

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DE ISS SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA¹

THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE ISS COLLECTION ON CONTRACTS FOR FRANCHISE

Luciana Lacerda Miranda²

RESUMO. A presente dissertação objetivou verificar a inconstitucionalidade da cobrança do ISS nos Contratos de Franquia ou *Franchising*. Para consolidar a finalidade proposta, foram analisados vários institutos, entre eles, a matriz de incidência do ISS, o conceito do termo “serviço”, a obrigação de fazer, o aspecto material e a base de cálculo do ISS, bem como as peculiaridades dos contratos de franquia. Ao fim do estudo constatou-se que a cobrança da exação municipal é inconstitucional; entre os argumentos favoráveis a esta assertiva, está o fato de não se limitar a competência constitucional por meio de lei complementar; a este fato associa-se a natureza complexa do contrato de franquia, que impossibilita a sua harmonização com o conceito de prestação de serviços (entendido como obrigação de fazer), previsto na Lei Complementar 116/03. Verificou-se também que as atividades intermediárias estão conjugadas, para a consecução da atividade-fim, não podendo ser desmembradas, pois estão adstritas a cessão de direito de uso de marca ou produto franqueado. Deste modo não podem ser objeto de tributação.

PALAVRAS-CHAVE. Atividades intermediárias. Contratos de Franquia. Imposto Sobre Serviços. Inconstitucionalidade.

ABSTRACT. This work aimed to verify the constitutionality of charging the ISS in Franchise or Franchise Agreements. To consolidate the proposed purpose, we analyzed several institutes, among them the incidence matrix of the ISS, the concept of the term "service", the obligation to make the material aspect and the basis for calculating the ISS, as well as the peculiarities of contracts franchise. At the end of the study it was found that the collection of municipal exaction is unconstitutional, among the arguments for this assertion is the fact is not limited constitutional authority by means of complementary law to this fact is associated with the

¹ Artigo recebido em 29 de setembro de 2011 e aceito em 1º de novembro de 2011.

² Advogada, Especialista em Direito Tributário pelo IEC-PUC MINAS. lucianallm@yahoo.com.br

complex nature of franchise contract, which makes its harmonization with the concept of service (understood as an obligation to do), provided in Complementary Law 116/03. Verificou-se also that the intermediates are combined for the achievement of the target activity Cannot be dismembered, as are subject to assignment of right of use of brand or product franchisee. This way cannot be subject to taxation.

KEYWORDS. Activities between. Franchise Agreements. ServicesTax. Unconstitutional.

SUMÁRIO. 1. Introdução. 2. COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA. 2.1 Limitação da Competência Outorgada pela Constituição. 3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS. 3.1. Conceito de Serviço. 3.2 Obrigação de fazer. 3.3 Critério Material da Regra Matriz do ISS. 3.4 A Base De Cálculo Do ISS. 4. CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS DE FRANQUIA. 4.1 Origem e Evolução Histórica. 4.2 Conceito de Franquia. 4.3 Natureza Complexa. 4.4 Atividades-meio dos Contratos de Franquia. 5 INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS. 6 DA NÃO TRIBUTAÇÃO PELO ISS DAS ATIVIDADES-MEIO. 6.1 Inexistência da Base de Cálculo para Fins de Tributação das Atividades-Meio. 7. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Os estudos que recaem sobre a tributação pertinente aos contratos de franquias, não são recentes, já que é tema corriqueiro nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Entretanto, após a instituição da Lei complementar 116, de 31 de julho de 2003, tais discussões ganharam ênfase, face às profundas modificações conceituais promovidas por esta norma jurídica, que irá influenciar significativamente o sistema de *franchising*, objeto deste estudo.

A Lei Complementar 116/03 buscou regular, em âmbito nacional, a cobrança dos impostos de serviços de qualquer natureza- ISS, de competência dos Municípios, revogando parcialmente as disposições do diploma anterior, o Decreto-Lei 404646/68.

Durante a vigência do Decreto-Lei 406/68 era frequente a cobrança pelos municípios do ISS sobre os contratos de franquia, mesmo diante da carência dos elementos material e formal que fundamentam a legalidade da cobrança dos tributos.

O próprio Superior Tribunal de Justiça, corroborando com o entendimento doutrinário, em decisão nos autos do Recurso Especial n.º 221557/MG, decretou a ilegalidade desta tributação, utilizando como fundamentos: a ausência da atividade de franquia na lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68 e a sua condição de contrato de natureza complexa, não caracterizando a atividade como prestação de serviço.

Entretanto, em contrariedade ao entendimento da respeitável Corte, o legislador editou a Lei Complementar 116 de 2003, inserindo em sua Lista de Serviços Tributáveis, a franquia empresarial (franchising) (item 17.08) e as atividades necessárias à sua consecução.

A referida legislação não foi suficiente para elidir os aspectos que impossibilitam a cobrança do tributo, mas teria autorizado os Municípios e o Distrito Federal a tributarem o franqueamento e as atividades meio.

A inclusão das franquias no referido texto normativo suprimiu aparentemente o aspecto formal da norma, sendo posposto o aspecto material dos contratos desta atividade, qual seja, a sua natureza complexa.

Diante deste relato, o presente trabalho colima em demonstrar, a inconstitucionalidade da cobrança de ISS sobre os contratos de *franchising*, bem como a ilegalidade da inclusão da atividade de franquia na lista de serviços tributáveis anexa à Lei Complementar nº. 116/2003.

2. COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

O estudo acerca da repartição da competência tributária é de extrema importância para delimitação do âmbito de um tributo.

Para Maria Juliana de Almeida (2005) “competência tributária é a atribuição dada a determinada pessoa jurídica, concedendo-lhe a faculdade de instituir e cobrar tributos, nos limites impostos pela própria constituição.”

O professor Paulo de Barros Carvalho esclarece:

Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, invocando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo (...). A competência tributária, em síntese é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, Saraiva, São Paulo, 2001, p. 211).

