

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - COGEAE

LUIZ CARLOS CAPISTRANO DO AMARAL

ISSQN: A NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A ATIVIDADE DE FRANQUIAS

SÃO PAULO

2010

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - COGEAE

LUIZ CARLOS CAPISTRANO DO AMARAL

ISSQN: A NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A ATIVIDADE DE FRANQUIAS

MONOGRAFIA SUBMETIDA À PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA, COMO
REQUISITO À OBTENÇÃO DE TÍTULO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO, PROFESSOR ORIENTADOR: DR. JONATHAN BARROS VITA.

SÃO PAULO

2010

A todos que confiam no meu talento.

RESUMO

No primeiro tópico, tecemos considerações gerais sobre as atividades de franquias, sua origem e definição no direito civil pela Lei nº. 8.955/94.

No segundo tópico, tratamos de aspectos como a incidência tributária, a fenomenologia da incidência tributária, a não-incidência tributária, incidência e aplicação do direito e se a incidência é automática e infalível.

No terceiro tópico, tratamos da regra-matriz do ISSQN como norma de comportamento essencial para o aplicador do direito, utilizando todos os critérios do antecedente (material, temporal e espacial) e do consequente (pessoal e quantitativo).

No quarto e último tópico, apresentamos a definição de prestações de serviços, o caráter negocial da atividade de franquia, o prazo como critério distintivo nas relações de franquia e a inconstitucionalidade do ISSQN sobre os contratos de franquia.

Ademais, colacionamos ementas de acórdãos com a discussão existente pelas diversas posições já adotadas pelas nossas Cortes Superiores (STF e STJ).

PALAVRAS-CHAVE

Franquias – não-incidência – inconstitucionalidade - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ABSTRACT

In the first topic, we weave general considerations on the activities of franchise, its origin and definition in the civil law for the Law n°. 8.955/94.

In as the second topic, we deal with aspects as the incidence tax, the phenomenology of the incidence tax, the not-incidence tax, incidence and application of the right and if the incidence are automatic and infallible.

In the third topic, we deal with the rule-matrix of the TSAN as norm of essential behavior for the applicator of the right, using all the criterions of the antecedent (material, secular and space) and of the consequent one (personal and quantitative).

In the forth and last topic, we present the definition of renderings of services, the business character of the activity of surmounting, the stated period as distinctive criterion in the relations of surmounting and the unconstitutionality of the TSAN on franchise agreements.

Still, we compare summaries of sentences with the existing quarrel for the diverse positions already adopted by ours Superior Cuts (STF and STJ).

KEY WORDS

Franchise - not-incidence - unconstitutionality - Service occupation tax of Any Nature

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO AO TEMA.....	08
PARTE I – CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AS FRANQUIAS	
A – Origem das franquias.....	09
A.1 – Definição.....	10
A.1 – No Direito Civil pela Lei nº. 8.955/94 (Lei de Franquias).....	10
PARTE II – A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	
A.1 – A Incidência tributária.....	12
A.1.1 – O fato jurídico tributário.....	12
A.1.2 – A fenomenologia da incidência tributária.....	13
A.1.3 – A não-incidência tributária.....	13
A.1.4 – Incidência e aplicação do direito.....	13
A.1.5 – A incidência é automática infalível.....	14
PARTE III – O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	
A – Origem no Direito Brasileiro.....	15
B – A regra-matriz de Incidência do Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza.....	17
B.1.– Antecedente (descriptor/hipótese).....	18
B.1.1. Critério material.....	19
B.1.2 – Critério espacial.....	19
B.1.3 – Critério temporal.....	19
B.2– Consequente (prescritor).....	20
B.2.1 – Critério pessoal.....	21
B.2.2 – Critério quantitativo.....	21
PARTE - IV - A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº. 116/2003	
A.1 – A definição das prestações de serviços.....	21
A.2 – O caráter negocial da franquia.....	22

A.3 - O prazo como critério distintivo dos contratos de franquia e das simples prestações de serviços.....	25
A.4 – A não-incidência do ISSQN sobre as franquias.....	27
B – Jurisprudência.....	30
B.1 – Da posição adotada durante a vigência do Decreto-lei nº. 406/68.....	30
B.2 – Da posição adotada após a edição da LC nº. 116/2003.....	32
B.2.1 – Da atual posição adotada pelo E. STJ.....	32
B.2.2 - Da atual posição adotada pelo E. STF.....	37
CONCLUSÃO.....	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	44

INTRODUÇÃO

É o presente trabalho para discorrer acerca dos pontos mais relevantes acerca da franquia empresarial, bem como a não incidência do Imposto de Serviços de Qualquer natureza sobre essa atividade.

Para tanto, fixaremos as premissas nas quais se fundam a origem das franquias, a sua importância nas relações de mercancia atuais e a sua definição com previsão no Direito Civil pela Lei nº. 8.955/94.

Ademais, falaremos sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, suas origens no direito brasileiro, disporemos das definições de conceitos de incidência e não incidência tributária, da fenomenologia da regra-matriz de incidência tributária, bem como da regra-matriz de incidência (abrangendo todos os critérios utilizados)

Para tanto, utilizamos como inspiração a doutrina mais abalizada, dentre a qual encontramos os nomes de mestres como Paulo de Barros Carvalho, Aires Fernandino Barreto e outros, bem como as principais decisões jurisprudenciais sobre a matéria, de forma a demonstrar os atuais entendimentos sobre o tema.

Nesse aspecto, discutiremos a posição que vem sendo adotada pelos entes tributantes, bem como por nossas Cortes Superiores, durante a vigência do Decreto-lei nº. 406/68 e após a edição da LC nº. 116/2003, abordando os pontos que invoquem a necessidade de se entender a inconstitucionalidade do ISSQN sobre os contratos de franquia para atender os preceitos da Constituição Federal atual.

O assunto não é propriamente novo, já que vem sendo há muito abordado por doutrinadores e, também, pela farta jurisprudência a respeito, porém, apesar disso, ainda remetem-se dúvidas que pretendemos dissipar sobre a possibilidade da incidência do ISSQN sobre as atividades de franquia.

PARTE I – CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AS FRANQUIAS

A. – Origem das franquias

O mundo tem passado por inúmeras transformações nos mais importantes campos. O reflexo dessas mudanças ocorreu inclusive nas relações de mercancia, que não deixaram de evoluir. Desde a Roma Antiga, o homem já buscava conquistar novos espaços por meio da expansão de suas cidades, utilizando-se de modelos e mecanismos que eram seguidos por todo o Império. E foi por meio da criação e da venda de modelos de mercado que tivemos a criação dos contratos de franquias¹, obviamente que sem a complexidade dos contratos atuais existentes hoje entre as franqueadoras e os milhares de franqueados.

Na lição de Sílvio Salvo Venosa²:

“O contrato conhecido modernamente como *franchising* teve origem no espírito empreendedor do empresário norte-americano. A experiência pioneira ocorreu com a firma Singer Sewing Machine, em 1860. Essa empresa, para ampliar sua rede de distribuição, sem despendar recursos próprios, passou a credenciar agentes em diversos pontos do país, franqueando-lhes a marca, produto, publicidade, técnica de vendas no varejo e conhecimentos técnicos. A iniciativa foi um grande sucesso. No final do século passado, a General Motors e a Coca-Cola seguiram igual procedimento. **O sistema de franquias cresceu bastante após a Segunda Guerra, quando milhares de ex-combatentes retornaram aos EUA com grande capacidade de trabalho, mas sem capital.** O *franchising* permitiu que se estabelecessem como autonomia, com negócio próprio, utilizando-se de estrutura já formada.” (grifos nossos)

As franquias, pode-se dizer, são um verdadeiro fenômeno cultural que se espalhou pelo mundo. Trata-se, como se verifica no trecho acima, de modelo norte americano criado no último século, aproximadamente após a segunda guerra mundial, vinculado principalmente à criação das grandes cidades.

