta relação comercial e promover um constante intercâmbio com entidades congêneres situadas no exterior, tudo em prol do desenvolvimento do franchising no Brasil.¹³

A ABF tem aumentado, cada vez mais, sua amplitude em âmbito nacional e internacional e desfruta, hoje, de um grande prestígio e de uma imagem consolidada no mercado, contando com diversos associados, entre franqueados e franqueadores, consultores e prestadores de serviços, sempre em busca de um “*Franchising forte, próspero e ético*”.¹⁴

Para o empresário e professor Daniel Plá¹⁵, presidente do Conselho de Comércio Varejista da Associação Comercial do Rio de Janeiro e presidente da Rede De Plá de

10 DINIZ, Maria Helena. Op. cit. P. 47.

11 CRETELLA NETO, José. Op cit. p 53.

12 Disponível em www.abfrj.com.br Acesso em 02 de nov. de 2008.

13 Loc. cit.

14 Disponível em www.portaldofranchising.com.br. Acesso em 20 out. 2008.

15 PLÁ, Daniel. **Tudo sobre Franchising**. Rio de Janeiro: Senac Rio, 2001. p. 17.

Fotografia, inaugurada em 1958 no Brasil, o sistema de franchising tem evoluído de forma significativa nos últimos cinquenta anos. Segundo ele, inicialmente, tratava-se de uma relação comercial mais simples, que mais se assemelhava a uma relação entre distribuidor e revendedor autorizado, na qual, podiam ser oferecidos pelo franqueador treinamento e auxílio publicitário, para fomentar as vendas.

Nos dias atuais, o conceito e o formato da franquia evoluíram de maneira expressiva, até que se chegasse ao modelo de franchising utilizado nas grandes redes de organizações varejistas modernas, nas quais o franqueador licencia não somente a marca e o seu produto, mas, sobretudo, todo o formato do negócio.

O empresário costuma dividir a evolução do sistema de franquia no Brasil em cinco gerações. A primeira geração corresponde ao desenvolvimento inicial da franquia, que contava com a licença de uso da marca, mas era marcada por uma escassez de suporte técnico-operacional do franqueador aos seus franqueados.

Na segunda geração, o auxílio técnico passava a ser mais implementado pelo franqueador a seus franqueados. Destaca-se como exemplo dessa fase a rede de franquias O Boticário, que contava com um sistema pelo qual o franqueado deveria comprar do franqueador todos os produtos comercializados, nos quais estava embutido a taxa de publicidade e os *royalties*.

Já na terceira geração de desenvolvimento da franquia nacional, o franqueador entende a importância da assistência técnica ao franqueado e disponibiliza grande suporte operacional e treinamento à sua rede de franqueados, incluindo o oferecimento de manuais e o auxílio na escolha do ponto comercial, com o fim de aprimorar a operação do negócio.

A quarta geração já conta com associações de franqueados, que atuam de forma mais participativa junto ao franqueador, contribuindo com idéias de expansão estratégica e opiniões sobre oportunidades de mercado e ameaças, de forma a contribuir positivamente para o fortalecimento da marca e da rede de franquia como um todo.

O aprimoramento da quarta para a quinta geração consiste, sobretudo, na inclusão da possibilidade de recompra da unidade franqueada nos contratos de franquia, sendo que, na

maioria dos casos, o franqueador goza de um direito de preferência para adquirir a franquia. Com essa alternativa, foram reduzidos os riscos para o franqueado e há também uma tendência de que o franqueador seja mais cauteloso na escolha e aprovação do ponto comercial do franqueado.

Para o empresário, apesar de ser ainda difícil antever como será a sexta geração da franquia no Brasil, pode-se estimar que a sua existência será sempre no sentido de oferecer um maior número de garantias para o franqueado e para o franqueador, a fim de potencializar o grau de satisfação do público consumidor, este sim cada vez mais exigente.¹⁶

Conforme explica Maria Helena Diniz, essa é a maior vantagem e utilidade da franquia moderna, que é vantajosa para todas as partes envolvidas. Ao franqueador, ela propicia a expansão do seu negócio e da sua marca com baixos investimentos e, ao franqueado, a autonomia de seu próprio negócio, com riscos reduzidos se comparados aos auto-empresários, pois além de contar com a assistência técnica do franqueadora, opera por meio de uma marca já conhecida no mercado. O consumidor, por sua vez, pode desfrutar da padronização da qualidade do produto e de um método já experimentado no mercado.¹⁷

2.3 Precedentes da tributação sobre os serviços

Segundo alguns estudos, a tributação dos serviços precede de épocas remotas da história da humanidade. Sérgio Pinto Martins explica que há vestígios da cobrança de um imposto sobre serviços no Egito, por tintureiros e em Roma, sob a égide do imperador Constantino, que isentava o pagamento do imposto para os clérigos e aqueles que prestavam serviços por meio de trabalhos manuais¹⁸.

Outros estudiosos afirmam que por volta do ano 304 a.C., os macedônios criaram, no Egito e na Núbia, diversos tributos, entre eles, o imposto sobre serviços. Alguns desses impostos, que haviam sido instituídos durante a dinastia dos Ptolomeus, continuaram a ser exigidos ao longo da dominação romana.

16 Ibid. p. 20.

17 DINIZ, Maria Helena. Op. cit. p. 49 *et seq.*

18 MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 19.

Conforme expõem Angelita de Almeida e Ailton Santos¹⁹, no baixo Império, os romanos decretaram um imposto sobre serviços nas atividades que eram prestadas pelos negociadores, comerciantes, industriais e banqueiros autônomos. Datam do século IV relatos sobre atos oficiais que instituíram o tributo sobre serviços e foram recolhidos por ordem do Imperador Teodósio II. Tal tributo era denominado pelos imperadores de *lustralis collatio* e era cobrado em ouro e em prata, ao passo que isentava clérigo e aqueles que praticavam trabalhos manuais, tais como carpinteiros.

As instituições romanas sofreram diversas modificações com a fragmentação do Império Romano e devido às invasões ocorridas. Assim, novos povos traziam suas concepções, como os francos, que adotavam uma idéia de tributo como donativos voluntários ou um ônus que se impunha aos povos derrotados em guerras, de modo que não cobravam impostos diretos como aqueles cobrados pelos romanos. Com o decorrer de algumas guerras, passaram a cobrar um tributo chamado *capitatio humana*, que era visto por modernos romanistas como uma espécie de tributo sobre serviços.

Sublinha Sérgio Pinto Martins que, por volta da metade do século XX, os Estados passavam a se preocupar em substituir o imposto que eles denominavam *chiffre d'affaires*, que na verdade era um imposto sobre o volume de vendas, por um imposto sobre o valor acrescido (em francês, *la valeur ajoutée*), visando tributar a circulação econômica de bens materiais – as mercadorias – e imateriais, aqui incluídos os serviços.

Na década de 50, a França se precipitava sendo a pioneira na cobrança de imposto sobre o valor agregado, em francês denominado *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA), que como o nome diz, incidia sobre o valor acrescido, aplicado em todas as operações realizadas, porém de maneira não-cumulativa, vez que permitia que fosse abatido da operação seguinte o imposto pago na operação anterior. Desse modo, o imposto incidia exatamente no valor que era acrescido ou agregado a cada nova operação.

Ainda à frente naquela época, a partir do dia 1º de julho de 1954, a França instituiu a tributação sobre as vendas através de dois impostos, sendo eles a TVA (em francês *taxe sur la*

19 VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. **ISS Comentários e Jurisprudência**. São Paulo: ISTO Distribuidora de Livros, 2002. p. 15.

valeur ajoutée, que significa imposto sobre valor agregado) e a TPS (em francês *taxe sur les prestations de services*, que significa imposto sobre as prestações de serviço).

A TVA era, então, um imposto que incidia sobre a venda de produtos e mercadorias pelos comerciantes atacadistas, que, conforme visto acima, tinha como base de cálculo justamente o valor acrescido em cada operação. Já a TPS constituía um complemento da TVA, incidindo sobre as prestações de serviços em geral, de forma que tinha como base de cálculo a receita auferida sob o preço total dos serviços.

Importante destacar que em 1968, entrou em vigor na França uma lei que suprimiu treze impostos do sistema tributário francês, entre eles a TPS (*taxe sur les prestations de services*), que naquele momento passava ser incluída no campo de incidência da TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*).

2.4 Precedentes e evolução da tributação dos serviços no Brasil

Em sua obra, Ailton Santos e Angelita Vale²⁰ mencionam diversos estudiosos que afirmam que foi com o Alvará, em 20 de outubro de 1812, que D. João VI precisava as primeiras imposições tributárias sobre serviços no Brasil. Tal Alvará gravava armazéns, lojas, navios e embarcações com um tributo extraordinário, visando obter fundos para que o Real Erário pudesse cumprir suas obrigações como principal acionista do Banco do Brasil, que foi criado em 1808 por D. João VI, ano em que o Brasil passou a ser a sede da Coroa Portuguesa.

Antes do referido Alvará, afirma-se que não existia no Brasil qualquer espécie de tributo que incidisse especificamente sobre as prestações de serviços e que foi o Alvará que criou uma imposição fiscal sobre profissões e atividades lucrativas.