Ainda no entendimento de Hugo de Brito Machado (2004) “a atribuição constitucional da competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos municípios, e observado o que estabelece o Código Tributário Nacional (CTN ,art.6º).

Logo, a competência tributária para que seja reconhecida como legítima e eficaz deve observar os limites impostos a ela, sejam de modo direto ou indireto. Assim quando adequadamente

exercida, cria um “estado genérico de sujeição”, que impossibilita o contribuinte de afastar a exação de um tributo.

2.1 Limitação da Competência Outorgada pela Constituição

A Constituição da República, no artigo 156, inciso III, outorgou competência aos Municípios “para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar”.

A lei complementar, no entendimento de César Fiuza (2007), “é aquela que regulamenta a Constituição, pois às vezes, a norma constitucional, por si só, não é aplicável, sendo necessária lei para regulamentá-la”. Assim, somente pode regular as limitações ao poder de tributar, previstas na Constituição da República, por ser esta a Lei Fundamental Tributária.

Neste sentido Roque Antonio Carazza (2006) “As limitações ao poder de tributar já existem na Constituição. A Lei Complementar em tela deve apenas dar-lhes fiel cumprimento, facilitando-lhes a execução”.

O exercício da competência como já exposto deve observar algumas delimitações, não podendo ser aquela objeto de ampliação, redução ou interpretação errônea pelo legislador infraconstitucional.

No entendimento de Eduardo Lima (2004) “quando o legislador infraconstitucional extrapola sua função de complementar o texto constitucional, haverá flagrante inconstitucionalidade, por sua atuação fora dos limites legislativos estabelecidos pela Carta Magna. Nessa linha de raciocínio, percebe-se que o objeto a ser atingido pela competência impositiva municipal é apenas tão somente o serviço de qualquer natureza”.

Assim, a lei Complementar 116/03 que disciplina os serviços tributados pelo ISS, deve se pautar na complementação do texto constitucional, sob pena de ser considerada inconstitucional

3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS

A regra matriz de incidência delimita os aspectos para o exercício da Competência tributária outorgada pela Constituição Federal. Permite analisar o cerne da incidência do tributo, determinando com certa precisão, no ordenamento jurídico, os critérios determinantes para tributação ou não de determinada atividade.

De acordo com os ensinamentos do professor Marcelo Caron Baptista (2005): a regra matriz é o resultado de um “processo cognitivo por abstração”, cujo resultado está assentado em um

processo “analítico-dedutivo”, ou seja, é a análise dos enunciados normativos que integram a Ciência do Direito. Assim é possível conhecer a hipótese de incidência de um tributo bem como o seu fato gerador.

Embora muitos autores utilizem da expressão hipótese de incidência como sinônimo de fato gerador, estas expressões não se confundem como veremos a seguir:

Na verdade, como a hipótese de incidência é um conceito (legal), não tem, nem pode ter característica do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa. Assim, a lei ao descrever um estado de fato limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam para os efeitos de criar uma hipótese de incidência. Com isto pode negligenciar outros caracteres do estado de fato, ao erigir uma hipótese de incidência. Esta, como conceito legal, é entre jurídico bastante em si. (GERALDO ATALIBA, 1996, p.56)

Seguindo mesmo entendimento Hugo de Brito de Machado (2004), que considera a hipótese de incidência como a descrição de uma situação de fato capaz de dar origem a obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador, diz respeito a concretização da hipótese.

Para Maria Juliana a hipótese de incidência é a descrição abstrata do fato, enquanto o fato imponible é a concretização dessa descrição no mundo fenomênico. Portanto, cada hipótese de incidência é uma e inconfundível com as demais. (MARIA JULIANA, 2005, p.52-53.)

Após, este substancial esclarecimento acerca da hipótese de incidência retornaremos ao estudo do conceito de regra-matriz de incidência.

Paulo de Barros (2005) define a regra matriz como uma norma de conduta, que regulará a relação entre o Estado e o contribuinte. A concretização de fatos descritos em uma hipótese acarretará uma consequência de cunho patrimonial. Esta ‘obrigação patrimonial’ deve ser cumprida pelo sujeito passivo em pecúnia.

O “núcleo lógico estrutural da norma-padrão” de incidência tributária é formado pela conjunção de alguns dados que ele denomina de indicativo. Na hipótese, há um elemento material (comportamento da pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Na consequência, por sua vez, há um critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Assim nos ensinamentos do autor, a norma-padrão do ISS pode ser descrita como:

Hipótese:

-critério material: prestar serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

-critério espacial: âmbito territorial do Município

-critério temporal: momento da prestação do serviço.

Consequência:

-critério pessoal: sujeito ativo-Município sujeito passivo-prestador de serviço;

-critério quantitativo: base de cálculo-preço do serviço; alíquota-aquela prevista na legislação do imposto.

O critério de maior relevância para se determinar a constitucionalidade de um tributo é o material. Através deste, é possível verificar se a previsão contida na norma tributária infraconstitucional confere com o núcleo da regra-matriz de incidência.

Entretanto, para se determinar a área de abrangência do campo material da competência outorgada aos Municípios requer uma análise do termo “serviço”.

3.1. Conceito de Serviço

A Constituição da República outorga competência aos Municípios para instituir o ISS, conforme se infere na análise do artigo 156, inciso III: “compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar”.

Deste modo, a Constituição de 1988 impôs algumas restrições para se tributar o ISS, quais sejam: os Municípios só podem tributar prestações de serviços que não estejam na competência estadual e devem estar definidos previamente em Lei Complementar.

A lei Complementar nº116 editada em 31 de julho de 2003 buscou adequar a lista de serviços sujeitos à tributação do ISS, a contemporaneidade ampliando o campo de incidência do imposto.

Não se verifica nessa norma legal qualquer conceituação do termo “serviço”, entretanto, observa-se que legislador infraconstitucional ampliou o rol de serviços tributáveis, ou seja, a “essência material” da cobrança do ISS.

