

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Não-incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (*Franchising*)

Paulo de Barros Carvalho

Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e da Universidade de São Paulo.

Resumo

O presente trabalho objetiva analisar a possibilidade de exigência do Imposto sobre Serviços - ISS em relação às prestações decorrentes do contrato de franquia e das atividades-meio que o integram, à luz da legislação anterior (Decreto-Lei nº 406/68 e alterações) e da nova disciplina do imposto municipal, introduzida pela Lei Complementar nº 116/03. Para tanto, partimos da norma que confere competência tributária aos Municípios, identificando o conceito constitucional de serviço tributável e a correspondente base de cálculo. Firmadas essas premissas e tendo em vista as peculiaridades inerentes aos contratos de franquia, tecemos considerações acerca da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre os valores recebidos a título de remuneração desses contratos.

Abstract

This paper is aimed at analyzing the possibility of Service Occupation Tax (ISS) requirement in respect to the installments resulting from the franchise agreement and its ancillary activities, based on the previous legislation (Decree-Law nº 406/68 and modifications) and on the new discipline of the municipal tax, introduced by the Complementary Law nº 116/03. Therefore, we start from the rule that grants tax jurisdiction to the municipalities, identifying the constitutional concept of taxable service and the corresponding tax calculation basis. On the strength of these premises and considering the intrinsic peculiarities of the franchise agreement, we discuss the unconstitutionality of the Service Occupation Tax (ISS) incidence over the values received as remuneration for these agreements.

1. Considerações Introdutórias: Delimitação do Problema

Conquanto inexistisse previsão legal das atividades de franquia na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87, os Municípios e o Distrito Federal vinham, de longa data, exigindo o pagamento do ISS das empresas franqueadoras. A imposição de recolhimento desse imposto ocorria mediante (i) introdução de dispositivos nas legislações municipais, estendendo o conceito de locação de bens móveis para albergar a atividade de franquia; (ii) iniciativa equivocada das empresas franqueadoras, que se cadastravam como contribuintes do imposto perante as Administrações Municipais; e (iii) tributação individualizada de prestações acessórias e complementares à licença ou cessão de uso da marca.

A Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2003, dentre as diversas alterações promovidas no Decreto-Lei n° 406/68, veiculou nova lista de serviços tributáveis pelo ISS, incluindo a franquia e atividades necessárias à sua consecução como serviços sujeitos à incidência do imposto municipal. Nesse sentido, houve a inserção das rubricas *licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação* (item 1.05), *serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres* (item 03), *cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda* (item 3.02), *serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza* (item 08) e *franquia (franchising)* (item 17.08), com o que a Lei Complementar n° 116/03 expressamente teria autorizado os Municípios e o Distrito Federal a tributarem o franqueamento e suas atividades-meio.

Diante da complexidade do tema, o presente trabalho objetiva examinar a possibilidade de tributação, pelo ISS, das prestações decorrentes do contrato de franquia e das atividades-meio que o integram, à luz da legislação anterior (Decreto-Lei n° 406/68 e alterações) e da nova disciplina do imposto municipal, introduzida pela Lei Complementar n° 116/03.

2. Modelo Constitucional para a Regra-matriz do ISS

O Imposto sobre Serviços (ISS), de competência municipal, encontra o arquétipo de seu critério material previamente referido no Estatuto Maior. É o que se depreende da leitura do art. 156, III, o qual dispõe competir aos Municípios instituir impostos sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Preenchendo o arranjo sintático da regra-matriz de incidência tributária com a linguagem do direito positivo, vale dizer, saturando as variáveis lógicas com o conteúdo semântico constitucionalmente previsto, podemos construir a seguinte norma-padrão do ISS:

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:* Município¹; *sujeito passivo:* prestador do serviço;
- *critério quantitativo: base de cálculo:* preço do serviço; *alíquota:* aquela prevista na legislação do imposto.

Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência é fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência

¹ Impende consignar que o Distrito Federal também é competente para instituir os impostos municipais, conforme disposto no art. 32, parágrafo 1° e no art. 147 do Texto Constitucional.

factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra-matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse esquema normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando elucidar questões jurídicas, mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o texto constitucional.

2.1. Critério material da regra-matriz do ISS e o conceito constitucional de serviço tributável

Critério material é 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 espaço, acompanhadas do relato pela linguagem prevista no ordenamento, acarretará o fenômeno da percussão tributária. No caso do ISS, esse núcleo é representado pelo verbo “prestar”, acompanhado do complemento “serviços de qualquer natureza”, fazendo-se necessário consignar que referida locução não engloba os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por expressa previsão do art. 156, III, da Carta Magna, bem como por integrarem âmbito de competência dos Estados e Distrito Federal, nos termos do art. 155, II, desse mesmo diploma normativo.

Examinando o conteúdo da expressão “serviços de qualquer natureza”, empregada pelo constituinte para fins de incidência desse gravame, percebe-se, desde logo, que o conceito de “prestação de serviço”, nos termos da previsão constitucional, não coincide com o sentido que lhe é comumente atribuído no domínio da linguagem ordinária. Na dimensão de significado daquela frase não se incluem: (a) o serviço público, tendo em vista ser ele abrangido pela imunidade (art. 150, IV, “a”, da Carta Fundamental); (b) o trabalho realizado para si próprio, despido que é de conteúdo econômico; e (c) o trabalho efetuado em relação de subordinação, abrangido pelo vínculo empregatício.

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 a outra pessoa (tomador), a qual remunera o prestador (preço do serviço). Prestar serviços é atividade irreflexiva, reivindicando, em sua composição, o caráter da bilateralidade. Em vista disso, torna-se invariavelmente necessária a existência de duas pessoas diversas, na condição de prestador e de tomador, não podendo cogitar-se de alguém que preste serviço a si mesmo. E mais, é imprescindível que o contrato bilateral tenha conteúdo econômico, fixando-se um “preço” em contraprestação à utilidade imaterial fornecida pelo prestador. A necessidade de que a prestação de serviço seja remunerada, apresentando, assim, conteúdo econômico, é decorrência direta do princípio da capacidade contributiva. Com efeito, a hipótese tributária de qualquer exação deve descrever fato realizado por pessoa que manifeste, objetivamente, riqueza. Ao recortar, no plano da realidade social, aqueles fatos que julga de porte adequado para fazerem nascer a obrigação tributária, o legislador deve sair à procura de acontecimentos passíveis de serem medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurí-

dico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. É evidente que de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial jamais se conseguirão cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, um valor em dinheiro.

A mais desse fator, 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. Só será possível a incidência do ISS se houver um negócio jurídico mediante o qual uma das partes se obrigue a praticar certa atividade, de natureza física ou intelectual, recebendo, em troca, remuneração. Por outro ângulo, 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, de alguma coisa que já existe.

2.2. A base de cálculo do ISS

Conforme ficou assentado, para isolar a regra-matriz de incidência é preciso aludir aos critérios material, espacial e temporal, na proposição hipótese, e aos aspectos pessoal e quantitativo, na proposição tese. Dentre tais elementos, interessam, para a precisa identificação do fato sobre o qual incidirá o tributo, não apenas o material, mas também, e principalmente, o quantitativo. Isso porque, enquanto o primeiro é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento, descrevendo abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular, o segundo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso. Nesses critérios é que se encontra o feixe de preceitos demarcadores dos chamados “traços da enunciação”, ou seja, o conjunto dos elementos que o editor da norma julgou relevantes para produzir o acontecimento tributado.

Nota-se, pelo que foi exposto, a inaptidão da hipótese para, sozinha, dizer qualquer coisa de definitivo sobre a estrutura intrínseca do evento a ser colhido pela incidência. Para identificarmos os verdadeiros contornos do fato tributável, necessário se faz consultar a base de cálculo. Esta é a grandeza instituída no conseqüente 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.