No decorrer do tempo, foram então aprovadas inúmeras leis orçamentárias que criavam tributos incidentes sobre diversas formas de prestação de serviços, culminando com a aprovação, em 1860, da Lei Orçamentária nº 1.174, que criava o Imposto de Indústrias e Profissões, que ampliava a incidência do Imposto sobre Lojas, gravando diversos serviços.

20 Ibid. p .19.

Embora alguns estudiosos entendam que o Imposto sobre Indústrias e Profissões ainda estivesse em vigor, Sérgio Pinto Martins²¹ assinala que com a Constituição Federal de 1934, a tributação dos serviços se dava por meio apenas do Imposto sobre Diversões Públicas.

Em conformidade com o ordenamento da Constituição de 1934, os Estados-membros eram autorizados a tributar alguns serviços por meio do Imposto de Transações e do Imposto sobre Vendas e Consignações.

O sistema tributário foi pouco alterado com o advento da Constituição Federal de 1937, de forma que aos Estados competia tributar por meio do Imposto sobre Vendas e Consignações ou do Imposto de Indústrias e Profissões e aos Municípios seguiam com o Imposto sobre Diversões Públicas.

A Constituição promulgada em 1946 transmitiu a competência do Imposto de Indústrias e Profissões para os Municípios, mantendo o Imposto sobre Diversões Públicas. Importante ressaltar que a nomenclatura dos impostos do sistema tributário nacional até então vigente era descrita por um critério jurídico e não econômico, de maneira que surgiam lacunas na tributação.

Em 1965, foi empreendida a Reforma Tributária pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro daquele ano, que implantou um sistema tributário uno e nacional, substituindo o sistema tributário tríplice, até então existente.

Com essa reforma tributária, foi então criado o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, em substituição do imposto de indústrias e profissões que era considerado falho em diversos aspectos. Assim dispunha o artigo 15 da Constituição vigente à época:

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

21 MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit. p 21.

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

Assim, competia à lei complementar estabelecer os critérios para distinguir as atividades sujeitas à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou simplesmente ISS) daquelas sujeitas à aplicação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM).

A disposição contida no parágrafo único do artigo 15 visava justamente evitar problemas que eventualmente pudessem decorrer em relação aos casos onde a prestação de serviços fosse combinada com o fornecimento de mercadorias.

À essa época, o Imposto sobre Serviços estava configurado como um tributo residual, isto é, os Municípios somente teriam competência para tributar e legislar sobre aquelas atividades que não se enquadrassem na competência da União e dos Estados-membros, que seriam então da competência do Município.

É interessante analisar que, com essa reforma tributária, os impostos constantes do sistema tributário brasileiro ficaram divididos em quatro grupos principais, a saber, impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação e impostos especiais.

Nesse diapasão, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza era inserido no rol dos impostos sobre a produção e a circulação, conforme se pode depreender da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (o Código Tributário Nacional), que dispunha sobre o ISS na sua sessão VI, dentro do capítulo IV (Impostos sobre a Produção e a Circulação). O fato gerador do ISS era a prestação do serviço, sua base de cálculo o preço do serviço e o contribuinte o prestador do serviço.

Conforme resume o jurista Sérgio Pinto Martins, o ISS onera a circulação, isto é, a transferência de serviços, que nada mais são do que bens imateriais na etapa de circulação econômica. Assim, o ISS recai não simplesmente sobre a simples atividade de prestação de serviço, mas sobre a transferência onerosa de um bem imaterial a um terceiro²².

22 Ibid. p. 25.

A Constituição Federal de 1967 confirmou a competência do Município em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, disciplinando o referido imposto no seu artigo 25, inciso II, *verbis*:

Art. 25. Compete aos Municípios decretar impostos sobre:

(..)

II – serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.

Vê-se que a norma contida na disposição acima, em vez de apontar critérios para distinguir as atividades submetidas ao ICM e ao ISS, passa a fixar de uma forma direta quais as atividades seriam enquadradas como serviços, isto é, passíveis de tributação pelos Municípios.

A seguir, surge o Decreto-Lei nº 406, em 31 de janeiro de 1968, que estabelecia normas gerais de Direito Financeiro aplicáveis ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Imposto sobre Circulação de Mercadorias, revogando do Código Tributário Nacional aqueles artigos referentes a estes tributos.

Diversas discussões já começavam a ser suscitadas em virtude da lista anexa ao referido Decreto-Lei nº 406/1968, sobretudo quanto à natureza jurídica de alguns itens nela contidos.

Com o decorrer dos anos, foram surgindo inúmeras normas legais que alteraram o Decreto-Lei nº 406/1968, mas que, basicamente, adicionaram novos serviços à lista. Entre as referidas normas, pode-se mencionar o Decreto-Lei nº 834, de 08 de setembro de 1969, a Lei nº 7.192, de 05 de junho de 1984, a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987 e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Nesse contexto, vale destacar ainda que a Emenda Constitucional nº 01 de 1969 conferiu à lei complementar a capacidade de fixar as alíquotas máximas do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Finalmente, sob a égide da atual Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza passou a ser tratado primeiramente no inciso IV do artigo 156. Após a Emenda Constitucional nº 03 de 1993 e a Emenda Constitucional nº 37 de 2002, assim ficou disposto o ISS na Carta Magna:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

(..)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Nesse momento, o Decreto-Lei nº 406/1968, que possuía natureza material de lei complementar devido aos mandamentos da Carta Constitucional de 1988, continuava em pleno vigor com relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, com as alterações efetuadas pela legislação tributária subsequente.

Foi então instituída, em 31 de julho de 2003, a Lei Complementar nº 116, que passou a ser a nova lei geral sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. A Lei Complementar nº 116/2003 tratou do fato gerador, da base de cálculo, do contribuinte e apresentou uma nova listagem de serviços, revogando os artigos 8, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406/1968, os incisos III, IV, V e VII do artigo 3º do Decreto-Lei nº 834/1969, a Lei Complementar nº 22/1974, a Lei nº 7.192/1984, a Lei Complementar nº 56/1987 e a Lei Complementar nº 100/1999.

3 A FRANQUIA E O ISS NO DIREITO BRASILEIRO

3.1 Conceito de Franquia

É válido ressaltar, primeiramente, que, de acordo com o professor Luiz Felizardo Barroso²³, a formalização do que hoje se denomina contrato de franchising não foi uma mera criação doutrinária ou legislativa para regulamentar a economia de determinando setor da atividade empresarial privada, mas sim fruto da própria necessidade do mercado que se desenvolvia e necessitava de um instrumento jurídico compatível para viabilizar esta operação comercial.

De maneira objetiva, o jurista Fran Martins entende que o contrato de franquia:

é o contrato que liga uma pessoa a uma empresa, para que esta, mediante condições especiais, conceda à primeira o direito de comercializar marcas ou produtos de sua propriedade sem que, contudo, a essas estejam ligadas por vínculos de subordinação. O franqueado, além dos produtos que vai comercializar; receberá do franqueador permanente assistência técnica e comercial, inclusive no que se refere à publicidade dos produtos.²⁴

A jurista Maria Helena Diniz define esta espécie contratual como sendo:

o contrato pelo qual uma das partes (franqueador ou franchisor) concede, por certo tempo, à outra (franqueado ou franchisee) o direito de comercializar com exclusividade, em determinada área geográfica, serviços, nome comercial, título de estabelecimento, marca de indústria ou produto que lhe pertence, com assistência técnica permanente, recebendo em troca, certa remuneração.²⁵

23 BARROSO, Luiz Felizardo. **Franchising e Direito**. São Paulo: Atlas, 1997. p. 28.

24 MARTINS, Fran. *apud*. GABRICH, Frederico de Andrade. **Contrato de Franquia e Direito da Informação**. Rio de Janeiro. Forense, 2002. p. 13.

25 DINIZ, Maria Helena. *Op. cit.* p 48.

A jurista sublinha que existe diferença entre os termos “franquia” e “franchising”, designando o segundo o sistema de modo genérico, enquanto franquía (em inglês “franchise”) representa o direito concedido pelo franqueador a seus franqueados e à unidade franqueada²⁶.

Segundo o professor Jorge Lobo franchising é:

o contrato de cessão temporária do uso da marca, para fabricação ou venda de produtos ou serviços, que o franqueador faz ao franqueado, com ou sem exclusividade em determinada zona geográfica, mediante remuneração, que pode consistir numa taxa inicial de ingresso, num percentual sobre o faturamento, ou de ambos, com a garantia de assistência técnica.²⁷

Para Adalberto Simão Filho:

franchising é um sistema que visa à distribuição de produtos, mercadorias ou serviços em zona previamente delimitada, por meio de cláusula de exclusividade, materializado por contrato(s) mercantil(is) celebrado(s) por comerciantes autônomos e independentes, imbuídos de espírito de colaboração estrita e recíproca, pelo qual, mediante recebimento de preço inicial apenas e/ou prestações mensais pagas pelo franqueado, o franqueador lhe cederá, autorizará ou licenciará para uso comercial propriedade incorpórea constituída de marcas, insígnias, título de estabelecimento, know-how, métodos de trabalho, patentes, fórmulas, prestando-lhe assistência técnica permanente no comércio específico²⁸.