Nota-se, pelo que foi exposto, a importância de trabalhar com o conceito de “serviço”. Inicialmente, iremos abordar o conceito adotado pelo Direito Positivo.

.O Código Civil (lei 10.406/2002) disciplina a prestação de serviços, no seu artigo 594, como sendo “Toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, que pode ser contratada mediante retribuição”.

O Código Tributário Nacional não conceituou o que seja “serviço”, conforme se infere dos ensinamentos de Maria Juliana:

O serviço na fórmula do Código Tributário Nacional (em seus artigos 71 a 73, posteriormente alterados pelos artigos 8º a 12 do Decreto-Lei 406/68) também foi deficientemente conceituado, tendo sido remetido todo o seu conceito dogmático à lista anexa ao decreto (com antiga redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, atualmente com redação dada pela lei Complementar 116/03) (MARIA JULIANA, 2005, p.57).

Face à inexatidão dos conceitos apresentados pelos diplomas legais, iremos recorrer à doutrina.

Paulo de Barros (2006) esclarece que o conceito de “prestação de serviço”, na Constituição, não é coincidente com o sentido da linguagem ordinária. Deste modo, a referida locução não abrangeria o serviço público, em razão da imunidade prescrita no artigo 150, IV; o trabalho realizado para si próprio e o efetuado com vínculo de subordinação.

No entendimento de Aires Barreto o serviço está relacionado a trabalho:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é o fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica. (AIRES FERNANDINO, 2003, pág. 29).

Sobre o tema, segue escólio de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Serviço é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como imateriais. (...) Este pode ser conceituado como ‘o produto da atividade humana destinada à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material. (MORAES,1984,p.84).

A Professora Misabel Derzi em nota à obra de Eliomar Barreiro traz esclarecimentos sobre o conceito de prestação de serviços do ISS:

"A doutrina e a jurisprudência extraem da Constituição as seguintes características da hipótese de incidência do tributo:

1. A prestação de serviços configura uma utilidade (material ou imaterial), como execução de obrigação de fazer e não de dar coisa;
2. Deve ser prestada a terceiro, excluindo-se os serviços que a pessoa executa em seu próprio benefício, como o transporte de mercadoria de um estabelecimento a outro da mesma pessoa;
3. Executado sem vínculo de subordinação jurídica, mas em caráter independente, razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos;
4. deve ser habitual, e não meramente eventual;
5. Assim como ser objeto de circulação econômica, executado com objetivo de lucro, excluindo-se os serviços gratuitos ou de cortesia, beneficentes ou a preços baixos, como alimentação servida a empregados gratuitamente ou a preço de custo;
6. Finalmente, o serviço deve ser prestado em regime de direito privado (por pessoa física ou jurídica, empresa pública ou sociedade de economia mista);

Para Maria Juliana serviço é uma espécie do gênero mercadoria:

Assim, mercadoria é todo e qualquer bem ou serviço que é objeto de comércio, de mercancia, seja um bem material ou imaterial, ou, mesmo, um serviço, desde que tenha valor econômico. (é tudo o que está sujeito ao ato de mercancia, comercialização.) podemos afirmar que serviços também são mercadorias, uma vez que mercadoria Indubitalmente, os serviços são passíveisde comercialização; por isso são mercadorias, independentemente de serem corpóreos ou não. (Até porque nunca o serviço será uma atividade totalmente imaterial, pois sempre se corporificará em algum suporte físico). (MARIA JULIANA, 2005, p.91).

Verifica-se que para que o serviço seja tributável ele deve ter caráter econômico, limitação imposta pela própria Constituição quando se refere ao princípio da capacidade contributiva (Artigo 145,§1º da Constituição da República).

Muito comum era a utilização dos conceitos do Direito Civil para a diferenciação das obrigações de dar e fazer, como uma maneira simplificada de trabalhar a tributação pelo ICMS e ISS. O que se verifica atualmente é que o conceito de serviço vai além do exercício de uma atividade. A obrigação de fazer é apenas um elemento caracterizador do serviço tributável.

Assim parte da doutrina tem relacionado o conceito de serviço tributável à existência de uma utilidade na prestação de serviço.

Para configurar-se a prestação de serviços, é necessário que aconteça o exercício, por parte de alguém (prestador), de atuação que tenha por objetivo produzir uma utilidade relativamente à outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando em sua composição, o caráter da bilateralidade.(...) é forçoso que a atividade realizada pelo prestador apresente-se sob a forma de “obrigação de fazer”. Eis aí outro elemento caracterizador da prestação de serviços.(CARVALHO,2006, p.08-09).

Ainda no entendimento de Aires Barreto (2003) pode-se conceituar um serviço tributável pelo Município como sendo “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob-regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.

Desta maneira, requer maior estudo sobre a expressão obrigação de fazer, como caracterizador da tributação sobre “serviço”.

3.2 Obrigação de fazer

César Fiuza conceitua a obrigação de fazer, como uma prestação de fato que pode importar: trabalho físico ou intelectual, determinado pelo gênero; trabalho determinado pelo produto; fato determinado pela vantagem que traz ao credor, como, por exemplo, guardar coisa. (FIUZA, CÉSAR. 2007 p.315)

Silvio Rodrigues conceitua a obrigação de fazer: como “aquela na qual o devedor se vincula a um determinado comportamento, consistente em praticar um ato, de realizar uma tarefa, donde acarretará vantagem para o credor”. Deixa evidente o autor que as obrigações de fazer e dar não estão desassociadas; na obrigação de fazer está implícita a obrigação de dar.

De certo modo se poderia dizer que, dentro da ideia de fazer encontrar-se a de dar, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega. Mas as duas espécies de obrigações se distinguem sob outros ângulos, o principal dos quais é que na obrigação de dar existe uma prestação de coisa, enquanto nas obrigações de fazer encontra-se uma prestação de fato. Todavia, como o conceito de obrigação envolve a ideia de cooperação do devedor para cumprimento de um simples senhor, as noções de fazer e de dar, por vezes, se entrelaçam. (RODRIGUES,p.32).