¹ “*Franchise*, em inglês, provém do verbo francês, *franchir*, que significa libertar ou liberar, dar imunidade a alguém originalmente proibido de praticar certos atos. Daí o termo *franchiage*, correspondente ao privilégio que se concedia na Idade Média a cidade e súditos. Tem a compreensão de um privilégio concedido a uma pessoa ou a um grupo.” (VENOSA, Sílvio Salvo. *In* Direito Civil: Contratos em espécie, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 581)

² *Idem*

A.1 – Definição

A.1.1 – No Direito Civil pela Lei nº. 8.955/94 (Lei de Franquias)

No Brasil, não foi diferente do resto do mundo, isso porque, como já dissemos anteriormente, o grande impulso dado pelo interesse do mercado de franquias fez com que o legislador brasileiro editasse a Lei nº. 8.955/94, que passou a definir o que é a atividade de franquia empresarial. Vejamos:

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

Não obstante, a Lei nº. 8955/94 que regula apenas alguns dos aspectos das atividades de franquia, gerou a tipicidade dessa modalidade de contrato.

Observe-se que o objetivo do legislador com a edição de norma no ordenamento vigente foi o de estabelecer uma diretriz entre as negociações existentes entre o franqueado e o franqueador em total transparência. Esta é a lição de Fábio Ulhoa Coelho³:

“O que o legislador estabeleceu, com esse diploma, foi a regra de absoluta transparência nas negociações que antecedem a adesão do franqueado à franquia. Nos termos da disciplina legal, o franquiador deve fornecer aos interessados uma Circular de Oferta de Franquia que, em linguagem clara e acessível, preste as informações essenciais da operação clara e acessível, preste as informações essenciais da operação (art. 3º). Sob pena de anulabilidade do contrato, a Circular deve ser entregue aos interessados com a antecedência mínima de dez dias e não pode conter informações falsas (art. 4º e 7º).” (grifos nossos)

Observe-se que, para a doutrina mais abalizada, a atividade de franquia trata-se de uma multiplicidade de direitos e deveres necessariamente presentes nos contratos de franquia. Nesse sentido, discorreu Martin Mendelsohn⁴. Confira-se:

³ in Manual de Direito Comercial., 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p.448.

“(…) o franchising se desenvolveu a partir de uma série de transações, métodos e práticas comerciais que são comuns e popularmente conhecidas a muitos anos. Entre as características básicas destas transações, métodos e práticas comerciais que são comuns e popularmente conhecidas a muitos anos. Entre as características básicas destas transações, métodos e práticas comerciais, encontram-se as seguintes:

- 1. a posse, por parte de uma pessoa, de uma marca, de uma idéia, de um processo secreto, de uma patente, de um equipamento especializado, e o goodwill e know-how associado a eles;*
- 2. a concessão de uma licença, para outra pessoa, permitindo a exploração dessa marca, idéia, processo, patente ou equipamento, e do goodwill e know-how associado a eles;*
- 3. a inclusão, no contrato de licença, de regulamentos e controles relacionados à operação do negócio em que o licenciado explora os seus direitos;*
- 4. o pagamento, pelo licenciado, de royalties ou de algum outro tipo de taxa que tenha um caráter permanente, relativo aos direitos adquiridos e a quaisquer serviços que o licenciador preste ao licenciado.” (destaques nossos)*

Corroborando o entendimento quanto à complexidade de obrigações decorrentes do contrato de franquia, colacionamos trecho do parecer elaborado pelo ilustre professor Aires Fernandino Barreto⁵:

“(…)

***Em suma, a franquia é um contrato misto, do tipo complexo.** Ao franqueador incumbe, conforme visto, fundamentalmente, conceder licença para o uso da marca. A essa obrigação se conjugam elementos: contratos completos, prestações típicas inteiras, ou elementos mais simples de outros contratos. Tem-se aí uma unidade contratual. Não há como separar esses diversos elementos porque, absorvidos, fundidos, amalgamados no contrato de franquia, perdem totalmente sua individualidade, deixando de ser autônomos. Dentre eles, despontam as atividades necessárias à consecução da franquia, sob pena de desnaturação do contrato.”*
(grifos nossos)

⁴ *In* A essência do franchising. Tradução por Francisco Ferreira Martins e Leila di Natalij. São Paulo. Editora Difusão de Educação e Cultura: 1994, p. 7.

⁵ *In* Franquia: Não Incidência do ISS. (Parecer). São Paulo. 2004, p. 37/38.

PARTE II – A INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A.1 – A Incidência tributária

A incidência tributária é a subsunção dos fatos à hipótese tributária, portanto, operando-se no momento em que os fatos descritos pelo legislador ocorrerem no mundo fático, ou seja, quando se preencher todos os critérios previstos no antecedente (hipótese tributária), quais sejam, os critérios material, espacial e temporal.

Em outras palavras, a incidência jurídica tributária ocorre quando o fato selecionado pelo legislador é transformado em linguagem competente através de um enunciado que guarda plena semelhança com o fato ocorrido no mundo fenomênico.

O Ilustre Ministro Maurício Corrêa⁶, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, definiu a incidência tributária como “... *o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência), gerando a obrigação de pagar tributo*”.

A.1.1 – O fato jurídico tributário

Definimos o fato jurídico tributário como a concretização da hipótese de incidência, portanto, aquele fato previsto pelo legislador que veio efetivamente a ocorrer.

Assim, ocorrendo a hipótese tributária, surge o fato jurídico tributário que traz consigo a relação jurídica tributária, uma vez que ambos nascem no mesmo momento.

Nesse panorama, antes de ocorrer a incidência, não há de se falar em fato jurídico tributário, pois o evento deve primeiro ser relatado em linguagem competente, ou seja, na linguagem do Direito Positivo, para poder produzir efeitos jurídicos.

Ad argumentandum, temos que a linguagem da prova é importante para constituição do fato jurídico tributário, porque fundamenta a materialidade do fato jurídico

⁶ STF, Plenário, ADI 286/RO, Rel. Min. Maurício Corrêa, mai/02.

constituído pela ocorrência da hipótese concretamente no mundo fenomênico com ou sem versão em linguagem competente.

A.1.2 – A fenomenologia da incidência tributária

A fenomenologia da incidência tributária é o instituto de Direito Tributário adstrito à subsunção do fato da vida, descrito em linguagem competente à norma geral e abstrata, definindo-se, aí, a norma individual e concreta. Essa não pode ocorrer imediata e infalivelmente sem que haja uma atuação humana.

A.1.3 – A não-incidência tributária

A não-incidência trata-se de uma situação em que a regra jurídica de tributação não incide, porque não configuram os pressupostos de fato ou de direito. Figura tributária, definida em lei, em que não há a incidência da referida exação, seja por questões constitucionais, seja por questões infraconstitucionais.

Diferentemente da incidência, que se opera na concreção do fato previsto na hipótese propalando efeitos jurídicos prescritos no consequente. Pois a não-incidência é o oposto, ou seja, o fato de uma situação ficar de fora dos limites do campo tributário, uma vez que não descreveu essa hipótese de incidência.

A.1.4 – Incidência e aplicação do direito

Não existe diferença entre incidência e aplicação do direito, haja vista o fato de que a incidência necessita que um agente humano competente aplique a norma geral e abstrata, recortando o evento do mundo fenomênico, descrevendo-o em linguagem jurídica capaz de nele irradiar efeitos.

Tanto mais, a aplicação do direito necessitará de um agente humano que verifique a ocorrência do fato descrito abstratamente na norma geral e que, valendo-se de sua

competência, outorgada por outra norma, dessa feita, de estrutura, aplica o direito ao fato, subsumindo-o e recortando apenas o que é de interesse desse ou daquele ramo jurídico.

Assim, não pode ocorrer incidência sem aplicação do direito. De fato, a incidência deve ser entendida como o processo de positivação do direito, ou seja, havendo a subsunção do conceito da norma ao conceito do fato, implica-se o consequente descrito na norma.

Por sua vez, a aplicação deve ser entendida como algo que permanece entre a vigência e a eficácia da norma. Isto é, o processo realizado pelo ser humano que, interpretando a amplitude do conceito legal, aplica a norma individual e concreta.