Partindo de tais considerações, concluo serem três as funções da base de cálculo: (a) função mensuradora, por competir-lhe medir as proporções reais do fato; (b) função objetiva, em virtude de compor a específica determinação do débito; e (c) função comparativa, por confirmar, infirmar ou afirmar o adequado elemento material do antecedente normativo.

Ao conferir possibilidade legiferante às pessoas políticas, no campo tributário, o constituinte reporta-se a determinados eventos, atribuindo ao legislador ordinário o pormenorizado esboço estrutural da hipótese e da consequência normativa. Delineados os contornos genéricos do acontecimento, incumbe ao político fixar a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo, escolhendo, dentre os atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá como suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro fator, denominado alíquota, desde que, naturalmente, o predicado factual eleito seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do acontecimento.

Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou objeto da conduta, devendo o legislador cingir-se às manifestações exteriores que sirvam como índice avaliativo da materialidade. No caso do ISS, cujo critério material consiste em “prestar serviços de qualquer natureza”, a base de cálculo não pode ser outra que não o *preço desse serviço*, pois é esse elemento que exterioriza a grandeza do fato descrito no antecedente normativo.

3. Características Peculiares aos Contratos de Franquia

O contrato de franquia teve origem nos Estados Unidos, como técnica de comercialização para incentivar e facilitar a venda de certos produtos. Esse novo método de distribuição e comercialização, baseado fundamentalmente na concessão de uma marca para ser explorada por terceiros, teve grande sucesso, logo passando a ser adotado nos países europeus e, atualmente, empregado no Brasil em larga escala.

Diante do crescente número de contratos de franquia existentes no País, foi editada a Lei nº 8.955/94, disciplinando a matéria e prescrevendo, em seu art. 2º, a definição do conceito de franquia empresarial, nos seguintes termos:

“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.”

Consiste a franquia em um contrato que liga uma pessoa jurídica a outra, autorizando uma delas (o franqueado) a usufruir do 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. Na definição empreendida por Waldírio Bulgarelli², franquia é “a operação pela qual um comerciante, titular de uma marca comum, cede seu uso, num setor geográfico definido, a outro comerciante”.

Na maioria das vezes, entretanto, além da autorização para o uso de determinada marca, o franqueado recebe do franqueador assistência técnica e orientação necessárias ao bom desenvolvimento da atividade empresarial objeto de franquia, sempre visando à manutenção da qualidade e reconhecimento comercial do produto franqueado. Nesse caso, determinado empresário concede a outro o direito de usar sua marca em troca de remuneração, comprometendo-se a prestar assistência técnica necessária à continuidade da atividade relacionada à marca cujo uso foi objeto da cessão, como bem esclarece Fran Martins³:

“Consiste a franquia na concessão a uma determinada pessoa, que se constitui em empresa, de marcas de produtos, devidamente registradas, já perfeitamente conhecidas do público e aceitas por sua qualidade, seu preço etc.

² *Contratos Mercantis*, 6ª ed., São Paulo: Atlas, 1991, p. 500.

³ *Contratos e Obrigações Comerciais*, 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 577.

O franqueador (*franchisor*), além de oferecer a distribuição dos produtos, também assegura assistência técnica e informações continuadas sobre o modo de comercializá-los.”

Nota-se que o fim do contrato de franquia é possibilitar a terceiros a exploração de uma marca ou produto, usufruindo, o franqueado, de todos os benefícios a ela inerentes, tais como a experiência empresarial do franqueador, os efeitos de sua publicidade e reconhecimento no mercado. Essa espécie de contrato envolve elementos jurídicos, como marcas e títulos de estabelecimentos, assim como os sinais exteriores indispensáveis à sua identificação pelos consumidores, tais quais padrões visuais, decoração, uniformes, modo de atendimento e de exercício da atividade empresarial.