No que se refere à distinção das obrigações de dar e fazer, Clóvis Beliváqua (1943) esclarece que a primeira “consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real, a concessão de uso, ou a restituição ao dono. Já as de fazer, conquanto se definam em geral de modo negativo, são todas as prestações que não se compreendem entre as de dar, tendo, na verdade, por objeto um ou mais atos, ou fatos do devedor, como trabalhos materiais ou intelectuais”.

Por outro lado encontramos Washington de Barros (1995) que utiliza de critério distinto para diferenciar as obrigações de dar e fazer; recorre ao ato de “verificar se o dar ou entregar é ou não consequência do fazer”.

Nas suas palavras o esclarecimento:

“Assim se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém de fazê-la, previamente a obrigação de dar, para depois entregá-la, se o tem de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação de fazer”. A obrigação de fazer está relacionada à prestação de serviço, este pode ser realizado pelo devedor ou terceiro indicado por este em favor do credor.

Para Maria Helena Diniz (2003) 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.

Paulo de Barros (2006) acrescenta: “a incidência do ISS pressupõe atuação decorrente do dever de fazer algo até então inexistente, não sendo exigível quando se tratar de obrigação que imponha a mera entrega, permanente ou temporária”.

Observamos que as obrigações de dar e fazer não podem estar desassociadas, porém existe um elemento de extrema relevância para diferenciação das mesmas, qual seja a preponderância de uma das obrigações.

Maria Juliana esclarece

A obrigação de fazer está diretamente ligada à obrigação de dar, sendo necessário, para distingui-la, descobrir o núcleo preponderante da obrigação. Assim, por exemplo, quando há e execução de determinada obrigação com a consequente entrega da coisa ou do produto do serviço para o credor realmente estava interessado ao procurar o prestador do serviço: se o foco do credor era a prestação do serviço propriamente dita, a entrega deste nada mais é que a consequência da obrigação de fazer). (MARIA JULIANA, 2005, p.65)

Constatamos que conceituação de serviço como obrigação de fazer é insuficiente e incompleta, haja vista, não ser possível a perfeita distinção entre as obrigações de dar e fazer.

3.3 Critério Material da Regra Matriz do ISS

Paulo de Barros define o critério material como sendo o “núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa”. Nele há referência ao comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, cuja verificação em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, acompanhadas do relato pela linguagem prevista no ordenamento, acarretará o fenômeno da percussão tributária. (PAULO DE BARROS, 2006, p.07).

No entendimento de José Eduardo Soares:

O aspecto material consiste em determinados negócios jurídicos, estados, situações, serviços e obras públicas, dispostos na Constituição Federal, que representam fenômeno revelador de riqueza (aspecto econômico), sejam praticados ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo poder público em benefício do mesmo. (JOSÉ EDUARDO SOARES, 2008, p.37).

Geraldo Ataliba (2001) caracteriza o aspecto material como sendo o de maior complexidade na hipótese de incidência. Trata-se da descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte.

Assim o critério material deve descrever a conduta de um sujeito de direito (pessoa física ou jurídica), na qual, se identifica um verbo principal seguido de um complemento, que será determinante para possível tributação.

No caso do ISS a Constituição de 1988, ao discriminar a competência tributária dos Municípios preceituou, em seu artigo 156, III, que compete as estes “instituir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não compreendidos na competência estadual, artigo 155II, definidos em lei complementar”.

Constata-se que a Constituição autorizou aos Municípios a tributação de serviços que estejam fora da competência estadual, desde que estejam definidos em lei complementar. Porém a permissão constitucional não abarcou a inclusão na lista de serviços, fatos ou atividades que não se enquadrem no conceito de “serviço”

O que se observa na Lei Complementar⁹ 116/2003 é a limitação do conceito Constitucional de serviço tributável “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”

A Constituição da República trabalha com tributação de serviço de qualquer natureza, diferentemente da Lei Complementar que definiu o fato gerador como “a prestação de serviço”.

Assim, no entendimento de Aires Barreto:

A lei ordinária, bem assim a complementar representam, em rigor, a mera aplicação das normas constitucionais. Na terminologia de Kelsen, a lei é a execução da Constituição, assim como a sentença é a execução da lei. Não é juridicamente possível aos Legislativos emanar atos que contradigam o sistema constitucional, sob pena de, manifestamente, extravasarem os limites da competência que lhes foi atribuída. E o critério e pauta que asseguram fidelidade estão na correta interpretação das expressões e locuções constitucionais. (AIRES FERNANDINO, 2003, pág. 95)

Deste modo, o critério material extraído da Lei Complementar nº116/03 pode ser esquematizado da seguinte maneira: o verbo principal é “o prestar”, acompanhado do complemento “serviços constantes na lista” em anexo.

A prestação de serviços, portanto, consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer.

Conforme assevera Maria Juliana (2005) “Percebemos que a obrigação de fazer consiste na prestação de determinado serviço, seja ele a realização de um ato ou confecção de uma coisa que a pessoa ou terceira pessoa irá executar e entregar para o credor ou para terceira pessoa”.

Este também é o entendimento da jurisprudência:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR ENCOMENDA. ISSQN. INCIDÊNCIA. “A industrialização por encomenda”, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISS (AgRg Nº 1.279.303 - RS (2010/0031188-10 Ministro Relator :Hermam Benjamin)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS DE DESDOBRAMENTO E BENEFICIAMENTO -CORTE, RECORTE E/OU POLIMENTO-SOB ENCOMENDA (ATIVIDADE-FIM DO PRESTADOR), DE BLOCO E/OU CHAPA DEGRANITO E MÁRMORE (DE PROPRIEDADE DE TERCEIRO). A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o REsp 888.852, firmou orientação no sentido de que "a industrialização por encomenda", elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN. (REsp1097249/ESRECURSOESPECIAL2008/0220676. Relatora: Ministra Denise Arruda)

3.4 A Base De Cálculo Do ISS

Além do aspecto material, é de relevância tecer algumas considerações sobre o aspecto quantitativo. Como abordado anteriormente, a regra-matriz de incidência comporta os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Este último tem sua importância relacionada ao fato de ser o elemento “quantificador” da atuação estatal.