Nesse contexto, não se pode conceber incidência sem aplicação, na medida que somente através desta é que a norma vai incidir. Ou seja, apenas o processo de interpretação realizado pelo ser humano, com a expedição de norma individual e concreta, é que permite que determinada norma tenha incidência sobre determinado suporte fático.

O professor Paulo de Barros Carvalho⁷ vislumbra tamanha semelhança entre a aplicação e a incidência, que chega a equiparar a incidência com a aplicação do direito, na medida em que ambos os institutos buscam, por meio de linguagem competente, relatar o suporte fático, bem como as consequências decorrentes da subsunção do conceito desse fato ao conceito da norma. Para ele, aplicar uma norma jurídica é fazê-la incidir.

A.1.5 – A incidência é automática e infalível

Ao afirmar que a incidência é automática e infalível, o mestre Alfredo Augusto Becker⁸, entendia que a subsunção é automática seria infalível, assim a incidência ocorria, com a adequação do evento ao fato previsto no antecedente normativo, de modo infalível e automático.

⁷ *In* Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 17ª ed., 2005. p. 90.

⁸ *In* Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 4ª Ed., 2007. p. 51.

Todavia, entende-se se que esta afirmação não está correta, uma vez que a infalibilidade ou automatismo da incidência da regra jurídica não deve ser confundida com a respeitabilidade dos efeitos jurídicos que se irradiam depois da incidência. Isso porque a incidência da regra jurídica é infalível, o que falha é o respeito aos efeitos jurídicos dela decorrentes.

Desse modo, compartilha-se do entendimento doutrinário moderno sustentado pelo professor Paulo de Barros Carvalho⁹, segundo o qual o direito abstrato não tem o condão de *per si* ser aplicado. Não é o direito onipresente ou onipotente, características estas divinas. Para ser aplicado, depende da atividade humana, ou melhor, para que o fato jurídico produza seus efeitos, é necessário estar caracterizado em uma norma individual e concreta, como, por exemplo, é necessário o lançamento para que surja o crédito tributário.

PARTE III – O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

A – Origem no Direito Brasileiro

O ISSQN é imposto de competência dos Municípios e Distrito Federal, conforme a letra do artigo 156, inciso III, da Carta Magna, combinado com o artigo 1º e seguintes, da Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho 2003, *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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

“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.”

O sujeito passivo é aquele que presta os serviços constantes na lista anexa à LC nº. 116/2003, sendo esta obrigação de fazer, devendo o prestador cumprir o serviço prometido. A exceção à regra são os que prestarem serviços em relação de emprego, os

⁹ *Idem* p. 249.

trabalhadores avulsos e os diretores e membro de Conselhos Consultivo e Fiscal de Sociedades, conforme o art. 2º, inciso II, da supramencionada lei. Vejamos:

“Art. 2º O imposto não incide sobre:

...

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;”

Observe-se que, nesse imposto, o fato gerador da obrigação tributária dá-se quando ocorrer a prestação dos serviços previstos na lista anexa a LC nº. 116/2003. A lista possui 230 (duzentos e trinta) serviços, em 40 itens.

Ademais, temos que o fato gerador não ocorre na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (nesse caso, há incidência de outro imposto, qual seja, o ICMS), na prestação de serviços destinados ao exterior (hipótese de imunidade específica) e na prestação de serviços pelo ente tributante (hipótese de imunidade recíproca).

O imposto em comento encontra sua base de cálculo no preço do serviço, conforme determina o art. 7, da LC nº. 116/2003: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

Outrossim, na impossibilidade de aferir o valor do serviço, calcula-se o imposto a partir de valor recolhido por período com base de cálculo e alíquota fixos, utilizado principalmente por profissionais liberais.

Em relação às alíquotas, temos que essas serão determinadas em legislação ordinária, devendo seguir os comandos da LC nº. 116/2003, respeitados os limites máximo de 5% e mínimo de 2%, conforme determinou-se pela LC nº. 100/99 e pelo artigo 88, do ADCT (EC 37/2002), respectivamente.

No tocante aos serviços da lista anexa, temos os que são puros, não existindo o uso de mercadorias, e, do contrário, temos os mistos, que utilizam mercadoria, para estes últimos a regra é bem simples: caso o serviço que utiliza mercadoria esteja na lista,

incidirá o ISSQN, caso não esteja, poderá incidir o ICMS, imposto este de competência Estadual, desde que o previsto expressamente na lista de serviços, conforme a regra do art. 1º, parágrafo 2º, da LC nº. 116/2003, *in verbis*:

“Art. 1º

...

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.”

Especificamente, no caso dos sub-itens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, apesar do serviço estar na lista e haver a utilização de mercadorias, incide o ISSQN sobre os serviços e o ICMS sobre as mercadorias.

Ao final, o local da prestação do serviço é aquele Município ou Distrito Federal onde existir o estabelecimento prestador. Ressalvados os casos em que o recolhimento será realizado para o Município ou DF da prestação do serviço (Art. 3º, I, a, XXII, da LC 116/2003).

Ademais, o legislador, definiu do conceito de estabelecimento prestador no art. 4º, da LC 116/2003, *in verbis*:

“Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

B – A regra-matriz de Incidência do Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza

A regra-matriz de incidência é uma norma de conduta, vertida para disciplinar a relação do prescritor e do descritor, que determinam a incidência do tributo, de modo a disciplinarem a conduta dos contribuintes e do Estado.

É a norma jurídica de comportamento para o Direito Tributário, “... que em sua estrutura implicacional associa a um ato ou fato lícito de possível ocorrência (hipótese tributária), uma relação jurídica que obriga um determinado sujeito passivo a recolher quantia certa aos cofres públicos (conseqüente tributário) tornando a estrutura jurídica da norma completa.”¹⁰

Ademais, significa dizer que todo o estudo que gira em torno do tributo deverá partir do estudo dos critérios que formam o antecedente e o conseqüente da norma tributária.

Na visão do professor Paulo de Barros Carvalho¹¹, a sua importância se traduz em mecanismo extremamente útil ao operador do direito. Observe-se:

“Dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico-tributário, segundo penso, inscreve-se o esquema da regra-matriz de incidência. Além de oferecer ao analista um ponto de vista rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente de um ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo.” (grifos nossos)

B.1.– Antecedente (descriptor/hipótese)

A hipótese descreve o fato que, se ocorrer, irradiará efeitos no mundo jurídico, gerando, a partir daí, uma relação jurídico-tributária, prevista no conseqüente normativo.

Na lição de Lourival Vilanova, citado no livro de Fabiana Del Padre Tomé¹² sobre a hipótese:

¹⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. *in* Lançamento Tributário, 2ª ed. São Paulo: Max Limonad. p. 127.

¹¹ *In* Direito Tributário Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008 – 2ª ed. p. 146/147.

¹² *in* Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal. Curitiba: Juruá, 2009. p. 42.

“Cumpre a mesma a função de descritor ‘... descreve uma possível ocorrência, de fato ou de conduta, à qual liga, por uma implicação, uma estrutura relacional’. A hipótese guarda com a realidade social uma relação semântica de cunho descritivo, não se dirigindo aos acontecimentos do mundo com o escopo de regrá-los.”

Veja-se, ainda, que é no descritor da norma que teremos as diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Nesse caso, haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial).

B.1.1. Critério Material

O critério material, formado pelo verbo e complemento, no caso especial do ISSQN, consiste em prestar serviços de forma onerosa para outrem, tendo a função nuclear do tributo. Com esse critério, abstraído do tempo e do lugar, variáveis indissociáveis, pode-se chegar aos fatos, os quais, recortados do mundo fenomênico, sofrerão a incidência da norma jurídica tributária.

B.1.2 – Critério Espacial

O critério espacial é exatamente o lugar do tributo, o lugar da incidência da norma, o lugar eleito pela legislação para ser verificada a ocorrência do fato previsto na norma como suficiente para desencadear os efeitos de direito, nesse caso, tributário. Esse aspecto é muito importante no que toca à definição do sujeito ativo da obrigação tributária, que tem bastante correlação com esse aspecto. No caso do ISSQN, ocorre no momento da prestação do serviço.