No Brasil, a Lei 8.955, de 15 de dezembro de 1994, que rege os contratos de franquía, traz o seguinte conceito para esta espécie contratual:

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

26 Ibid. p .49.

27 LOBO, Jorge. Op. cit. p 32.

28 SIMÃO FILHO, Adalberto. Op. cit. p 35.

pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Merece destaque a completa e precisa definição de franquia da Fédération Française de la Franchise (Federação Francesa da Franquia):

La franchise est un système de commercialisation de produits et/ou de services et/ou de technologies, basé sur une collaboration étroite et continue entre des entreprises juridiquement et financièrement distinctes et indépendantes, le franchiseur et ses franchisés dans lequel le franchiseur accorde le droit et impose l'obligation à ses franchisés d'exploiter une entreprise en conformité avec le concept du franchiseur. Le droit ainsi concédé autorise et oblige le franchisé, en échange d'une contribution financière directe ou indirecte, à utiliser l'enseigne et/ou la marque de produits et/ou de services, le savoir-faire et autres droits de propriétés intellectuelles, soutenu par l'apport continu d'assistance commerciale et/ou technique, dans le cadre et pour la durée d'un contrat de franchise écrit, conclu entre les parties à cet effet. Le savoir-faire est un ensemble d'informations pratiques non brevetées, résultant de l'expérience du franchiseur et testées par celui-ci. Il doit être secret, substantiel et identifié.²⁹

Nesse diapasão, pelas definições transcritas acima e por diversas outras analisadas, tem-se que o contrato de franquia constitui a formalização de uma relação comercial, baseada na licença dos direitos de propriedade industrial pelo franqueador ao franqueado (da marca e da tecnologia), associado ao fornecimento do *know-how* operacional e administrativo e assistência técnica para a distribuição de seus produtos. O franqueado, em contrapartida,

²⁹ Fédération Française de la Franchise (FFF). Disponível em www.franchise-fff.com *apud*. PIALOT, Dominique. **Franchise, le Guide Complet 2008**. 4 ed. Paris: L'Express, 2008. p. 16. A franquia é um sistema de comercialização de produtos e/ou serviços e/ou tecnologias, baseado em uma colaboração estreita e contínua entre empresas juridicamente e financeiramente distintas e independentes, o franqueador e seus franqueados, na qual o franqueador concede o direito e impõe a obrigação aos seus franqueados de explorar uma empresa em conformidade com o conceito do franqueador. O direito assim concedido autoriza e obriga o franqueado, em contrapartida, de uma contribuição financeira direta ou indireta, para utilizar o signo distintivo e/ou a marca de produtos e/ou de serviços, o *know-how* e outros direitos de propriedade intelectual, suportada pela contínua assistência comercial e/ou técnica, no contexto e durante a vigência de um contrato de franquia escrito, firmado entre as partes.

O *know-how* é um conjunto de informações práticas não patenteáveis, resultantes da experiência do franqueador e por ele testadas. O *know-how* deve ser confidencial, substancial e identificado.

deverá remunerar o franqueador pela licença de uso da marca, pela publicidade promovida pelo franqueador que beneficia toda a rede franqueada, pela transferência de *know-how* e por toda assistência técnica prestada pelo franqueador.

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

Pode-se depreender que a franquia constitui uma estratégia mercadológica vantajosa para ambas as partes. De um lado, ela permite a expansão dos negócios de um empresário (franqueador) detentor de uma marca conhecida no mercado e de um *know-how* específico através de um baixo investimento.

Por outro lado, o franqueado tem a oportunidade de se tornar um empreendedor através de investimento e risco reduzidos, vez que se utilizará de uma marca já conhecida no mercado de um modelo de negócio de sucesso comprovado, além de contar com a assistência técnica do franqueador, que tem interesse e manter a uniformidade e a padronização da qualidade de sua rede de franquias.

Conforme leciona José Cretella Neto³⁰, algumas noções estão presentes em praticamente todas as relações contratuais de franquia, a saber: a participação de duas pessoas jurídicas (franqueado e franqueador); têm sempre natureza onerosa e mercantil; não existe vínculo empregatício entre as partes (corroborado pelo artigo 2º da Lei nº 8.955/1994, supracitado); as obrigações contratuais são recíprocas; independência jurídica e financeira entre as partes.

30 CRETELLA NETO, José. Op. cit. p.25.

Por fim, o jurista destaca o caráter híbrido e misto desta espécie contratual, justamente por abranger diversas outras formas contratuais, dentre elas, a licença de uso de marca, a compra e venda, transferência de *know-how*, suporte de *marketing* e assistência técnica.

Apesar de as obrigações contratuais do franqueado e do franqueador variarem de acordo com cada contrato específico e os objetivos da rede de franquia, no magistério de Jorge Lobo³¹, é possível traçar um resumo das principais obrigações de cada parte, normalmente inseridas nos contratos e decorrentes da própria Lei de Franquia, a Lei nº 8.955/1994.

Para o franqueador, ressalte-se que o franqueador deve disponibilizar ao franqueado seu produto, promover treinamento e assistência técnica contínua, zelar pela marca, fomentar o *marketing* da rede franqueada e da marca, entregar ao franqueado a Circular de Oferta de Franquia (COF), nos termos da Lei nº 8.955/1994, oferecer um manual da franquia ao franqueado, entre outras obrigações que venham a ser estipuladas em cada contrato específico.

Ao franqueado incumbe seguir estritamente os modelos ditados pelo franqueador em prol da uniformização da qualidade da rede franqueada, não concorrer com o franqueador, manter a reputação dos produtos que distribui, guardar confidencialidade de todas as informações fornecidas pelo franqueador, remunerar o franqueador periodicamente pelo uso do sistema, da marca e em troca de serviços prestados, além de respeitar todas as cláusulas do contrato de franquia, tal como deve proceder o franqueador.

3.2 Natureza jurídica dos contratos de franquia

No tocante à natureza jurídica desta espécie contratual, segundo o jurista José Cretella Neto³², trata-se de contrato mercantil; não solene, vez que a lei não exige forma especial, apesar de exigir a forma escrita; oneroso, visto que o franqueador recebe remuneração em contra-prestação aos serviços prestados, à licença da marca e do *know-how* operacional;

31 LOBO, Jorge. Op. cit. p 39-43.

32 CRETELLA NETO, José. Op. cit., p 25.

bilateral (sinalagmático), já que as duas partes possuem direitos e obrigações de conteúdo patrimonial; comutativo, pois são conhecidas as prestações de ambas as partes e são, a grosso modo, equivalentes em valores; típico (ou nominado) após o advento da Lei de Franquia (Lei nº 8.955 de 16 de dezembro de 1994); de trato sucessivo, sendo a continuidade parte da essência do negócio; de adesão, pois seriam contratos com cláusulas fechadas e dificilmente negociados pelo franqueador; *intuitu personae*, estando vinculado à confiança depositada pelo franqueador na pessoa do franqueado e híbrido (ou misto), tendo em vista que reúne diversos tipos de contratos em um, tais como a licença de uso de marca, o fornecimento de tecnologia, a assistência técnica, a concessão de vendas, a representação comercial, o mandato comercial, entre outras espécies contratuais afins, típicas e atípicas.

A respeito da classificação dos contratos de franquia como contratos de adesão, ressalte-se o posicionamento da advogada Flávia Amaral, que defende que, na prática atual, os contratos de franquia não mais se configuram como contratos de adesão³³, considerando a flexibilidade que vem sendo demonstrada por diversos franqueadores para alterar e adaptar diversas cláusulas antes tidas como padrões nesses contratos.

O jurista Adalberto Simão Filho dedica um capítulo de seu livre para discutir a natureza jurídica dos contratos de franquia, analisando aspectos relevantes da natureza jurídica de contratos afins – segundo ele, a compra e venda especial, a licença para exploração de marcas ou patentes, o mandato mercantil ou agência, a comissão mercantil e a concessão comercial – para se chegar a uma definição desta natureza contratual.

Confirmando o entendimento acima, o autor também sustenta tratar-se de espécie contratual bilateral híbrida, pois é formado tendo por base diversos tipos de contratos nominados e inominados. Conclui o jurista que o contrato de franquia:

Em sua natureza jurídica seja um contrato típico, misto, bilateral, de prestações recíprocas e sucessivas com o fim de se possibilitar a distribuição, industrialização ou comercialização de produtos, mercadorias ou prestação de serviços nos moldes e forma previstos em contrato de adesão.³⁴

33AMARAL, Flávia: Arbitragem nos Contratos de Franquia. **Gazeta Mercantil**, Rio de Janeiro, passim, 13 fev. 2007.