É definida por Geraldo Ataliba como sendo “uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica com a finalidade de fixar o critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur* (...) a importância da base impositiva é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre pagamento de uma soma em dinheiro.(ATALIBA, GERALDO,2004, p.10).

Nas lições de Paulo de Barros

Para identificarmos os verdadeiros contornos do fato tributável, necessário se faz consultar a base de cálculo. Esta é a grandeza instituída no consequente da regra-matriz de incidência tributária e que se destina no consequente da regra-matriz de incidência tributária e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, mensurando-o, para efeitos de tributação.(...) conclui serem três as funções da base de cálculo(a) função mensuradora, por competir-lhe medir as proporções do fato; (b) função objetiva, em virtude de compor a específica determinação do débito; (c) função comparativa, por confirmar, infirmar ou afirmar o adequado elemento material do antecedente normativo.(Carvalho, Paulo de Barros, Não Incidência do ISS sobre as Atividades de Franquia (Franchising), 2006,p.08-09).

A base de cálculo sempre deve estar adstrita aos parâmetros constitucionais e ao fato impositivo, não sendo permissivo ao legislador ordinário, na ausência dos elementos quantificadores dos tributos, a livre interpretação e quantificação de um tributo.

No caso do ISS, o artigo 9º do Decreto-lei nº406/68 estabelece que “(...) a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”, mantido pelo artigo 7º da Lei Complementar nº116/03. Trata-se de elemento que exterioriza a grandeza do fato descrito.

4. CARACTERÍSTICAS DOS CONTRATOS DE FRANQUIA

4.1 Origem e Evolução Histórica

A origem da palavra franquia surgiu na Idade Média, na França. Sua derivação *franchisage*, vem de *franc*, que significa a outorga de um privilégio ou de uma autorização (FERNANDES, LINA, 2000,p.43).

Considera-se, porém, que a franquia nasceu nos EUA após a Guerra de Secessão (1860), como afirma Jorge Pereira Andrade:

“querem retomá-la à idade média, quando a Igreja Católica concedia autorização para que os senhores feudais agissem como coletores de impostos, contando que lhes pagasse por isso parte do recolhido”. “Tratava-se, no entanto, de uma atividade rudimentar, longe de ser como a franquia é hoje.” (CONTRATOS DE FRANQUIA E LEASING, 1995, p.15).

Nas palavras de Lina Fernandes (2000): “os industriais do Norte, para expandir seus negócios, celebravam contratos com os comerciantes das regiões Sul e Oeste, para que passassem a distribuir, através da venda, produtos ou marcas que possuíam”.

A franquia, como técnica de mercado, antes da Primeira Guerra Mundial, era utilizada pelo setor automotivo. A General Motors, a título de exemplificação, iniciou em 1889, o processo de expansão da sua rede de distribuição.

No entanto, o sistema, atualmente conhecido, expandiu-se após a Segunda Guerra Mundial, como uma forma de superar a crise sócia econômica.

O exemplo de maior sucesso foi da empresa Singer, em face de sua técnica de venda e transferência de Know-how aos franqueados. A partir daí, inúmeras empresas motivaram-se a adotar o mesmo sistema de negócios, entre elas, a General Motors (1898) e a Coca-Cola (1899).

No Brasil somente na segunda metade da década de 70, que se avolumaram as redes de franquia. Por volta de 1975, já existiam as franquias da Master Pizza, do Boticário e da Água de Cheiro.

O sistema de franquias passou por grandes evoluções nos últimos anos de forma a aprimorar a relação franqueado – franqueador.

A primeira geração foi caracterizada pela licença restrita do uso da marca e distribuição do produto com ou sem exclusividade; a segunda além dos direitos já consagrados pela primeira incluía também suporte mercadológico e operacional; por fim, a terceira geração na qual o franqueador concedia ao franqueado a licença restrita do uso da marca, os direitos de distribuição de produtos, serviços próprios ou de terceiros com exclusividade dentro de determinados limites territoriais, agregado a gestão operacional e mercadológica.

4.2 Conceito de Franquia

O sistema de franquia empresarial no Brasil é regulado pela Lei 8.955/94, que estabelece direito e obrigações entre franqueadores e franqueados dentro de um negócio jurídico conhecido como franchising. Trata-se da evolução da técnicas de mercado, característica marcante do mundo globalizado.

“Consiste na cessão de uma marca ao franqueado pelo franqueador, para utilização exclusiva em determinada área geográfica, prestação de serviços e treinamento de pessoal envolvendo fornecimento de máquinas e equipamentos pelo cedente”. (MAGALHÃES, 2005,p.183).

Para FRAN MARTINS, “é o contrato que liga uma pessoa a uma empresa, para que esta, mediante condições especiais, conceda a primeira o direito de comercializar marcas ou produtos de sua propriedade sem que, contudo, a esses sejam ligadas por vínculo de subordinação.” (MARTINS, FRAN,1990, p.578).

A franquia é um negócio jurídico dito complexo, envolvendo o licenciamento de uso de marca e organização empresarial. Este último envolve, normalmente, o contrato de *engineering* (projeto de *layout* do estabelecimento), o contrato de *management* (treinamento de funcionários, estruturação administrativa, métodos de trabalho, padrões, logística etc.) e, finalmente, o contrato de *marketing* (colocação do produto junto aos consumidores).

Seguindo o entendimento Nelson Abrão:

É um contrato pelo qual o titular de uma marca de indústria, comércio ou serviço (franqueador), concede seu uso a outro empresário (franqueado), posicionando em nível de distribuição, prestando-lhe assistência no que concerne aos meios e método para viabilizar a exploração dessa concessão, mediante o pagamento de uma entrada e um percentual sobre o volume dos negócios pelo franqueado. (ABRÃO, dez./1995. p. 27)

O artigo 2º da Lei 8.955, de 15 de dezembro de 1994, assim a define:

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.