B.1.3 – Critério Temporal

O critério temporal é a partícula da norma em que se descreve o tempo em que se verifica a ocorrência do fato impositivo, é a variável de tempo em que se pode ver a

ocorrência do fato capaz de produzir efeitos jurídico-tributários. É o átimo eleito pelo legislador para se ter como consumada a hipótese tributária. Esse critério é bastante importante no tocante à definição da prescrição e da decadência tributárias. Para o ISSQN, é o território municipal ou o DF (o estabelecimento do prestador).

B.2– Consequente (prescritor)

O consequente tributário tem a função de estipular a regulação da conduta, descrevendo direitos e obrigações para as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas, de alguma forma, no acontecimento do fato jurídico tributário, ou seja, teremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Ademais, em relação ao descritor da norma, quanto ao aspecto semântico da norma, importa trazermos as palavras da autora mencionada anteriormente:

“No que concerne ao aspecto semântico, a consequência da norma jurídica, igualmente ao que se verifica na hipótese normativa, assenta-se no modo ontológico da possibilidade. Se a norma prescrever uma conduta impossível ou uma conduta necessária, carecerá de sentido deontico, pois só haverá sentido em proibir, permitir ou obrigar a prática de determinada ação se existirem dois ou mais comportamentos possíveis. Trata-se de um limite semântico, restringindo os conteúdos normativos àquilo que seja factualmente possível e que não seja factualmente necessário.”¹³ (destaques nossos)

Observe-se que a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.

Ademais, o prescritor ou consequente determina a conduta a ser observada pelo destinatário da norma de incidência tributária. Define uma relação jurídica advinda da consecução da hipótese (descritivo), existente entre o agente, ou quem a lei eleger, e o Ente instituidor do tributo, sujeito ativo deste.

¹³ *in* Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal, 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009. p. 45.

B. 2.1 – Critério Pessoal

Esse critério tem, de um lado, o sujeito passivo, praticante do fato jurídico tributário, ou o responsável pela retenção, e, de outro, o sujeito ativo, que é o Ente instituidor do tributo, competente para cobrá-lo. Para o ISSQN, o sujeito ativo serão os Municípios e o Distrito Federal e o sujeito passivo, o prestador de serviços, o tomado e o intermediário (podendo variar de pessoa jurídica ou física).

B.2.2 – Critério Quantitativo

Finalmente, temos o critério quantitativo, que é formado pela base de cálculo e pela alíquota. Tem a função precípua de quantificar o tributo devido, afirmando, confirmando ou infirmando a denominação que se dá ao tributo. No caso específico do ISSQN, a alíquota estará de acordo com a letra da LC nº. 100/99 e com o artigo 88, do ADCT (EC 37/2002), respectivamente, variando de 2% a 5%, conforme a lei municipal ou do DF e a base de cálculo de acordo com o valor final do serviço prestado (destacado na nota fiscal de serviços).

PARTE - IV - A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº. 116/2003

A.1 – A definição das prestações de serviços

Segundo prescreve o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal: “Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.” (destaques nossos)

A definição de “prestação de serviços” é oferecida pelo Código Civil pátrio, especificamente em seu artigo 594, a seguir transcrito: **“Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.”** (destaques nossos)

Analisando o alcance do conceito de “serviço”, Maria Helena Diniz¹⁴ afirma que “*A obrigação de fazer é a que vincula o devedor à prestação de um serviço como ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.*”

Também Aires Fernandino Barreto¹⁵ tratou da obrigação de fazer, agora no campo tributário, relacionando-a com os serviços passíveis de tributação: “*Dito de outra forma: o conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: a) obrigações de fazer (e nenhuma outra); (...).*”

Na mesma esteira, posiciona-se o professor Paulo de Barros Carvalho¹⁶:

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

Desde já se pode afirmar, com extrema segurança, que somente as prestações consubstanciadas em “obrigações de fazer” e que puderem ser especificamente delimitadas, conforme definiu-se acima, poderão ser validamente tributadas pelo ISSQN. Caso contrário, não.

Denota-se, portanto, que a prestação de serviços traduz uma obrigação de fazer (prestar um serviço). Nos contratos de prestação de serviços, há uma única relação jurídica, permitindo a correta identificação dos sujeitos ativo e passivo.

A.2 – O caráter negocial da Atividade de Franquia

Bem diversa – e inconfundível – é a definição dada pela Lei nº 8.955/94, a qual regula a franquias. Repisa-se que, em seu art. 2º, a aludida Lei define a atividade de franquias do seguinte modo:

¹⁴ *In Curso de Direito Civil Brasileiro*, 9ª edição, 2º volume, São Paulo, Saraiva, 1995, p. 85, itálicos nossos.

¹⁵ *In* ISS não incidência sobre cessão de espaço de bem imóvel, *Revista de Direito Tributário* nº. 76, São Paulo, Malheiros: 1999. p. 49/50, itálicos nossos.

¹⁶ *In* Não Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia. São Paulo: 2004. p.14/15

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

Trata-se, portanto, de contrato híbrido, constituído por uma gama de obrigações devidas por ambas as partes contratantes (franqueadora e franqueados), o que inviabiliza a identificação de quem presta ou toma os serviços e qual a remuneração de cada atividade prestada.

É correto afirmar, portanto, que os contratos de franquia são constituídos por uma diversidade de relações jurídicas, cujos sujeitos “passivo” e “ativo” alteram-se em cada uma delas, o que diverge da simples “prestação de serviço”, como já analisado em tópico anterior.

No mais a mais, não existe, no contrato de franquia, prazo para sua finalização, ou seja, as partes não convencionam data para o término do contrato, o que diverge da mera prestação de serviços.

Conforme previsão do artigo 598, do Código Civil pátrio, a duração máxima de um contrato deve ser de 4 (quatro) anos. Já a franquia não possui prazo final, valendo até que as partes convencionem seu término ou que haja rescisão.

A referida norma regula a atuação das pessoas no âmbito do direito privado e suas relações jurídicas decorrentes, bem como o Poder Público que a ela está vinculado, não podendo divergir de seus regramentos.

Assim, Waldéfrio Bulgarelli entende que a franquia é, na verdade, um instrumento de domínio do mercado¹⁷: *“Vê-se, pois, que o franchising atua muito mais como*

¹⁷ *In Contratos Mercantis*. 13ª ed. Atlas. 2000. p. 529, itálicos nossos.

forma de dominação do mercado e inclusive de controle dos distribuidores do que como simples técnica nova de venda, aliás, como até quase ingenuamente se tem visto no Brasil."

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸ também se posiciona sobre a definição de franquia, ensinando que:

“Consiste a franquia em um contrato que liga uma pessoa jurídica a outra, autorizando uma delas (o franqueado) a usufruir o direito de utilizar marcas ou comercializar produtos de propriedade da outra (franqueador), sem que exista, entre as partes, vínculo de subordinação. Trata-se de um contrato cuja essência se caracteriza pela cessão de direitos.” (destaque nosso)

O mesmo posicionamento é defendido por Orlando Gomes¹⁹: *"Com o vocábulo franchising, designa-se a operação pela qual um empresário concede a outro o direito de usar a marca de produto seu com assistência técnica para a sua comercialização, recebendo, em troca, determinada remuneração."* (itálicos nossos)

Resta evidente que a atividade fim do franqueador não é a prestação de serviços, mas o repasse de seus conhecimentos técnicos de mercado, bem como do direito de uso de sua marca, de forma a expandi-la para terceiro (franqueado), o qual deverá atuar conforme suas orientações.

O franqueado deve ater-se às orientações dadas pelo franqueador, modelando seu estabelecimento comercial nos termos previstos em contrato, bem como mantendo a qualidade de seus produtos ou serviços.

O que diferencia, pois, esses dois institutos jurídicos é que o primeiro (serviço) consiste em uma obrigação, ao passo que o segundo representa um sistema de obrigações mútuas pela qual o franqueado repassa o direito de uso de sua marca e de seu *know-how*.

¹⁸ *In* Não Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franchising). Repertório de Jurisprudência IOB. 2ª quinzena de julho de 2007. n°. 14/2007. p. 607.