34 SIMÃO FILHO, Adalberto. Op. cit. p 42.

Importante transcrever também a contribuição do professor Orlando Gomes, que ressalta o caráter híbrido dos contratos de franquia:

Com o vocábulo franchising designa-se a operação pela qual um empresário cede a outro o direito de usar a marca de um produto seu com assistência técnica para sua comercialização, recebendo em troca determinada remuneração. É um contrato que se aproxima da concessão exclusiva, da distribuição, do fornecimento de prestação de serviços. Não é, outrossim, locação nem mandato, mas figura autônoma, embora híbrida.³⁵

Vê-se notoriamente que, na opinião dos doutrinadores militantes na área do franchising, os contratos de franquia constituem contratos de estrutura complexa, de caráter sobretudo híbrido e misto, o que será de extrema relevância para analisar a tributação das atividades de franquia pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

3.3 Subsunção dos contratos de franquia ao Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI)

O Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) foi criado pela Lei nº 5.648, de 11 de dezembro de 1970. A referida lei, instituída durante a vigência do revogado Código da Propriedade Industrial (Lei nº 5.772 de 21 de dezembro de 1971), definia o INPI como autarquia federal vinculada ao Ministério da Indústria e do Comércio. Apesar de a lei definir a sede do INPI no Distrito Federal, sublinhe-se que a sua sede atualmente se encontra no centro da cidade do Rio de Janeiro.

Assim, como autarquia, o INPI constitui um entidade da Administração Indireta, criada por lei específica (Lei nº 5.648/1970), dotada de personalidade jurídica de direito público, patrimônio e receitas próprios, e é responsável por desempenhar atividade típica da Administração Pública de maneira descentralizada.

35 GOMES, Orlando. **Contratos**. 12 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998. p. 62.

O Instituto Nacional da Propriedade Industrial sucedeu o Departamento Nacional da Propriedade Industrial, que era um órgão integrante do extinto Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio, criado em 1930 por Getúlio Vargas. Conforme disposto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 8.933 de 26 de janeiro de 1946, o Departamento Nacional da Propriedade Industrial tinha como atribuições:

I – promover e executar, na forma da legislação em vigor e no dos tratados e convenções a que o Brasil esteja ligado, a proteção da Propriedade Industrial, em sua função econômica e jurídica, garantindo os direitos daqueles que contribuem para melhor aproveitamento ou distribuição da riqueza, mantendo a lealdade da concorrência no comércio e na indústria e estimulando a iniciativa individual no espírito criador e inventivo:

II – promover o aproveitamento das invenções pela indústria nacional, através dos órgãos públicos com a mesma relacionados e dos particulares representativos dos seus interesses servindo de intermediário entre eles e o inventor.

Vê-se que ao Departamento Nacional da Propriedade Industrial incumbia cuidar das matérias pertinentes aos registros de propriedade industrial, tais como a análise e o registro de marcas e patentes. Não mencionava o referido Decreto-Lei qualquer competência do Departamento Nacional da Propriedade Industrial para analisar ou averbar contratos de transferência de tecnologia.

Já o Instituto Nacional da Propriedade Industrial tem por finalidade principal, nos termos do artigo 2º da Lei 5.648/1970, cuja nova redação foi dada pelo Lei 9.279/1996, a saber:

Art. 2. Executar, no âmbito nacional, as normas que regulam a propriedade industrial, tendo em vista a sua função social, econômica, jurídica e técnica, bem como pronunciar-se quanto à conveniência de assinatura, ratificação e denúncia de convenções, tratados, convênios e acordos sobre propriedade industrial.

Da redação conferida pela Lei 9.279/1996, percebe-se que a competência do INPI foi significativamente aumentada, passando a incluir também a análise de contratos concernentes à propriedade industrial.

De maneira ainda mais específica, o artigo 211 da referida Lei 9.279/1996, que regula os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, corroborou a ampliação da competência do INPI, em relação ao extinto Departamento Nacional de Propriedade Industrial, no tocante aos contratos passíveis de averbação, a saber: *“O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros”*.

Em seguida, o Ato Normativo nº 135 de 15 de abril de 1997, do Instituto Nacional da Propriedade Industrial, elucidou quais são os contratos de transferência de tecnologia que devem ser registrados pelo INPI a fim de que produzam efeitos em relação a terceiros.

Define o item 2 do Ato Normativo nº 135/1997 que:

2. O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia.

Desse modo, o Ato Normativo nº 135 especificou o rol de contratos averbáveis pelo INPI, nele incluindo os Contratos de Licença de Exploração de Patentes, os Contratos de Licença de Uso de Marca, os Contratos de Fornecimento de Tecnologia, os Contratos de Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Científica e os Contratos de Franquia.

No que tange à última espécie contratual estipulada pelo Ato Normativo nº 135/1997 como passível de averbação pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial – os contratos de franquia – é importante observar que os Atos Normativos que antecederam o Ato Normativo nº 135/1997 não incluíam, ainda, os contratos de franquia no rol dos contratos passíveis de averbação pelo INPI.

Assim, foi a partir de 1997 que os contratos de franquia passaram a ser analisados pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial para averbação. Conforme observa o Instituto Dannemann Siemsen de Estudos da Propriedade Intelectual em seus comentários à Lei 9.279/1996, a inserção dos contratos de franquia no escopo dos contratos averbáveis pelo INPI foi decorrente da crescente influência e relevância do sistema de franquia empresarial desempenhada no Brasil àquela época.

Segundo o referido Instituto, esta inserção representou grande avanço para o sistema de *franchising* na economia nacional, ao permitir remessa de pagamentos para o exterior – em casos de franquias internacionais – e regulamentando critérios mínimos de validade desta espécie contratual.³⁶

É importante analisar que a averbação de contratos de franquia perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial é obrigatória somente para contratos internacionais, isto é, no qual o franqueador é domiciliado no exterior, para legitimar remessas de pagamentos para o exterior.

O INPI pode também averbar contratos de franquia internos, nos quais tanto o franqueado quanto o franqueador são domiciliados no Brasil para que, conforme rege o artigo 211 da Lei da Propriedade Industrial, sejam produzidos efeitos perante terceiros.

Vale mencionar ainda que, sob a ótica do INPI, devem sempre constar no contrato de franquia dados completos a respeito de todas as marcas (tanto registros quanto pedidos de registro) que estão sendo licenciadas na franquia; exclusividade concedida ao franqueada e em que condições, se houver; permissão para conceder subfranquias, se houver; previsão para prestações de serviços; remuneração e prazo, que, segundo o INPI, deve estar vinculado ao prazo de validade das marcas objeto da franquia.³⁷

Além disso, deve ser apresentada ao INPI uma declaração de recebimento da Circular de Oferta de Franquia, devidamente assinada pelo franqueado, com a antecedência mínima de

³⁶ IDS – INSTITUTO DANNEMANN SIEMSEN DE ESTUDOS DA PROPRIEDADE INTELECTUAL. **Comentários à Lei da Propriedade Industrial**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 443.

³⁷ Disponível em www.inpi.gov.br. Acesso em 02 nov. 2008.

10 (dez) dias da assinatura do contrato de franquia ou de pagamento de taxa pelo franqueado ao franqueador.

Com relação à Circular de Oferta de Franquia, conforme dispõe o artigo 3º da Lei nº 8.955/1994, esta deve conter diversas informações como se verá a seguir e deve ser apresentada ao INPI ou deve ser fornecida uma declaração assinada pelo franqueado, reconhecendo que recebeu a referida Circular franqueado no mínimo 10 (dez) dias antes da assinatura do contrato ou pré-contrato de franquia ou ainda do pagamento de qualquer tipo de taxa pelo franqueado ao franqueador ou a empresa ou pessoa ligada a este (artigo 4º da Lei 8.955/1994).

Merece destaque também a obrigatoriedade, no Brasil, de o Franqueador possuir, pelo menos, um pedido de registro para a sua marca depositado no INPI, o que constitui um requisito para averbação e validade do contrato de franquia no Brasil.

3.4 Os contratos de franquia à luz da Lei nº 8.955/1994

Primeiramente, é importante observar que, muito embora o artigo 1º da Lei de Franquia (Lei nº 8.955 de 15 de dezembro de 2008) determine que os contratos de franquia empresarial são disciplinados por esta lei, ela estabelece, sobretudo, requisitos legais que devem ser estipulados na Circular de Oferta de Franquia, e não no contrato de franquia em si.

Como se sabe, a celebração de um contrato de franquia se dá em diversas fases, a começar pelas tratativas iniciais, fase negocial em que é apresentada a Circular de Oferta de Franquia (COF), documento preparado pelo franqueador e entregue ao candidato a franqueado.

A obrigatoriedade de entrega da Circular de Oferta de Franquia no Brasil decorre da influência do Full Disclosure Act, lei federal norte-americana de 21 de outubro de 1997, que influenciou a legislação de diversos países, exigindo do franqueador a comunicação prévia aos candidatos a franqueados de múltiplas informações a respeito do sistema proposto, neste país denominado *Disclosure Document*.

No Brasil, a Lei de Franquia estabelece em seu artigo 3º que, quando o franqueador tiver interesse na implantação de um sistema de franquias empresarial, este deverá fornecer uma Circular de Oferta de Franquia ao interessado em tornar-se franqueado, que deve ser redigida em linguagem clara e acessível e satisfazer obrigatoriamente às exigências enumeradas no artigo 3º da referida Lei, acerca do sistema que se pretende franquiar.

Constituem algumas dessas exigências histórico resumido, forma societária, pendências judiciais, balanços e demonstrações financeiras do franqueador, descrição do negócio franqueado e das atividades que serão desempenhadas pelo franqueado, perfil do franqueado ideal, requisito quanto ao envolvimento direto do franqueado na franquia, estimativa de investimento inicial, taxa inicial de franquias e outras taxas como royalties, assim como estoque inicial, seguro mínimo, listagem completa de franqueados, estipulações quanto a obrigações pós-contratuais, eventual direito de preferência ou de exclusividade garantido ao franqueado, assim como a delimitação do território onde se situará a unidade franqueada.