Ao analisar o conceito supra percebe-se ser a franquia empresarial um complexo sistema, que envolve as atividades de distribuição de bens e serviços, suporte operacional e mercadológico. Ultrapassa o conceito de simples uso da marca.

4.3 Natureza Complexa

Pela análise do conceito de *franchising*, podemos deduzir que o contrato de franquias pode compreender a cessão da licença de uso de marca ou patente de um produto, a prestação de serviços, a distribuição de alguns bens, o suporte tecnológico e operacional, conforme estabelecido pelo franqueador e franqueado.

Caracteriza-se pela complexidade das atividades que o integram. Trata-se de um contrato consensual, oneroso, bilateral, de execução continuada e atípico; consensual em virtude de ser a declaração de vontade o elemento obrigacional entre as partes; *oneroso*, já que, sob o ponto de vista econômico, ambas as partes têm ganhado e perdas; *bilateral*, vez que, além da vontade de ambas as partes, o contrato também lhes gera obrigações, e não apenas a uma delas; *de execução continuada*, pois não se exaure com uma única prestação, mas com prestações sucessivas. O fato da Lei 8.955/94 disciplinar alguns aspectos da franquia não tornaram o contrato típico, especialmente porque se rege pelas cláusulas estipuladas pelas partes.

No enfoque de Fran Martins (1990) o contrato de franquia é um produto híbrido de outros contratos, mas que possui autonomia. Explica que:

A prestação de serviços é feita pelo franqueador ao franqueado, possibilitando a esse a venda de produtos que tragam a marca daquele. A distribuição é tarefa do franqueado, que se caracteriza na comercialização do produto. Os dois contratos agem conjuntamente, donde ser a junção de suas normas que dá ao contrato a característica de franquia. (MARTINS,FRAN,1990, p.490).

Orlando Gomes (1995), afirma ser o contrato de franquia uma “figura autônoma”, mas “que se aproxima da concessão exclusiva, da distribuição, do fornecimento e da prestação de serviços”.

O autor ainda enfatiza que esta espécie de contrato é formada pela junção de elementos de contratos distintos. É um contrato misto, ou seja, “que resulta da combinação de elementos de diferentes contratos, formando nova espécie contratual não esquematiza na lei”.

Justen Filho observa: “não é possível concentrar o enfoque do contrato de franquia no ângulo da cessão da marca ou na questão da transferência da tecnologia ou na promessa de contratos futuros A franquia se constrói pela soma desses diversos ângulos”(JUSTEN FILHO,1997,p.250).

O próprio STJ considerou complexa a natureza do contrato:

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. Incompetência do STJ (Agravo Regimental no Recurso Especial 953840/RJ. Relator: Ministro Luiz Fux).

Em face de complexidade do contrato se torna difícil à dissociação das inúmeras prestações que o compõem, pois, há conjugação das obrigações de dar, fazer e não fazer.

4.4 Atividades-meio dos Contratos de Franquia

O contrato de franquia tem por objetivo a exploração de um produto ou marca devidamente registrado pelo franqueador. Entretanto, para a consecução deste fim é necessário que o franqueador exerça inúmeras atividades intermediárias, que irão variar de acordo com cada contrato.

Utilizando-se dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2006)

“Para tanto o franqueador presta uma espécie de assistência técnica, sendo fixada em cada contrato e pode consistir, por exemplo, em (i) assistência técnica em relação ao bom funcionamento de aparelhos;(ii)colaboração em publicidade;(iii) auxílio contábil,relativo à adoção de determinada espécie de escrituração;(iv) instruções e treinamento voltados ao exercício da atividade franqueada,dentre outros’.

Ressalta-se que o legislador brasileiro na Lei nº 8.955/1994, artigo 2º, ao disciplinar os contratos de franchising, abrangeu a cessão de direito de uso de marca ou patente e, eventualmente, o direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador.

As atividades concebidas para o desenvolvimento da cessão de direito de uso da marca ou produto, não possuem um fim em si mesmas.

5 INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ISS

O estudo dos contratos de franquias no entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2006) pode ser analisado sob dois ângulos, quais sejam: “um interno e outro externo Isso porque, durante a realização do franchising ocorrem duas relações jurídicas a saber: uma interna, entre franqueador e franqueado; e outra externa, entre franqueado e consumidor. Porém o que nos interessa para análise ,é a relação interna

A Lei Complementar 116/03, define como fato gerador para incidência do ISS, a prestação de serviços, entendida como uma obrigação de fazer. Porém, o que se observa, é uma limitação ao conceito de “serviços de qualquer natureza” preceituado no artigo 156, III da Constituição da República.

Como se sabe norma infraconstitucional não pode limitar os dispositivos Constitucionais, sem estar passível do vício de inconstitucionalidade.

Deste modo, a lei nº116/03 ao restringir o aspecto material de incidência do ISS, limita a competência tributária outorgada pela constituição aos municípios. Assim os contratos de franquia não podem constituir hipótese de incidência desta exação tributária.

A fim de evitar a não tributação de algumas atividades, o ideal seria uma alteração na referida lei complementar, de modo que esteja condizente com a sua finalidade. Desta maneira, ao regular os serviços que seriam tributados pelo ISS, a Lei Complementar deveria abarcar o conceito de serviço como utilidade, pois como demonstrado o conceito de obrigação de fazer é insuficiente para a devida conceituação.

Nas lições de Marco Aurélio Greco (2000) “Utilizar o conceito de serviço” (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é, também, deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado.

Verifica-se que os contratos de franquia se caracterizam pela complexidade, podendo compreender a cessão da licença de uso de marca de um produto, a prestação de serviços e a distribuição de alguns bens, conforme estabelecido pelo franqueador e franqueado.

Sob este aspecto também não seria possível a tributação do Franchising, porque a Lei Complementar se refere apenas como fato gerador da obrigação tributária, a prestação de serviços.