¹⁹ *In* Contratos. 19 ed. Editora Forense. 1999, p. 467.

Outrossim, faz mister destacar que, para alcançar a atividade fim, que é a franquia, é necessário praticar atividades-meio, como assistência técnica ao franqueado. Se consideradas de forma individualizada, tais atividades representam obrigações de fazer.

Contudo, as atividades-meio não podem ser consideradas de forma isolada para fins de tributação, já que o contrato de franquia é complexo, híbrido e deve ser considerado no seu todo. Desse modo, é vedado ao legislador imputar a incidência do ISSQN sobre atividades-meio, mas apenas sobre a atividade-fim, que, no caso, é a franquia.

Isso porque tais atividades são executadas pelo franqueador em seu próprio benefício, senão em prol do franqueado, visando a garantir os padrões e qualidade da marca.

Nessa esteira, cabe citar a brilhante doutrina de Aires Fernandino Barreto²⁰, que, com maestria, explica a vedação da tributação da atividade-meio:

“O fim da franquia é possibilitar que terceiros explorem um produto ou marca. A maioria dos contratos limita-se a esse tipo de objeto. Outras, porém, podem abranger, também, a assistência técnica do franqueador. Nos contratos em que se prevê a 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.” (destaques nossos)

A.3 - O prazo como critério distintivo dos contratos de franquia e das simples prestações de serviços

Como já adiantamos no tópico anterior, o prazo é, também, outro critério diferenciador dos contratos de franquia e as simples “prestações de serviços”. Os contratos de franquia, como se pode comprovar por meio da Lei n.º 8.955/94, não possuem prazo legalmente definido para perimir, ou seja, podem vigor pelo tempo que aprouver às partes contratantes (e desde que sejam as obrigações mutuamente cumpridas).

²⁰ In ISS na Construção e na Lei. Ed. Dialética: 2003, p. 171.

Do contrário e se tratando de “prestação de serviços”, o prazo máximo a ser convencionado pelas partes contratantes é de 4 (quatro) anos, findo o qual se terá por resolvido o contrato (artigo 598, do Código Civil), *in verbis*:

“Art. 598. A prestação de serviço não se poderá convencionar por mais de quatro anos, embora o contrato tenha por causa o pagamento de dívida de quem o presta, ou se destine à execução de certa e determinada obra. Neste caso, decorridos quatro anos, dar-se-á por findo o contrato, ainda que não concluída a obra.

Não há, pois, como tratar institutos tão díspares (prestação de serviço e franquia) como se iguais fossem.

E não se trata a franquia de uma simples prestação de serviços - hipótese tributária do ISSQN -, como equivocadamente entendeu a legislação infraconstitucional - itens 17.08 da Lista Anexa à Lei Complementar nº. 116/03, mas de contrato complexo, de natureza híbrida, no qual se faz impossível determinar “quem presta serviços a quem”, bem como “qual remuneração refere-se a este ou aquele dever específico”.

Por oportuno, vale trazer à colação a conclusão do professor Paulo de Barros Carvalho²¹:

“Do exposto, concluo: não configurando a franquia espécie alguma de serviço e sendo inconcebível a individualização das prestações dela decorrentes, sob pena de desnaturar essa complexa entidade do sistema empresarial, sua tributação pelo ISS representaria afronta não apenas ao Decreto-Lei nº 406/68, mas principalmente ao art. 156, III, do Texto Constitucional.

(...)

Nem a indicação de tais fatos pela Lei Complementar nº 116/03 poderia determinar o contrário, pois a esta é vedado alterar conceitos de direito privado empregados pelo constituinte na delimitação das competências tributárias.”

Da mesma forma, concluiu o ilustre professor Aires Fernandino Barreto²²:

“Ao fim e ao cabo, podemos concluir afirmando ser inequívoca a intributabilidade, por via de ISS, da atividade designada franquia. Trata-se de cessão de direitos que

21 In Não Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia. (parecer) São Paulo: 2004. p. 40/46.

22 In Franquia: Não Incidência do ISS. (parecer). São Paulo: 2004. p. 59.

não se subsume ao conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS. A Lei Complementar 116/03, nesse particular, é inconstitucional”. (grifo nosso)

Nota-se, do exposto, estar o legislador complementar adstrito apenas ao texto constitucional, não lhe sendo permitido atribuir, por meio de Lei Complementar, definição diversa aos institutos, enquadrando-os dentre a competência dos Municípios e do Distrito Federal apenas para fins tributários.

A atribuição de competências tributárias é matéria constitucional e “*o legislador ordinário não pode cuidar desta questão, nem criar ficções legais que impliquem de qualquer forma alteração das regras da Constituição*”, como bem disse Hugo de Brito Machado²³.

A.4 – A não-incidência do ISSQN sobre as Franquias

Fixadas essas premissas, cumpre-se analisar, dessa forma, se a atividade de franquia configura-se “prestação de serviços”, hipótese tributária do ISS.

Como dissemos anteriormente, a atividade de “franquia” não se constitui em simples prestação de serviço por parte do franqueador às suas unidades franqueadas.

O *franchising*, por sua natureza, envolve, como já visto, uma série de vínculos obrigacionais entre franqueador e franqueado, sendo, portanto, um contrato de natureza complexa.

Nos contratos de franquia, ocorre fenômeno bastante interessante, pois, em virtude da multiplicidade de obrigações devidas pelas partes contratantes, fica o hermeneuta impossibilitado de identificar, com precisão, “quem efetivamente presta serviço a quem”, bem como “qual remuneração refere-se à prática deste ou daquele dever específico”.

²³ *In* Curso de Direito Tributário. 13ª edição. São Paulo. Malheiros: 1998, p. 201.

Em outras palavras, em se tratando de contratos de franquia, é impossível identificar-se quem é o terceiro supostamente beneficiário de atividade humana produtora de utilidade imaterial ou material e, conseqüentemente, quem o prestou.

Dessa forma, o contrato de franquia não constitui mera obrigação de fazer, mas uma série de obrigações recíprocas de naturezas variadas e diversas.

É evidente, portanto, que o contrato de franquia não tem como fim a prestação de serviços do franqueador ao franqueado.

Ao contrário, o franqueador compromete-se a dar algo ao franqueado, mediante o pagamento de certa remuneração, ou seja, o franqueador compromete-se em permitir o uso de sua marca ou a exploração de sua patente, autorizando, ainda, ao franqueado o acesso ao seu sistema de negócio, mediante remuneração.

Em razão de consistirem diferentes modalidades de obrigação, a franquia, que corresponde a uma obrigação de dar, não pode ser considerada como atividade caracterizadora da prestação de serviço, que corresponde a uma obrigação de fazer e, por esse motivo, não pode sofrer a incidência do ISSQN.

Ademais, como já fixado em julgados do E. Superior Tribunal de Justiça, o contrato de franquia é complexo, híbrido, que reúne diversas modalidades, mas deve ser considerado em seu todo, sem desmembrá-lo para fazer incidir a tributação sobre o elemento isolado mais desfavorável ao contribuinte.

Entende o Douto professor Paulo de Barros Carvalho²⁴:

“A Constituição Federal confere aos Municípios competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. É intuitivo perceber que além de serem “definidos” em lei complementar, o Texto Constitucional exige que haja “serviços de qualquer natureza”. Não pode o legislador complementar, portanto, relacionar atividades que não se enquadrem no conceito de “serviço”. Se aceitássemos o contrário, estaríamos

²⁴ *In* Não Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia. (parecer) São Paulo: 2004. p. 35/36.

resvalando para o campo delicado e perigoso das invasões de competência, porquanto o legislador da União, produzindo normas de legislação complementar, ficaria investido do poder ilimitado de chamar para o domínio legislativo do ISS atividades submetidas a impostos de outras pessoas políticas de direito constitucional interno (União, Estado e Distrito Federal)

Tendo sido a competência tributária exaustivamente delimitada pelo constituinte, ao legislador infraconstitucional, incluindo o complementar, cabe a tarefa de regulamentá-la, explicitando-a em seus pormenores: sempre, em conformidade com as prescrições constitucionais. Se assim não ofizer, o produto legislativo deve ser desprezado pelo intérprete, inaplicado e retirado do ordenamento jurídico pelo órgão competente.