São igualmente requeridas informações sobre a situação das marcas ou patentes do franqueador junto ao Instituto Nacional de Propriedade Industrial, assim como informações com relação à obrigação do franqueado de adquirir bens da franquiantes ou de fornecedores por esta indicados, e com respeito ao que é oferecido pelo franqueador ao franqueado, como, por exemplo, treinamento, manuais, auxílio na escolha do ponto. Deve também ser anexado à Circular de Oferta de Franquia, o contrato e/ou pré-contrato de franquias padrão, com todas as suas disposições.

A Circular de Oferta de Franquia constitui um importante instrumento de salvaguarda dos interesses do franqueado e do franqueador. De um lado, para o franqueado, a COF é uma fonte de consulta prévia à viabilidade da franquias, dispondo o franqueado de no mínimo 10 (dez) dias para analisá-la em conjunto com consultores de diversas espécies, inclusive com outros franqueados da rede ou associações de franqueados.

Por outro lado, a COF protege os interesses do franqueador, uma vez que este pode eximir-se de eventuais questionamentos do franqueado a respeito do sistema de franquias, alegando que o franqueado teve pleno conhecimento das características e restrições da franquias antes de aderir ao sistema, bem como condições de se informar e pesquisar sobre a

viabilidade do negócio franqueado com consultores e até mesmo, com outros franqueados da rede.

O descumprimento da obrigação disposta no artigo 3º da Lei nº 8.955/1994, dentro do prazo estipulado no artigo 4º da mesma pode ensejar a anulabilidade do contrato de franquia e a possibilidade de o franqueado exigir a devolução de todas as quantias pagas, sem prejuízo de perdas e danos. Vale dizer que esta sanção também se aplica ao franqueador que veicular informações falsas na sua Circular de Oferta de Franquia, sem prejuízo das demais sanções penais cabíveis (Artigo 7º da Lei de Franquia, Lei nº 8.955/1994³⁸).

38 BRASIL. Lei n.º 8.955 de 15 de dezembro de 1994.

Art. 7. A sanção prevista no parágrafo único do art. 4º desta lei aplica -se, também, ao franqueador que veicular informações falsas na sua circular de oferta de franquia, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

4 O ISS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 A Lei Complementar nº 116/2003

Os tributos, em suas diversas espécies compõem o Sistema Tributário Nacional, que é regido pelos artigos 145 a 162 da Constituição Federal. Este é então ordenado pelos impostos, taxas e contribuição de melhoria.

O conceito de tributo pode ser encontrado no artigo 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (o Código Tributário Nacional), que o define como sendo

toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Muito embora a função da lei no nosso ordenamento não seja de fornecer conceitos, mas sim de proporcionar regras de comportamento³⁹, já que o conceito de tributo foi determinado pelo Código Tributário Nacional, os doutrinadores têm se limitado a analisá-lo a partir de tal conceito, do qual tem-se os seguintes elementos: seu caráter pecuniário, compulsório e lícito, conteúdo expresso em moeda, e o fato de ser instituído por lei e cobrado através de atividade administrativa plenamente vinculada.

Analisando cada um desses elementos, tem-se, primeiramente, o seu caráter pecuniário que, como o próprio nome diz, se deve ao fato de o tributo não poder ser pago em outra “moeda” que não tenha natureza financeira, tal como serviços ou fornecimento de bens pelo particular.

Com relação ao caráter compulsório da prestação tributária, esta pode ser traduzida pela desnecessidade do elemento “vontade” para a incidência da norma de tributação. A obrigatoriedade decorre da lei, que prevalece sobre a vontade do sujeito passivo.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.

Adicionalmente, a prestação tributária tem seu valor expresso em moeda, e, via de regra, é paga em moeda, mediante a entrega de dinheiro.

O tributo se distingue das penalidades ou sanções impostas pelo Estado em virtude de prática de atos ilícitos, uma vez que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Esse aspecto merece maior atenção, sendo necessário distinguir hipótese de incidência de fato gerador no Direito Tributário Brasileiro.

De maneira sintética, afirma-se que a hipótese de incidência é uma previsão ou descrição legal da situação necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, que, quando concretizada, torna devido o tributo. Já o fato gerador é o acontecimento ou a concretização desse fato, isto é, a ocorrência concreta da hipótese descrita na lei, no mundo dos fatos.⁴⁰

Assim, o fato gerador do tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, embora tal ilicitude não estará presente na descrição legal da situação que resulta no nascimento da obrigação tributária.

Ademais, o tributo é sempre instituído por lei, daí a força do princípio da legalidade no Direito Tributário, que consiste em uma garantia constitucional ao cidadão. O princípio da legalidade tributária veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a exigência ou aumento de tributo, sem lei que o estabeleça.

Conforme explica o professor Ricardo Lobo Torres, este princípio, que é afirmado em sua plenitude com o Estado liberal, deve estar em constante equilíbrio com os demais princípios tributários relacionados à idéia de justiça.⁴¹

O princípio da legalidade constitui um dos pontos cardeais do Estado Financeiro e encontra-se expressamente consagrada no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, *in verbis*, “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,*

40 Ibid p. 125.

41 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 106.

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Acrescente-se que, via de regra, os tributos são instituídos por lei ordinária, existindo, contudo, casos em que são instituídos por lei complementar, conforme exigência constitucional, o que configura o caso do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, conforme se verá a seguir.

Incumbe à norma tributária que cria um tributo definir sua hipótese de incidência, os sujeitos da obrigação tributária, prazo e ainda indicar com precisão a base de cálculo e a alíquota, salvo em caso de tributo fixo.⁴²

Finalmente, ainda com relação à definição de tributo fornecida pelo Código Tributário Nacional, tem-se que os tributos são cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Diferentemente do que ocorre com a atividade administrativa arbitrária e a discricionária, quando a atuação da autoridade não sofre limites ou dispõe de liberdade para decidir a conveniência e a oportunidade, na atividade administrativa vinculada o desempenho da autoridade não possui, em tese, qualquer liberdade para apreciar a conveniência ou a oportunidade de agir.⁴³

Analisado o conceito de tributo, o artigo 145 da Constituição Federal determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Os impostos constituem espécie de tributo, que, conforme dispõe o artigo 16 do Código Tributário Nacional, podem ser definidos como “*o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.*”

42 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 67.

43 Ibid. p. 69.

A partir de tal disposição, pode-se extrair, primeiramente, que não existe nenhum caráter de contraprestação da parte do Estado para com o contribuinte, não correspondendo o dever jurídico do segundo a qualquer obrigação de agir do primeiro.

É válido reforçar que a obrigação tributária é decorrente da concretização do fato gerador previsto na sua hipótese de incidência descrita em lei, que é necessária e suficiente para a constituição desta obrigação, não sendo acrescido nenhum outro elemento, como um dever de agir do Estado em contrapartida.

Isto posto, para alcançar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, objeto da análise do presente estudo, temos que, dentro do Sistema Tributário Nacional, a Constituição Federal classificou os impostos em federais, estaduais e municipais.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, referido como ISSQN ou simplesmente ISS, constitui um imposto municipal que encontra disposição constitucional no inciso III, artigo 156 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

No magistério de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr., dentre as principais características do ISS, é importante destacar que o ISS constitui um tributo com fim exclusivamente fiscal com o fim de arrecadar recursos para o Município; indireto, vez que seu ônus é transferido pelo contribuinte de direito para o seu contribuinte de fato, quem comporta a carga tributária; residual, pois conforme pode-se extrair do artigo 156 da Constituição Federal acima transcrito, não abrange os serviços tributados por outros impostos; monofásico, pois seu fato gerador ocorre em um momento determinado e instituído por lei complementar.⁴⁴

4.2 Elementos do ISS

44 ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 884 *et. seq.*

4.2.1 Fato gerador

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, alínea *a*, determina que cabe à lei complementar definir os fatos geradores dos impostos nela discriminados, entre outros elementos⁴⁵.

No livro dedicado às normas gerais de Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, estabelece, em seu artigo 114 que o “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*”

A Lei Complementar nº 116/2003, por sua vez, em atendimento aos ditames da Carta Magna, estipulou, em seu artigo 1º, que o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação do serviço, *in verbis*:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

É importante notar que o fato gerador do ISS recai somente sobre os serviços efetivamente prestados constantes da lista anexa da referida lei complementar, de maneira taxativa. Ressalte-se que a expressão “prestação” utilizada pela norma tributária demonstra que o serviço precisa ser efetivamente realizado. Além disso, a expressão “prestar serviço” indica que há uma atividade em favor de um terceiro.