Neste sentido, Paulo de Barros acrescenta que: “(...) o contrato de franquia como um todo, não se identifica com a prestação de serviços”. Ainda que a cessão de direito venha acompanhada pela execução de algumas atividades, como normalmente ocorre com as franquias, tal fator não altera sua natureza jurídica de “contrato complexo” (...)

Corroborando com este entendimento cita-se o Recurso Especial nº 222.246/MG: “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”.

Semelhante entendimento foi empregado por esse Egrégio Tribunal no Recurso Especial nº 221.577 MG cuja ementa transcrevo:

TRIBUTÁRIO. ISS. "FRANCHISING". 1. Franquia empresarial está conceituada no art. 2º, da Lei nº 8.955/94. 2. O referido contrato é formado pelos seguintes elementos: distribuição, colaboração recíproca, preço, concessão de autorizações e licenças, independência, métodos e assistência técnica permanente, exclusividade e contrato mercantil (Adalberto Simão Filho, "Franchising", SP, 3ª ed. Atlas, 1988, pp. 33/55). 3. Compreende-se dos elementos supra que o referido contrato é formado por três tipos de relações jurídicas: licença para uso da marca do franqueador pelo franqueado; assistência técnica a ser prestada pelo franqueador ao franqueado; a promessa e as condições de fornecimento dos bens que serão comercializados, assim como, se feitas pelo franqueador ou por terceiros indicados ou credenciados por este (Glória Cardoso de Almeida Cruz, em "Franchising", Forense, 2ª ed.). 4. É, portanto, contrato de natureza complexa, afastando-se da caracterização de prestação de serviço. 5. ISS não devido em contrato de franquia. Ausência de previsão legal. 6. Recurso da empresa provido por maioria.

6 DA NÃO TRIBUTAÇÃO PELO ISS DAS ATIVIDADES-MEIO

Para se verificar a possível incidência tributária pelo ISS, devemos analisar a atividade-fim do contrato de franquia, ou seja, a cessão de direito de uso de uma marca ou produto; as etapas intermediárias, também denominadas atividades meio, não são de relevância, visto que, sua importância apenas está adstrita a concretização do objetivo final.

Nas observações de Paulo de Barros Carvalho(2006, p. 14):

(...) Entre a atividade-fim e a atividade-meio estabelece-se um nexo indissociável, ficando esta a serviço daquela, objeto principal da contratação é o que se verifica nos contratos de franquia: para se alcançar o propósito pretendido, caracterizado pela exploração de determinada marca ou produto por pessoa diversa de seu titular, são realizadas uma série de ações que o circundam e viabilizam. A assistência técnica prestada pelo franqueador, considerada em toda sua amplitude, é mera atividade-meio, ou seja, condição para que a exploração da marca ou produto se aperfeiçoe apropriadamente.

O que interessa para efeitos de tributação nesta espécie de contrato, é justamente o objeto principal da relação entre franqueador e franqueado.

Nas lições de Aires Barreto:

Não se pode decompor um serviço- porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal -nas várias ações-meio que o integram, pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em desconsideração à hipótese de incidência do ISS.(FERNANDINHO,AIRES,nº66 ,p.115).

O STJ corrobora com mesmo entendimento:

"Esta Corte Superior já assentou o entendimento de que não incide o ISS em contrato de franquia, visto não se tratar de simples prestação de serviço, ao revés, cuida-se de contrato de natureza complexa, que não consta do rol das atividades especificadas pela Lei n.º 8.955/94). (REsp;739500/DF 2005/0055274,Relator Ministro Teori Albino data de julgamento: 05/06/2007)

A exploração da marca ou do produto é atividade fim. Todas as outras atividades, como assistência técnica, contábil, assessoramento em marketing, entre outras, são intermediárias. Sendo assim, não há que esse falar em tributação das atividades-meio.

6.1 Inexistência da Base de Cálculo para Fins de Tributação das Atividades-Meio

A Lei Complementar nº116/03, assim como o Decreto-Lei nº 406/68 definem que a base de cálculo do imposto municipal incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza é "o preço do serviço".

Conforme assevera José Eduardo Soares de Almeida (2008): A base de cálculo constitui o aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, tendo a virtude de qualificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Ainda sobre o tema Paulo de Barros Carvalho(2006) assevera: a base de cálculo, estando estritamente relacionada ao fato jurídico tributário, deve, necessariamente, confirmá-lo e medi-lo, para que estejamos diante de tributação na forma preceituada pela Constituição da República.

Deste modo compreendemos ser a base de cálculo, de fundamental relevância para mensurar o fato impositivo.

Correlacionando essas considerações com os contratos de franquia, verificamos a impossibilidade de exigência da exação municipal. Entre os argumentos que embasam tal afirmação, destaca-se a natureza complexa do contrato, em que se conjugam a cessão de direitos, com atividades intermediárias que a instrumentalizam. Essas atividades-meio não podem ser dissociadas, sob pena de “desnaturar o contrato”. Se considerarmos válida, para fins de argumentação, a dissociação de uma atividade-meio do contrato de franquia, seria impossível determinar a base de cálculo, tendo em vista a inexistência de remuneração específica para tais obrigações.

No contrato de franquia, a cessão de direito de uso da marca ou produto é elemento entrelaçado a uma série de deveres de ambas as partes, formando conjunto de obrigações contratuais tanto para franqueador como para franqueado. É exatamente esse conjunto, representando toda a estrutura da atividade empresarial, o objeto da franquia.

Assim, as atividades-meio não podem integrar a materialidade da hipótese de incidência do ISS, haja vista, ser impossível a individualização de todas as obrigações inerentes ao contrato de franquia.

7. CONCLUSÃO

Na vigência do Decreto-Lei nº406/68 era muito comum a cobrança de ISS sobre os contratos de franquia mesmo na carência dos aspectos formal e material.