(...)

A expressão “definidos em lei complementar” não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é.” (grifos nossos)

É a doutrina de Aires Fernandino Barreto²⁵:

“É inequívoca a intributabilidade, por via do ISS, da atividade de franquias. O “franchising” não se subsume ao conceito constitucional de serviços tributáveis por esse imposto municipal; conseqüentemente, dita atividade econômica não está abrangida pela competência tributária atribuída aos Municípios pela Constituição Federal.” (destaques nossos)

Não fosse o desrespeito ao artigo 156, inciso III, do Texto Constitucional, por ausência de atribuição de competência aos Municípios e do Distrito Federal para tribuarem “franquia”, certo é que, ao instituir esse novo imposto, os legisladores complementar e ordinário extrapolaram a competência outorgada pela Carta Magna e acabaram por invadir competência atribuída à União, em flagrante violação ao artigo 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Nos termos desse dispositivo constitucional (art. 154, inciso I), somente a União pode colher, por meio de lei complementar, eventos novos para a eles atribuir, como efeito, o nascimento de uma relação jurídico-tributária, cujo objeto, por certo, consiste no dever de entregar uma soma em dinheiro aos cofres públicos (tributo, modalidade imposto).

²⁵ In ISS na Constituição e na Lei. Aires Fernandino Barreto. São Paulo. Ed. Dialética: 2003, pg. 172.

De maneira que permitir a incidência do ISSQN sobre franquia seria admitir que a Lei Complementar nº. 116/2003 pudesse ampliar o conceito constitucional de “prestação de serviços”, o que está, indiscutivelmente, fora de sua competência, já que as modificações da Constituição não ocorrem por lei, nem ordinária nem complementar, mas por emenda constitucional.

Portanto, entende-se que é inconstitucional a lei tributária que pretenda tributar como serviço determinado fato não englobado por esse conceito constitucional.

Diante disso, temos que não é possível elaborar a regra-matriz de incidência do ISSQN sobre a atividade de franquia, uma vez que tal situação não configura fato gerador desse imposto, pois não representa obrigação de fazer.

B – Jurisprudência

B.1 – Da posição adotada pelo E. STJ durante a vigência do Decreto-Lei nº. 406/68

A jurisprudência consolidada do E. Superior Tribunal de Justiça, durante a vigência do Decreto Lei nº. 406/68, entendia que não se tratava o contrato de franquia de simples prestação de serviço pela sua natureza híbrida. Observe-se:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. FRANCHISING. DECRETO-LEI Nº 406/68. LC Nº 56/87. LEI Nº 8.955/94. PRECEDENTES.

(...)

3. O art. 2º da Lei nº 8.955/94 define o contrato de franquia do modo seguinte: “Franquia empresarial é o sistema pelo qual o 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”.

4. O “franchising”, em sua natureza jurídica, é “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”.

(Adalberto Simão Filho, "Franchising", São Paulo, 3a ed., Atlas, 1998, págs. 36/42)

...

6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstanciais, pelo que não caracteriza para o mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS. Por não ser serviço, não consta, de modo identificado, no rol das atividades especificadas pela Lei nº 8.955/94, para fins de tributação do ISS.

7. Precedentes desta Corte Superior.

8. Agravo regimental não-provido.”

(AgRg no Ag 746.597/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16.05.2006, DJ 08.06.2006 p. 134) (grifos nossos)

“TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA. EBCT. PRÁTICA DE AGENCIAMENTO. INCIDÊNCIA.

1. Não merece reparo o acórdão hostilizado, eis que ausentes as hipóteses do art. 535 do Código de Ritos.

2. Esta Corte perfilha o entendimento de que não deve incidir ISS sobre serviços prestados no âmbito do contrato de franquia.

(...)

3. Recurso especial provido.”

(REsp 705.243/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.08.2005, DJ 12.09.2005 p. 295) (grifos nossos)

Conforme se lê no arresto abaixo, o contrato de franquia era contrato com delineamentos próprios, complexo, autônomo, não estando subordinado a nenhuma outra figura processual.

Ressalte-se, ainda, que a imposição do ISSQN era feita com base no item 79 da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68, o qual trazia previsão para a incidência do imposto sobre atividades de corretagem, intermediação e locação de bens móveis. Vejamos o seguinte julgado:

“RECURSO ESPECIAL - CONTRATO DE FRANCHISING - NÃO INCIDÊNCIA DE ISS - PRECEDENTES.

“O contrato de franquia não se confunde com nenhum outro contrato, porquanto possui delineamentos próprios que lhe concederam autonomia. Ainda que híbrido, não pode ser configurado como a fusão de vários contratos

específicos" (voto-vista proferido por este signatário no julgamento do REsp 189.225/RJ, in DJ de 03.06.2002).

Dessa forma, o contrato de franquia não pode ser qualificado como uma espécie de contrato de locação de bem móveis, consoante entendeu a Corte de origem, pois que configura um contrato complexo, autônomo e não subordinado a nenhuma outra figura contratual.

Assim, "em obediência ao princípio tributário que proíbe a determinação de qualquer tipo de fato gerador sem apoio em lei, não incide o ISS sobre as atividades específicas do contrato de franquia" (REsp 189.255/RJ, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 03.06.2002).

Recurso especial provido.”

(REsp 403.799/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.02.2004, DJ 26.04.2004 p. 159) (grifos nossos)

Em síntese, a análise jurisprudencial revela que durante a vigência do Decreto-Lei n. 406/68, o entendimento firmado na E. Superior Corte era no sentido de afastar a incidência do ISS sobre tais atividades comerciais pelos seguintes argumentos: (i) existência de lesão ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, posto que não representando a franquia prestação de serviços; (ii) inexistência de previsão legal para tal atividade na lista de serviços anexa ao Decreto-Lei referido.

Destarte, era uníssono o entendimento firmado nos tribunais pátrios acerca da impossibilidade de imposição do ISS pela falta de previsão específica e ainda pela vedação da alteração de conceito dado pelo direito privado para a definição de prestação de serviços.

B.2 – Da posição adotada após a edição da LC nº. 116/2003

B.2.1 – Da atual posição adotada pelo E. STJ

Com a publicação da Lei Complementar nº. 116/03 e a previsão específica para a incidência de ISS sobre atividade de franquia (item 17.08 da lista de serviços), o E. Superior Tribunal de Justiça passou a perfilhar o entendimento de que haveria extrapolação da competência tributária outorgada pela Carta Magna, havendo, portanto, clara violação em âmbito constitucional.

Se antes as decisões proferidas pela E. Superior Corte perfilhavam a não incidência do ISS sobre as atividades de franquias por inexistência de previsão legal para tanto, com a edição da Lei Complementar nº. 116/03 e a expressa previsão da franquias como hipótese de incidência do ISS, o Superior Tribunal passou a entender que a matéria deveria ser levada ao crivo do E. Supremo Tribunal Federal por extrapolação da competência outorgada pela Carta maior aos entes municipais (art.156, inciso III).

Todavia, com a edição da Súmula Vinculante nº. 10, do E. Supremo Tribunal Federal, ficou expressamente vedada, a qualquer tribunal, a análise de matéria de cunho constitucional, o que impossibilitaria a análise dessa matéria pelo E. STJ.

Eis o teor dessa Súmula publicada em 27.06.2008:

“Súmula Vinculante 10 - Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

Note-se que o artigo 97, da Carta Política, delimita a declaração de inconstitucionalidade por maioria absoluta dos membros do órgão especial, como deflui do texto a seguir transcrito: “*Art. 97 - Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.*” (itálicos nossos)

Assim, desde a edição da Súmula Vinculante nº. 10, o E. Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, negando-se a dar seguimento a qualquer recurso que trate da questão ora abordada. Vejam-se algumas dessas decisões abaixo ementadas:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA

DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).

4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, verbis: "Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)"

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

6. 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.