Ademais, a prestação de serviço deve constituir uma obrigação de fazer, em outras palavras, conforme assinala o saudoso jurista Aliomar Baleeiro, a “prestação de serviço

45 BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa”⁴⁶.

4.2.2 Contribuinte

O contribuinte constitui o elemento pessoal do fato gerador do ISS. Considerando o dispositivo constitucional acima transcrito, o Código Tributário Nacional determinou que o sujeito passivo da obrigação principal “*é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*”, que se diz contribuinte quando tiver “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerado*” (inciso I do artigo 121).⁴⁷

De acordo com o disposto no artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003, o contribuinte é o prestador do serviço. Para Aires Barreto, a definição do contribuinte veio moldada já na própria Constituição, cabendo à lei complementar apenas delimitá-la, pois quando a Constituição prevê que os Municípios podem “*instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, está, implicitamente, mas com igual vigor estabelecendo também que o sujeito onerado é, tão-só, o prestador de serviço*”.⁴⁸

4.2.3 Base de Cálculo

46 DERZI, Mizabel Abreu Machado [Notas de atualização à Obra de Aliomar Baleeiro]. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 491.

47 BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; (...)

48 BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 294.

Nas palavras de Sérgio Pinto Martins, base de cálculo é “*a grandeza econômica escolhida pelo legislador para estabelecer a tributação*”⁴⁹.

A base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é o preço do serviço, conforme disposto no artigo 7º da Lei Complementar nº 116/2003, o que significa o preço do serviço acordado pelas partes contratantes e não a simples oferta de preço, que ainda pode sofrer alterações decorrentes de negociações.

Desse modo, em havendo, por exemplo, perdão da dívida ou de parte dela, ou mesmo a inadimplência, não será influenciada a base de cálculo do ISS, uma vez que não é a receita que ingressa em caixa e sim o preço contratado que será levado em conta para a base de cálculo.

4.2.4 Alíquota Fiscal

A alíquota fiscal, que consiste no percentual aplicável sobre a base de cálculo para justamente se calcular o monte do tributo devido, tem seu limite máximo estabelecido na Lei Complementar nº 116/2003 de 5% (cinco por cento) para serviços em geral (artigo 8º).⁵⁰ Ressalte-se que houve um veto para a alíquota máxima de 10% (dez por cento) inicialmente prevista para jogos e diversões públicas, exceto cinemas.

Isso porque a Constituição Federal não permite que seja conferido tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, de modo não poderia a legislação municipal fixar diferentes alíquotas em função da atividade profissional praticada pelo contribuinte, que fazem jus a um mesmo tratamento legal.

49 MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit. p. 88.

50 BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003.

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

4.2.5 Local de Incidência

A Lei Complementar nº 116/2003 confirmou o disposto no antigo Decreto-Lei nº 406/1968 a respeito do local de incidência do fato gerador em seu artigo 3º, *verbis*:

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)

Assim, o local da incidência do ISS é o do estabelecimento prestador, que conforme complementa o artigo 4º da Lei Complementar nº 116/2003, vem a ser o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviço, de modo permanente ou temporário, sendo necessário que configure unidade econômica ou profissional.

Vê-se que foi prestigiada a regra constitucional constante do artigo 156, III da Carta Magna que prestigia o princípio da territorialidade, pois a lei tributária tem vigência no território do Município, detentor da competência tributária constitucional para exigir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

4.3 **Conceito de serviços**

Numa tentativa de encontrar um conceito para o termo “serviço”, o jurista Hugo de Brito Machado recorda, primeiramente que, todo e qualquer conceito oferece alguma margem de imprecisão, em razão de serem vagos ou ambíguos, sendo impossíveis existirem conceitos exatos, apesar de importantes para se chegar a uma interpretação adequada das normas jurídicas.⁵¹

51 MACHADO, Hugo de Brito. **O Conceito de Serviços e Algumas Modalidades listadas no Anexo da LC 116/2003**. 25 jun. 2004. *passim*. Disponível em http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/1083/1/O_Conceito_de_Servi%C3%A7o.pdf Acesso em 11 out. 2008.

Conforme definição constante do dicionário Houaiss⁵², serviço é o ato ou efeito de servir, de dar de si algo em forma de trabalho. O termo serviço vem do latim *servitium*, da condição de escravo, de servo, de servir ou trabalhar para o amo.

Nos dicionários jurídicos de Maria Helena Diniz⁵³ e De Plácido e Silva⁵⁴ também se pode encontrar precisas definições para o termo serviços. A primeira jurista o define como sendo o “*exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva*” e o segundo como o “*desempenho de atividade ou de trabalho intelectual, como a execução de trabalho ou de obra material.*”

Afirma-se que ao inserir a expressão “serviços” no inciso III do artigo 156, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adotou o conceito de serviços do Direito alinhado com o conceito de Economia e, tal como prescreve o artigo 110 do Código Tributário Nacional⁵⁵, essa definição não pode ser alterada pela lei tributária, pois conforme explica o professor Hugo de Brito Machado “*admitir a modificação de um conceito albergado em norma da Constituição, por uma lei ordinária, ou por uma lei complementar, é o mesmo que admitir que essas leis podem modificar a Constituição*”⁵⁶.

Hugo de Brito afirma ainda que a inclusão do artigo 110 no Código Tributário Nacional seria, até mesmo, desnecessária, pois a compreensão da efetiva supremacia constitucional seria suficiente para que o legislador entendesse seu dever de respeitar os conceitos de que faz uso a Constituição para definir ou restringir competências tributárias. O jurista assevera que “*se o legislador altera um conceito que está em uma norma da Constituição, portanto, altera a própria Constituição*”.

52 Dicionário HOUAISS. Rio de Janeiro: Objetiva, 200. *passim*.

53 DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. p 311.

54 De Plácido e Silva. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV. P. 215.

55 BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966.

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.

56 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. *passim*. Disponível em

http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/1083/1/O_Conceito_de_Servi%C3%A7o.pdf. Acesso em 11 out. 2008.

A delimitação do conceito de serviços, utilizado na atribuição da Constituição Federal de competência tributária aos Municípios é de extrema relevância para se definir o fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Para os juristas Sérgio Pinto Martins⁵⁷ e Francisco Mangieri⁵⁸, os serviços pertencem ao grupo dos bens imateriais ou incorpóreos. Este último define o serviço como sendo “*o produto do trabalho humano destinado à satisfação de uma necessidade, através da circulação econômica de um bem imaterial ou incorpóreo*”.

O conceito de serviço decorrente do Direito Privado traduz uma obrigação de fazer, sendo importante buscar a diferença entre uma obrigação de dar e uma obrigação de fazer no Direito Civil. A definição constante de dicionário traz o conceito de dar como sendo um “*vínculo consistente na entrega de uma coisa, móvel ou imóvel*” e a obrigação de fazer como sendo o “*dever que alguém contrai no sentido de executar, por si ou por terceiro, um ato ou um fato, em proveito daquele com quem se obriga.*”⁵⁹

Para distinguir as obrigações de dar das obrigações de fazer, Orlando Gomes defende que “*nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco lhe importando a atividade do devedor para realizar a entrega*” e as obrigações de fazer “*ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado*”.⁶⁰

O jurista José Eduardo Soares de Melo, diferencia as obrigações de dar das obrigações de fazer estabelecendo uma diferença entre as materialidades tributárias do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, analisando algumas conclusões firmadas em um congresso de direito tributário na cidade de São Paulo, a saber:

- a) a prestação de serviços consiste numa obrigação de dar tendo por objetivo um fazer, a obrigação mercantil se consubstancia um dar;

57 MARTINS, Sérgio Pinto. Op. cit. p 31.

58 MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS : Teoria e Prática – Questões Polêmicas**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 36.

59 SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2000. p. 87.

60 GOMES, Orlando. Op. cit. p. 38.

- b) o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incindível, não decomponível em serviço (puro) e materiais de aparelho;
- c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não podem ser pelo ICM.⁶¹

É válido destacar a definição trazida pelo jurista Sérgio Pinto Martins:

Conforme se constata, serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço).⁶²

Percebe-se que em todas as assertivas acima destacadas, encontra-se, ainda que de forma implícita, uma idéia de serviço uma ação humana que é praticada para atender ou servir outrem, atendendo necessidades humanas de outrem, através do próprio agir, do próprio esforço humano.

Sérgio Pinto Martins encerra sua análise sobre o conceito de serviços afirmando que a natureza jurídica de cada atividade deve prevalecer sobre uma mera denominação de “serviço”, isto é, sua essência em detrimento do nome ou qualificação que lhe é conferido. Assim, o jurista define o serviço, para fins tributários, como sendo um “*conceito econômico, e não jurídico. Bem imaterial na etapa da circulação econômica.*”

61 SOARES DE MELO, José Eduardo. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. 2ª ed. Editora Dialética: São Paulo, 2001. p 37 *et. seq.*

62 PINTO MARTINS, Sérgio. Op. Cit p. 42.

5 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS NAS ATIVIDADES DE FRANQUIA

Considerando os conceitos estudados acima, mormente o conceito e a natureza jurídica da franquia face ao conceito de serviços para fins tributários, pretende-se neste capítulo analisar a subsunção dos contratos de franquia à hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, com o intuito de examinar a tese defendida por diversos advogados e doutrinadores de que esta tributação seria inconstitucional.

5.1 Violação da Repartição Constitucional de Competências para o Recolhimento de Tributos – Art. 156, III, da Constituição Federal

Em face de todo o exposto, seria cabível afirmar que a competência atribuída aos Municípios pelo artigo 156 da Constituição Federal para tributar “*serviços de qualquer natureza*”, que não estejam compreendidos na competência dos demais entes políticos, é clara ao exigir que só alcancem atos e fatos que possam se qualificar juridicamente como “serviços”.