Com a edição da Lei complementar nº116/03 esperava-se que a inadequação da cobrança do tributo fosse superada. Entretanto, o legislador interpretou de forma diversa, incluiu o sistema de franquias entre as hipóteses de serviços tributáveis pelo ISS. Assim, a Lei complementar nº 116, editada em 31 de julho de 2003, inseriu no rol de serviços tributáveis pelo ISS, a franquia (item 17.08 da lista anexa à lei).

Nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição da República, os Municípios possuem competência para instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não compreendidos na competência estadual, definidos em lei complementar. Deste modo não são passíveis de tributação, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação (artigo 155, II do mesmo diploma legal).

A Lei complementar nº 116/03, por sua vez, define como fato gerador do ISS, “a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Constata-se que a referida lei limitou competência tributária dos Municípios, visto que, a Constituição se refere a “serviços de qualquer natureza” e não somente a prestação de serviços.

O conceito de serviço não deve estar adstrito á ideia de obrigação de fazer. Pois esta ,como vimos, é insuficiente para a conceituação. do citado termo Assim, expressão serviço, deve estar

associada ao fundamento de ser uma utilidade, pois amplia o rol de atividades tributáveis pelo ISS

Em razão do exposto, constata-se que diante da limitação da competência constitucional pela lei nº116/2003, não é passível de tributação os contratos de franquia. Para que estas atividades pudessem ser alvo de tributação pela exação em análise, a Lei Complementar deveria ser alterada, a fim de compatibilizar seu conteúdo com a norma constitucional.

Associado a este argumento, está o fato, de ser os contratos de *franchising*, de natureza complexa, podendo compreender a cessão da licença de uso de marca de um produto, a prestação de serviços e a distribuição de alguns bens, conforme estabelecido pelo franqueador e franqueado. Deste modo, a tributação com base apenas na prestação de serviço seria incabível, em face, de ter esta espécie contratual “natureza híbrida”.

De mesmo modo, seria incabível a tributação das atividades-meio, por serem elementos indissociáveis da atividade principal. A tributação deve recair sobre a atividade principal, comumente identificada como cessão do direito de uso de marca ou produto e não das atividades necessárias a implantação, manutenção ou desenvolvimento do *franchising*.

As atividades meio não comportam individualização, não são contratos autônomos que comportam a fixação do preço de serviço, deste modo está ausente o elemento primordial da base de cálculo.

Face ao exposto, concluímos não ser possível a tributação dos contratos de franquia, bem como das atividades-meio que o integram.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nelson. **A Lei da Franquia Empresarial** (n. 8.955 de 15.12.1994). Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 84, v. 722, p. 25-39, dez. 1995. P. 27

ANDRADE, Jorge Pereira. **Contratos de Franquia e Leasing**. 3. Ed. rev. atual. São Paulo: Atlas, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1996. (Coleção de estudos de direito tributário).

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª. ed., atualizada. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do Texto à Norma**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. “ISS – atividade-meio e serviço-fim”. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 5, São Paulo: Dialética.

BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**, São Paulo, Dialética, 2003.

BEVILÁQUIA, Clóvis. **Código Civil Comentado**. Vol. IV Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1943.

BRASIL. Tribunal de Justiça. “**TRIBUTÁRIO**”. **ISS. Franchising**. Decreto-Lei nº406/68. Lei nº 8.955/94. Recurso Especial nº 222.246/MG. Disponível em:<<http://WWW.stj.gov.br/portal-stj/publicação/engine.wsp?tmp.area=43>> Acesso em: 21 Nov.2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça. “**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. Serviços de Desdobramento e Beneficiamento — Corte, Recorte e/ou Polimento —, Sob Encomenda (Atividade-Fim do Prestador), de Bloco e/ou Chapa de Granito e Mármore (de propriedade de terceiro).** Recurso Especial nº 1097249. DJe 26/11/2009 Decisão: 03/11/2009 Relatora: Ministra Denise Arruda.

Disponível em:<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=resp+1097249&b=ACOR> Acesso em: 29 Nov.2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça. “**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO**. Prestação De Serviço por Encomenda. ISSQN Incidência DJe 21/06/2010RDDT vol. 181 p. 205 Decisão: 06/05/2010Relator: Ministro Hermam Benjamin. Disponível em:<http://www.stj.jus.br/scon/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=resumo&livre=agravo+regimental+1279303&b=acor> Acesso em: 21 Nov.2010.

BRASIL. Senado Federal. Lei Complementar 116/03. Disponível em <http://www.senado.gov.br/> Acesso em: 21 Nov.2010

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. rev., ampl.. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não-incidência do ISS sobre atividade de franquia (Franchising)**. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v.9, n.49, p.5-19, maio./jun.2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**, Teoria Geral das Obrigações. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERNANDES, Lina. **Do Contrato de Franquia**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

FILHO, Adalberto Simão. **Franchising**, São Paulo, 3 ed., Atlas, 1998, p. 36-42.

FIUZA, César. **Direito Civil**: curso completo. 10.ed.revista, atualizada e ampliada. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. 1112p.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária - ICMS e ISSQN**: os novos conceitos de mercadoria e serviço. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Atualização e notas de Humberto Theodoro Júnior. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

KFOURI JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Concessão de Serviços Públicos**- comentários às Leis 8.987 e 9.074 de 1995. São Paulo: Dialética ,1997.

LIMA, Eduardo Amorim de. **Da não-incidência do ISS sobre o Franchising** - análise da questão à luz da Lei Complementar nº 116/03. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 102, p. 54-61, mar. 2004.

Machado, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores ,24ªed.2004,p.511.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**.14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. **ISS: Aspectos Teóricos e Práticos**. São Paulo, 5ªed.Dialética,2008.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**.Vol.4.Direito das obrigações.22.ed.1988.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais,1984.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC Minas de normalização**: normas da ABNT para apresentação de projetos de pesquisa. Belo Horizonte, 2010. Disponível em <<http://www.pucminas.br/biblioteca/>>. Acesso em: 10 Nov.2010.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. 30.ed., vol.2, São Paulo:Saraiva,2002.