7. Deveras, o Código Tributário Nacional, como de sãbença recepcionado como lei complementar, tratava dos Impostos sobre Serviços de Qualquer natureza, em seus artigos 71 a 73, revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICMS e ao ISS.

8. Consoante o aludido decreto-lei, constituía fato gerador do ISS a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa ao diploma legal, ainda que sua prestação envolvesse o fornecimento de mercadoria.

9. Na citada lista de Serviços, anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, encontrava-se elencada a atividade de "Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia

(franchise) e de faturação (factoring) (excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);" (Item 48).

10. Destarte, a franquia não era listada como serviço pelo legislador complementar, mas, sim, as atividades de corretagem, agenciamento e intermediação que a tivessem por objeto, panorama que restou modificado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que revogou os artigos 8º, 10, 11 e 12, do Decreto-Lei 406/68, bem como a Lei Complementar 56/87, entre outros dispositivos legais.

11. Os Itens 10 e 17, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, elencam, como serviços tributáveis pelo ISS, o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de leasing, de franchising e de factoring (Subitem 10.04), bem como a franquia (Subitem 17.08).

12. A mera inserção da operação de franquia no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

13. Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios.

14. A afirmação de constitucionalidade da inserção da franquia como serviço e a proposição recursal no sentido de que aquela incide em inequívoca inconstitucionalidade do Subitem 17.08, da relação anexa à Lei Complementar 116/2003, conjuga a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.

15. Deveras, a mesma competência foi exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava esses conceitos, reproduzindo os que constavam do texto maior.

16. Aliás não é por outra razão que o CPC dispõe no artigo 543 que: "Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

(...) § 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário.

(...)"

17. Os fundamentos de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido, impõem timbrar seu núcleo constitucional para, na forma da jurisprudência cediça na Corte, não conhecer do recurso

especial (Precedentes do STJ: REsp 912.036/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 08.10.2007; AgRg no Ag 757416/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 03.08.2006; AgRg no Ag 748334/SP, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 30.06.2006; REsp 754545/RS, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 13.03.2006; AgRg no REsp 778173/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 06.02.2006; e AgRg no REsp 658392/DF, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 21.03.2005).

18. Outrossim, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 10, segundo a qual: "Viola a cláusula de reserva de plenário (cf, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte".

19. Recurso especial não conhecido.”

(REsp 885.530/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/08/2008, DJe 28/08/2008) (grifos nossos)

No Agravo em RESP nº. 1.125.180/RS, de relatoria do DD. Ministro Luiz Fux, em que são partes 5 à Sec do Brasil Ltda. e Município de Novo Hamburgo, houve decisão de mesmo teor.

Nesses autos, o relator, por meio de r. decisão monocrática, negou provimento ao recurso da empresa agravante por entender ser a matéria de competência exclusiva do E. STF. Confira-se a ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLACÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO DE INSTRUMENTO NÃO PROVIDO.” (STJ – Resp 885530/RJ, Primeira Turma, Data de Julgamento 12/08/2008, DJe 28/08/2008) (grifo nossos)

A essa decisão somam-se inúmeras outras, entre as quais citamos: REsp nº. 953840, REsp nº. 978.139 e REsp nº. 1.019.940.

Portanto, o entendimento atual pacificado no E. Superior Tribunal de Justiça é no sentido de negar seguimento a qualquer recurso que questione a incidência de ISS sobre franquias por ser matéria de natureza constitucional, já que fere frontalmente o art. 156, III, da Carta Maior.

B.2.2 – Da atual posição adotada pelo E. STF

Diante do fato da matéria ora tratada ter recentemente chegado ao E. Supremo Tribunal Federal, há decisões divergentes acerca da competência desse Excelso Tribunal para sua análise, sendo que parte dos Ministros tem entendido, inclusive, que a matéria seria de ordem infraconstitucional, devendo ser analisada por meio de Recurso Especial endereçado ao E. STJ.

Essa posição é adotada com fundamento na existência de violação ao art. 110, do Código Tributário Nacional, que preza pela definição dada pela lei civil, bem como pela lesão à Lei.

Assim, ainda que a Lei Complementar nº. 116/03, expressamente, indique como hipótese de incidência do ISSQN a atividade de franquia, tal não pode prevalecer, pois a definição dada pelo direito civil para prestação de serviços colide com a definição de franquia.

Para melhor elucidar o posicionamento ora estudado, trazemos à colação os seguintes julgados do E. STF:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS SOBRE CONTRATO DE FRANQUIA. LEI COMPLEMENTAR N. 116/2003. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”

(RE 571256 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 15/09/2009, DJe-191 DIVULG 08-10-2009 PUBLIC 09-10-2009 EMENT VOL-02377-06 PP-01193)

“EMENTA: 1. ISS. Contrato de franquia. Recurso extraordinário: descabimento: controvérsia decidida à luz da legislação infraconstitucional pertinente ao caso: alegada ofensa ao artigo 156, III, da Constituição, se houvesse, seria indireta ou reflexa, que não enseja o recurso extraordinário: incidência da Súmula 636. 2. Improcedência das alegações de negativa de prestação jurisdicional ou violação dos princípios constitucionais invocados no RE.”

(AI 583632 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 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)

Entretanto, tal entendimento não é pacífico, já que existem decisões reconhecendo a existência de matéria constitucional a dar prosseguimento aos recursos interpostos ao E. Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, cita-se a r. decisão monocrática proferida pelo Ministro Marco Aurélio em sede do Agravo de Instrumento de nº. 654255, interposto pela Spoleto Franchising Ltda., que define de forma coerente a existência de matéria de índole constitucional a ser julgada por esse Excelso Tribunal.

Veja-se trecho desta r. decisão:

“(…) O tema discutido está a exigir o crivo do Supremo. Cumpre a este a guarda maior da Constituição Federal e o tributo cobrado pelo Município tem previsão nesta última. A própria nomenclatura direciona a haver, sempre e sempre, a prestação de serviços. Ora, de início, não se observa, na franquia, esse fenômeno levando em conta, até mesmo, a definição legal. Consoante o art. 2º da Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, o que ocorre é a cessão de direito de uso de marca ou patente associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva 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. Em um primeiro exame, surge que, na franquia, não há a prestação de serviços. Conheço deste agravo e o provejo, entendendo

enquadrado o extraordinário no permissivo que lhe é próprio. (...)” (grifos nossos)

Assim, entendendo que, por haver previsão na Constituição, para que o Município tribute as prestadoras de serviços e verificando que essa competência tributária foi extrapolada pela Municipalidade em clara afronta aos artigos 156, III, e 154, I, da Carta Maior, decidiu o d. Ministro ser de competência do E. STF o julgamento de recursos extraordinários que tratem da incidência de ISSQN sobre franquia.

Esse também foi o entendimento mantido pela DD. Min. Cármen Lúcia ao relatar o AI nº. 764367, o qual segue transcrito:

“DECISÃO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. INCIDÊNCIA NO CONTRATO DE FRANQUIA. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. AGRAVO PROVIDO. CONVERSÃO DOS AUTOS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. POSTERIOR SUBMISSÃO DO RECURSO AO PROCEDIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL Relatório

1. Agravo de instrumento contra decisão que não admitiu recurso extraordinário, interposto com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República.
2. O recurso inadmitido tem como objeto o seguinte julgado do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro: “Apelação cível. Mandado de segurança. ISS. Franquia. Hipótese de incidência configurada. Recurso contra a decisão que denegou a ordem. Não existem modificações a proceder no julgado. Parecer da Douta Procuradoria de Justiça pela manutenção da r. sentença. Recurso conhecido e não provido” (fl. 761). No voto condutor do acórdão recorrido tem-se que: “A questão tributária travada nestes autos só comportava divergência jurisprudencial antes da edição da LC n. 116/2003, eis que não havia previsão expressa quanto à incidência do ISS sobre o serviço de franquia, devendo ser a lista anexa à referida lei, interpretada restritivamente, eis que seu rol é taxativo” (fl. 763). Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (fls. 788-790).
3. A decisão agravada teve como fundamento para a inadmissibilidade do recurso extraordinário a incidência da Súmula 400 do Supremo Tribunal Federal.
4. O Agravante alega que o Tribunal a quo teria contrariado os arts. 154, inc. I, e 156, inc. III, da Constituição da República. Argumenta que, “embora a Lei Complementar n. 116/2003 estabeleça a cobrança do ISS sobre a atividade de franquia, não há dúvidas de que esta lei complementar violou os preceitos constitucionais, por intentar exigir o ISS sobre a franquia, atividade que não se

coaduna com o conceito de serviço predefinido pela Constituição Federal” (fl. 842). Sustenta que “Não sendo a franquia uma simples prestação de serviços, como equivocadamente entenderam a legislação infraconstitucional – itens 17.07 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/03 e da Lei Municipal n. 8.581/2003, faz-se necessário o reconhecimento do direito da Recorrente em não ver tributados, pelo ISS, os valores recebidos a título de royalties pelo franqueamento de sua marca, dado que a Constituição Federal outorgou competência aos Municípios para tribuarem pelo ISS unicamente os ‘serviços’, e nada mais” (fl. 846). Analisada a matéria posta à apreciação, DECIDO.