Assim, tendo em vista a natureza jurídica híbrida dos contratos de franquia analisada no item 4.2 acima, pode-se dizer que a inclusão da franquia como fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza estaria transgredindo a repartição constitucional de competências para o recolhimento de tributos, ao incluir como serviço a franquia, que assim não deveria ser classificada.

O magistério de Hugo de Brito Machado defende que, mesmo sendo justificável interpretar-se que a expressão “de qualquer natureza” amplia de certo modo o alcance da norma jurídica, é certo que tal expressão não pode permitir que se entenda como serviço uma atividade que não se coaduna com o conceito de serviço.⁶³

63 MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. *Passim*.

O jurista ressalta ainda que a inclusão do artigo 110 no Código Tributário Nacional⁶⁴ era dispensável, em virtude da supremacia constitucional e, portanto, dos conceitos de que faz uso a Constituição para definir ou restringir competências tributárias. Ressalte-se que o mesmo artigo determina que a lei tributária não pode alterar a definição de conceitos utilizados ainda que implicitamente na Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Aires Barreto que também defende a inconstitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nas atividades de franquia:

(...) o ‘franchising’ não se subsume ao conceito de serviço. Muito menos ao conceito de serviços tributáveis pelo ISS. Por conseguinte, não têm os Municípios competência para criar imposto sobre o exercício desta atividade.⁶⁵

Nesse diapasão, seria correto afirmar que ao incluir o item 17.08 (Franquia ou franchising) na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, o legislador municipal fez uma interpretação extensiva do artigo 156 da Constituição Federal⁶⁶, que confere competência aos municípios para tributar apenas a prestação de serviços, isto é, atividades que podem ser qualificadas como serviço.

A esse respeito, vale conferir também a consistente explanação de Hugo de Brito Machado:

O conceito de serviço também já rendeu oportunidade para questionamentos que envolvem a norma do artigo 110 do Código Tributário Nacional, e assim

64 BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966. 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.

65 BARRETO, Aires F. *apud* MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 67

66 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

a questão da supremacia constitucional a impedir a mudança de conceitos utilizados pela Constituição para definir ou limitar a competência tributária.

O legislador não pode, a seu livre alvedrio, definir o que se deve entender por serviço. Trata-se de um conceito utilizado pela Constituição, devendo o intérprete buscar o seu conteúdo e seu alcance em outras fontes, não podendo a lei tributária definir serviço livremente, para com isso fazer incidir o imposto sobre algo que na verdade não é serviço.

(...)

Importante insistirmos, porém, nesse ponto: serviço é um conceito utilizado pela Constituição. Não pode, portanto, ser modificado pelo legislador infraconstitucional.⁶⁷

Desse modo, seria então plausível afirmar que o legislador infraconstitucional, ao inserir a franquía no rol das atividades tributadas pelo ISS, pretendeu instituir uma hipótese de incidência tributária distinta daquela que foi permitida pela redação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Nota-se que qualificar como serviço uma atividade de natureza jurídico-econômica diversa, infringe tanto o preceito constitucional consagrado no artigo 156, quanto à repartição tributária nacional.

Ressalte-se que a mesma opinião é compartilhada pelo tributarista Aires Barreto:

Mais evidente é a inconstitucionalidade se o que se ‘define’ não é serviço, mas outro fato-tipo. Não pode a lei complementar, a pretexto de “definir” serviço, modificar o campo das competências constitucionalmente fixado. Este é rígido, como rígida é a Constituição.⁶⁸

5.2 A tributação de atividades-meio

67 MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007. v. II. p 255.

68 BARRETO, Aires F. ISS – Não incidência sobre Franquia. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v, 64. p. 222.

Conforme estudado no item 4.1 acima, existem uma série de obrigações recíprocas, a serem cumpridas nos contratos de franquia, tanto pelo franqueado quanto pelo franqueador, em virtude da necessária uniformização das redes franqueadas.

Algumas dessas obrigações impedem até que seja determinado com clareza quem é o prestador ou o tomador dos serviços, sendo muitas vezes difícil dissociar as obrigações existentes na franquia para se chegar ao prestador dos serviços. Com isso, considerar como base de cálculo do ISS todos os valores arrecadados no negócio de franquia pode ser questionável.

Com base nesse raciocínio, pode-se afirmar que os *royalties* pagos pelos franqueados ao franqueador, no escopo de um contrato de franquia, referem-se à franquia como um todo, em detrimento de suas atividades individualmente consideradas (as chamadas atividades-meio), uma vez que é o conjunto dessas atividades que possibilita a concretização da franquia e o uso da marca pelos franqueados.

Este entendimento é corroborado pelo tributarista Aires Barreto:

O ISS não incide sobre atividade-meio, nem sobre atividades precedentes à prestação, como as de natureza informativa, publicística, promocional e outras visando à captação de clientela.

(...)

exemplifica-se com serviços de mapeamento, em que se fotografa o solo envolvendo vários Municípios. Para nós, essas etapas, necessárias e precedentes ao objeto contratado (aerofotogrametria), não configuram prestação de serviços, mas simples atividades-meio necessárias àquele fim. Basta ter presente que, mesmo se terminado o vôo, não houver a chamada restituição em planta e concluído o serviço de aerofotogrametria, nenhum serviço terá sido realizado, porque não houve o adimplemento da obrigação.

(...)

Para não incorrer em erro na definição do local em que é devido o ISS, é de mister distinguir entre atividade-meio e serviço-fim.”⁶⁹

O jurista compara que nos contratos de franquia a assistência técnica está para a franquia como a datilografia está para o trabalho do advogado. Assim, tal como o advogado não presta serviços de datilografia isoladamente, da mesma forma o franqueador não é um prestador de serviços de assistência técnica, embora os contratos de franquia necessitem desta assistência.

De maneira ainda mais clara, Aires Barreto expressa sua opinião também nesse sentido:

Nos contrato em que se prevê assistência técnica, essa tarefa é mera atividade-meio e não atividade-fim: a franquia. Não se pode confundir assistência técnica, enquanto atividade-meio, com assistência técnica como atividade-fim. O imposto sobre serviços só pode alcançar atividades-fim, jamais atividades-meio.⁷⁰

Assim, os serviços que podem eventualmente ser prestados no escopo de uma relação de franquia, concernentes sobretudo ao treinamento e à assistência técnica promovidos pelo franqueador podem até ser analisados do prisma de uma fiscalização exercida forçosamente pelo franqueador, que precisa garantir a padronização da qualidade do seu negócio e zelar pela sua marca. Este serviço de supervisão que pode constar das relações de franquia, encontra-se inserido no sistema complexo que é a franquia, na qual tal serviço não constitui o principal objetivo da franquia e nem é vital para a sua operação.

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

5.3 Sobre a possibilidade de se identificar a Franquia como um Serviço

⁶⁹Idem. ISS – Conflito de Competência: Tributação de Serviços e as Decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 60, p. 15-16, set. 2000.

⁷⁰ Idem. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 171.

Para se analisar a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre franquia é necessária retornar à sua natureza jurídica. Nesse sentido, conforme destacado acima, a maioria dos doutrinadores entende que os contratos de franquia constituem uma figura autônoma no Direito, são complexos e possuem natureza híbrida, mista, uma vez que abrangem, em si, diversas espécies contratuais afins, tais como o licenciamento do uso de marca, patente e/ou software, a licença do direito de distribuição, o fornecimento de tecnologia pelo franqueador, etc.

Seria, portanto, simplista defender que a franquia se resume apenas à prestação de serviços ou ainda que todas as obrigações e direitos nela prescritos configuram, todos eles, espécies de “serviço”.

É necessário retornar também à definição de franquia trazida pela própria lei que a rege (a Lei nº 8.955/1994), em seu artigo 2º, que não determina, em nenhum momento, que a franquia implica necessariamente em qualquer obrigação de fazer por parte do franqueador, seja de treinamento ou de assistência técnica, estipulando apenas a licença da marca franqueada, de eventuais patentes e do *know-how* de operação, além do direito de distribuição dos produtos.⁷¹

Vale lembrar que para efeito de definição e identificação do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) faz prevalecer o direito privado. Daí segue que as normas de direito tributário não poderiam recusar a definição que é dada à franquia pela sua lei própria.

Além disso, é importante notar que o contrato de franquia envolve uma série de obrigações pós-contratuais por parte do franqueado, que incluem a cessação imediata de uso das marcas franqueadas, de eventual patente licenciada para a operação e do próprio know-

71 BRASIL. Lei n.º 8.955 de 15 de dezembro de 1994.

Art. 2. 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.

how transmitido ao franqueado, além do retorno dos manuais eventualmente entregues pelo franqueador ao franqueado.

Tais obrigações pós-contratuais reforçam o caráter de *obrigações de dar* das obrigações do franqueador, na medida em que um serviço propriamente dito pertenceria a quem pagou pela sua prestação, não sendo passível a cessação de seu uso ou ainda a sua restituição.

Ressalte-se que as obrigações de dar podem ser tidas como certas nas atividades de franquia (como a licença da marca e o fornecimento de tecnologia), enquanto que as obrigações de fazer podem ocorrer em caráter eventual, uma vez que o treinamento e a assistência técnica prestados pelo franqueador não são requisitos obrigatórios para que se tenha uma relação de franquia, tal qual o é a licença de uso de marca.

Deve-se ressaltar o magistério de Aires Barreto, que assevera esse entendimento de que a lei complementar deve observar as disposições da Constituição Federal, não podendo elencar em sua lista de serviços aquilo que não se coaduna com a definição de serviços:

A expressão ‘definidos em lei complementar’ não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos.⁷²

Adicionalmente, vale notar que o entendimento de que a franquia é um contrato híbrido e complexo – não podendo, portanto, qualificar-se como serviço – é compartilhado por José Eduardo Soares de Melo, tendo-se observado que:

Não é possível concentrar o enfoque do contrato de franquia no ângulo da cessão da marca ou na questão da transferência de tecnologia ou na promessa de futuros contratos. A franquia se constrói pela soma desses diversos ângulos. Não se trata da mera soma ou justaposição de uma série de contratos – cada qual com existência jurídica autônoma e independente –

72 BARRETO, Aires F. Op. cit. p 18.

mas do entrelaçamento de distintos deveres, para um contrato uno, ainda que não simples.⁷³

Também o jurista Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. assinala que a incidência do ISS sobre os contratos de franquia é ilegítima, tendo em vista a natureza de negócio jurídico misto, que não deve ser resumida ao tratamento legal de uma mera prestação de serviços.⁷⁴

A franquia constitui, portanto, a soma de todos esses ângulos, de todas as espécies contratuais que abraça e que constituem o escopo necessário à sua operação, de forma complementar e interdependente. Em outras palavras, a franquia não existiria, isoladamente, sem algum desses elementos, daí a Lei que a rege (Lei nº 8.955/1994) estabelecer que a franquia constitui um *sistema*. Esse sistema, tal como qualquer outro, é composto por elementos indissociáveis mas que, sozinhos, não seriam suficientes para caracterizar uma relação de franquia.

Tal como lecionou o jurista Aires Barreto acima, a assistência técnica na franquia constitui uma ferramenta e não um fim em si.

5.4 A jurisprudência no Brasil

Deve-se ter em mente que o Supremo Tribunal Federal (STF), na sua atribuição constitucional de guardião da Constituição da República Federativa do Brasil⁷⁵ é quem deve proferir a palavra final a respeito da presente questão, visto que se trata, de uma questão constitucional, isto é, a violação constitucional do conceito de serviços trazido pelo inciso III do artigo 156 da Constituição e da repartição tributária de competências, conforme analisado.

73 JUSTEN FILHO, Marçal. *apud* MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 66

74 ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. Op. cit. p 892.

75 BRASIL. Constituição da República Federativa Brasileira de 1988.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

(...)

a) contrariar dispositivo desta Constituição (...).

No entanto, até a presente data, o Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou especificamente sobre o mérito da questão, tendo apenas proferido acórdão negando provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento nº 583.632-2 (Minas Gerais)⁷⁶, sob o argumento de que seria aplicável à Súmula 636 do Supremo Tribunal Federal, que dispõe que “*não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade quando a sua verificação pressupunha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida.*”

Merece destaque, contudo, decisão já proferida pelo Superior Tribunal de Justiça em favor da inconstitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, que culminou no Informativo nº 0363, referente ao período de 11 a 15 de agosto de 2008, *in verbis*:

Trata-se da incidência ou não de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de franquias. Explica o Min. Relator, entre outros argumentos, que a mera inserção de franquias no rol de serviços constantes de lista anexa à LC n. 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, fazer e não-fazer. Destarte, a operação de franquias não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), por isso escapa da esfera da tributação do ISS pelos municípios. (...)

A franquias como prestação de serviço e a proposição recursal demonstram que há inequívoca inconstitucionalidade na lista anexa à LC n. 116/2003.

(...)

O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao *dare*, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.⁷⁷

⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. ISS. CONTRATO DE FRANQUIA. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 583.632-2. Município de Belo Horizonte e ACF Minas Centro Serviços Ltda. ME. Relator Min Sepúlveda Pertence. Minas Gerais. 26/06/2007. DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00040 EMENT VOL-02285-12 PP-02386.

⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (*FRANCHISING*) NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO

Pelos termos da decisão acima, pode-se apontar uma tendência para que a tese analisada nesse estudo seja considerada pelo Supremo Tribunal Federal, órgão responsável para proferir esta sorte de decisão.

Em vista dos argumentados ora examinados, defendidos pelos principais doutrinadores tributaristas e militantes na área de franquias e pelo respaldo constitucional dessa tese, espera-se que o Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Serviços nas atividades de franquias.

6 CONCLUSÃO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é atualmente tratado pela Lei Complementar nº 116/2003, que adotou como fato gerador a prestação de serviço, a base de cálculo como sendo o preço do serviço e instituiu a alíquota máxima de 5% (cinco por cento).

A Constituição determina que os serviços devem ser estabelecidos em lei complementar para que os Municípios possam instituir a sua cobrança. Contudo, os doutrinadores têm assinalado que prestação de serviço traduz uma obrigação de fazer, isto é, a lei complementar definidora dos serviços deve arrolar no seu rol de serviços tributáveis pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza aquelas atividades que se coadunem com o conceito de serviços, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Isso porque a Constituição utiliza-se de conceitos de direito em seu sentido próprio, o que foi ainda consagrado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Além disso, tendo em vista que a lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 possui natureza taxativa, não admite interpretações extensivas ou analógicas, o que importaria em violar o princípio da legalidade estrita, ao qual submetem-se os impostos.

Tem-se argüido que a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003 incluiu em sua lista anexa diversos itens que não poderiam ser qualificados com serviços, vez que consistem em uma obrigação de dar e não de fazer, quando os serviços, devem corresponder a um *fazer*.

Nesse sentido, a inclusão das atividades de franquia (ou franchising) no item 17.08 da lista anexa da Lei Complementar 116/2003 tem sido questionada por diversos doutrinadores e advogados, uma vez que os contratos de franquia constituem espécies contratuais híbridas, envolvendo uma série de outros contratos afins em sua essência, além de diversas obrigações recíprocas, que não permitem caracterizá-lo como serviço tão-simplesmente.

Assim, não seria coerente defender que a mera inclusão da operação de franquia no rol de serviços tributáveis pelo Imposto sobre Serviços, seria suficiente para transmudar a natureza jurídica complexa do instituto que está em análise, que é compostos por diversos tipos de obrigações, entre as de dar, de fazer e não fazer.

Com isso, tal como foi previsto na Constituição Federal, o Imposto sobre Serviços incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito advém sempre de uma obrigação de fazer não de dar.

Utilizando-se ainda o argumento de que a Carta Magna utiliza-se de conceitos de direito em seu sentido próprio, consagrado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional, restaria prejudicada qualquer tentativa de se caracterizar um instituto de franquias que, em sua natureza jurídica, seja incompatível.

Portanto, sustenta-se que qualificar uma atividade como serviço que não permite ser enquadrada nesta categoria jurídica, configura uma violação à Constituição Federal, uma vez que fere a definição de “serviço” na qual se respalda a Carta Magna e viola inclusive a repartição de competência tributária.

A questão que já vem sendo objeto de diversas ações propostas por consultores de redes de franquias encontrará sua resposta mais definitiva após o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Flávia: Arbitragem nos Contratos de Franquia. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 13 fev. 2007.

BARRETO, Aires F. ISS – Conflito de Competência: Tributação de Serviços e as Decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 60, p. 15-16, set. 2000.

_____. **ISS na Constituição e na lei**. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. **ISS – Não incidência sobre Franquia**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, v. 64.

_____. **ISS – Não incidência sobre Franquia**. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v, 64.. mês e ano da publicação.

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

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

De Plácido e Silva. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

DERZI, Mizabel Abreu Machado [Notas de atualização à Obra de Aliomar Baleeiro]. In: BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

Dicionário HOUAISS. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

GABRICH, Frederico de Andrade. **Contrato de Franquia e Direito da Informação**. Rio de Janeiro. Forense, 2002.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 12 ed. Forense: Rio de Janeiro, 1998.

IDS – INSTITUTO DANNEMANN SIEMSEN DE ESTUDOS DA PROPRIEDADE INTELECTUAL. **Comentários à Lei da Propriedade Industrial**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

LOBO, Jorge. **Contrato de Franchising**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **O Conceito de Serviços e Algumas Modalidades listadas no Anexo da LC 116/2003**. 25 jun. 2004. Disponível em http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/1083/1/O_Conceito_de_Servi%C3%A7o.pdf. Acesso em 11 out. 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MANGIERI, Francisco Ramos. **ISS : Teoria e Prática – Questões Polêmicas**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. Rio de Janeiro. Forense, 1997.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do Imposto sobre Serviços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PIALOT, Dominique. **Franchise, le Guide Complet 2008**. 4 ed. Paris: L'Express, 2008.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. 6 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2000.

SIMÃO FILHO, Adalberto. **Franchising**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Aspectos Teóricos e Práticos do ISS**. 2 ed. Editora Dialética: São Paulo, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALE, Angelita de Almeida; SANTOS, Ailton. **ISS Comentários e Jurisprudência**. São Paulo: ISTO Distribuidora de Livros, 2002.