5. Inicialmente, cumpre afastar o fundamento da decisão agravada, pois a razoabilidade da decisão recorrida depende do exame do mérito do recurso extraordinário.

6. O Agravante alega que o legislador ordinário extrapolou o conceito de serviço previsto no art. 156, inc. III, da Constituição da República, ao incluir na lista de serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços – ISS, constante da Lei Complementar n. 116/03, os valores recebidos a título de franquia. A matéria refere-se, portanto, à abrangência do conceito constitucional de serviços. 7. Pelo exposto, conheço deste agravo e dou provimento a ele, nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 544 do Código de Processo Civil, e determino a sua conversão em recurso extraordinário para submissão ao procedimento de repercussão geral.

À Secretaria, para nova autuação e distribuição na forma regimental. Publique-se. Brasília, 25 de novembro de 2009. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora
(AI 764367, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 25/11/2009, publicado em DJe-234 DIVULG 14/12/2009 PUBLIC 15/12/2009) (grifos nossos)

Ex positis, a despeito de não existir uma unicidade sobre a competência para a análise da matéria de ISSQN sobre franquias, é certo que existe fundamento legal e, inclusive, jurisprudencial a respaldar o seguimento dos recursos extraordinários que forem interpostos, uma vez que há flagrante lesão de normas constitucionais (artigos 156, III, e 154, I, da Carta Maior).

CONCLUSÃO

Com base em todo o exposto, é evidente que a atividade de franquia não representa hipótese de incidência do ISSQN, pois os contratos de franquia em nada se assemelham à prestação de serviços, caracterizando contratos complexos, híbridos, que buscam exclusivamente conceder a cessão de uso de marca e a transferência de tecnologia e *know how* aos franqueados em busca da expansão da rede franqueada e obtenção de lucro.

Como já dissemos em linhas anteriores, não há motivo, portanto, para existir uma regra-matriz de incidência própria para o ISSQN sobre as atividades de franquia, uma vez que não configuram fatos geradores de ISSQN, pois, por consistirem em diferentes modalidades de obrigação, a franquia, que corresponde a uma obrigação de dar, não pode ser considerada como atividade caracterizadora da prestação de serviço, que corresponde a uma obrigação de fazer e, por esse motivo, não pode sofrer a incidência do ISS.

A prestação de serviços, na definição do conceito dado pelo direito privado, nada mais é do que mera obrigação de fazer, o que se mostra bem distinto do conceito de franquia. Assim, ao instituir o imposto sobre serviços sobre atividades de franquia (item 17.08 da Lista anexa à LC nº. 116/03), há clara alteração do conceito de serviços e a consequente extrapolação da competência tributária.

Diante dessas premissas, não pode restar qualquer dúvida acerca da violação dos artigos 154, I, e 156, III da Constituição Federal, comprovando a existência de matéria de cunho estritamente constitucional a ser discutida perante o E. Supremo Tribunal Federal.

Ademais, considerando que os recursos interpostos no Supremo Tribunal venham a ser conhecidos e analisados, é possível prever decisões favoráveis aos contribuintes, tal como ocorreu em casos semelhantes, a exemplo da questão da incidência de ISS sobre locação de bens móveis. Nesse caso, a controvérsia pairava sobre a possibilidade de se entender que a locação de bens móveis poderia ou não ser equiparada à prestação de serviços, a Suprema Corte enfrentou a matéria entendendo pela inconstitucionalidade de norma que previa a locação de móveis como hipótese de incidência do ISS.

É o que se verifica no Recurso Extraordinário de nº. 116121, de relatoria do Ministro Otavio Gallotti, que apresenta a seguinte ementa:

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

(RE 116121, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00017 EMENT VOL-02032-04 PP-00669) (grifos nossos)

No caso supratranscrito, assim como no caso ora analisado, a discussão focava na extrapolação de competência da Municipalidade para a exigência de ISS sobre atividade de locação de bens móveis, havendo clara lesão aos artigos 150, I, 154, I, e 156, III, da Carta Maior.

Nesse sentido, inúmeros são os julgados que trazem à discussão dessa matéria. A exemplo, colacionamos, ainda, as seguintes decisões:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. O Plenário deste Tribunal fixou entendimento no sentido de que não incide o Imposto sobre Serviços - ISS sobre contratos de locação de bens móveis. Precedente. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(RE 492689 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 10/06/2008, DJe-117 DIVULG 26-06-2008 PUBLIC 27-06-2008 EMENT VOL-02325-06 PP-01164 RTFP v. 16, n. 82, 2008, p. 305-307) (grifos nossos)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS. I - O Plenário desta Corte, no julgamento do RE

116.121, Rel. para o acórdão o Min. Marco Aurélio, assentou entendimento no sentido da não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. II - Entendimento mantido atualmente por ambas as Turmas desta Corte. III - Agravo regimental improvido.” (RE 455613 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 27/11/2007, DJe-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00047 EMENT VOL-02304-04 PP-00658) (grifos nossos)

Assim, considerando que, em casos semelhantes, a E. Suprema Corte analisou e julgou os Recursos Extraordinários que discutiam a incidência de ISS sobre atividades que não configuravam serviços, afastando sua incidência com base nos mesmos dispositivos suscitados pelos contribuintes que discutem a incidência desse imposto sobre atividades de franquia (154, inciso I, e 156, inciso III), há expectativa de vitória dos contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BARRETO, Aires Fernandino. *Franquia: Não Incidência do ISS*. (parecer). São Paulo: 2004.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS não incidência sobre cessão de espaço de bem imóvel*,
Revista de Direito Tributário nº. 76, São Paulo: Malheiros: 1999.
- BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Ed. Dialética: 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 4ª Ed.,
2007.
- BULGARELLI, Waldírio. *Contratos Mercantis*. 13ª ed. São Paulo: Atlas. 2000.
- CARVALHO, Paulo De Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses,
2008 – 2ª ed.
- CARVALHO, Paulo De Barros. *Não Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia*.
(parecer) São Paulo: 2004.
- CARVALHO, Paulo De Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 17ª ed.,
2005.
- CARVALHO, Paulo De Barros. *Não Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia*
(*Franchising*). São Paulo: Repertório de Jurisprudência IOB. 2ª quinzena de julho de
2007. nº. 14/2007.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 15. ed. rev. e atual. – São Paulo:
Saraiva, 2004.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*, 9ª edição, 2º volume, São Paulo:
Saraiva, 1995.
- GOMES, Orlando. *Contratos*. 19 ed. São Paulo: Editora Forense. 1999.
- MACHADO, Hugo De Brito. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Malheiros:
1998.
- MENDELSON, Martin. *A essência do franchising*. Tradução por Francisco Ferreira Martins
e Leila di Natalij. São Paulo: Editora Difusão de Educação e Cultura: 1994.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. in *Lançamento Tributário*, 2ª ed. São Paulo: Max
Limonad.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição*
Federal. Curitiba: Juruá, 2009.
- VENOSA, Sílvio Salvo. *Direito Civil: Contratos em espécie*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.