A franquia pode apresentar-se em três modalidades: (i) franquia industrial, também denominada *franchising* de produção, em que o franqueador se compromete a auxiliar na implantação de uma unidade industrial para o franqueado, cedendo-lhe o direito de usar marca de sua titularidade e transmitindo-lhe conhecimentos tecnológicos; (ii) franquia de comércio ou distribuição, consistente no desenvolvimento de lojas de aspectos semelhantes, com o objetivo de vender artigos de determinada marca, cujo direito de uso é cedido; e (iii) franquia de serviços, onde o franqueado, empregando a marca cedida pelo franqueador, oferece a prestação de determinados serviços. Em todas essas hipóteses, a cessão do direito da marca costuma vir acompanhada por assistência técnica na organização, gerenciamento e administração do negócio franqueado. O franqueador, por sua vez, tem direito a uma remuneração, a qual se constitui, geralmente, por uma taxa inicial, designada de franquia, e por *royalties* mensais, correspondentes a percentuais aplicados sobre o faturamento do franqueado.

A franquia é composta por diversas obrigações, indissociáveis entre si. Não se trata de mera soma ou justaposição de contratos diversos, autônomos e independentes. Ao contrário, é exatamente o entrelaçamento de distintos deveres e correspondentes direitos, na formação de um contrato uno, que caracteriza a franquia. É o chamado “contrato complexo”, onde o objetivo que se pretende alcançar só pode ser obtido pela conjugação de várias cláusulas obrigacionais, com conteúdos concernentes a diferentes prestações.

Qualquer tentativa de dissociação das parcelas contratadas acabaria por desnaturar o contrato, pois a franquia não se confunde com simples cumulação de contratos, cada qual com individualidade própria. No plexo de deveres impostos a franqueador e franqueado, as avenças são interligadas e dependentes umas das outras: a cessão do uso da marca é indissociável da transferência de tecnologia, da assistência técnica e demais pactos constantes do ajuste, incumbindo a ambas as partes sua execução, de forma integral. Eis por que os diversos deveres inerentes ao contrato de franquia não podem ser desmembrados para fins de consideração jurídica, inclusive tributária.

3.1. Atividades-meio dos contratos de franquia

Como procurei deixar claro, o contrato de franquia objetiva possibilitar que terceiros explorem um produto ou marca, conferindo-se ao franqueado benefícios decorrentes da experiência, qualidade e publicidade do franqueador. Para tanto, o franqueador presta uma espécie de assistência técnica, sendo fixada em cada

contrato e podendo consistir, por exemplo, na (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. Tais são atividades exercidas como instrumentos que viabilizam o contrato de franquia. Não têm um fim em si mesmas, estando voltadas, unicamente, ao implemento da cessão do direito de uso da marca franqueada. São, portanto, *atividades-meio*, cujo escopo é ver realizado o franqueamento, seu objetivo último.

O objeto da franquia é a exploração de marca ou produto devidamente registrado pelo franqueador. Essa é a finalidade do contrato de *franchising*. Outras obrigações acordadas, consistentes em atividades intermediárias, necessárias à boa implantação do empreendimento e sua regular manutenção, são atividades-meio e não podem ser consideradas prestações autônomas.

Acerca do tema, convém registrar que o legislador brasileiro, ao disciplinar o contrato de franquia (Lei nº 8.955/94), considerou-o em sua unidade, abrangendo a cessão do 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 (art. 2º). E prescreveu, no art. 3º, XII, “a” a “g”, o dever do franqueador de indicar o que é efetivamente oferecido ao franqueado para a apropriada implantação e desenvolvimento da franquia, tais como: (a) supervisão de rede; (b) serviços de orientação e outros prestados ao franqueado; (c) treinamento do franqueado; (d) treinamento dos funcionários do franqueado; (e) manuais de franquia; (f) auxílio na análise e escolha do ponto para instalação da franquia; (g) *layout* e padrões arquitetônicos nas instalações do franqueado. Todas, prestações concebidas para o melhor desempenho e nível qualitativo da exploração da marca ou produto franqueado.

4. Inconstitucionalidade da Tributação dos Contratos de Franquia pelo ISS

Para fins de tributação, o estudo dos contratos de franquia pode ser efetuado em dois ângulos: interno, um e externo, o outro. Isso porque, durante a execução dessa espécie de contrato, surgem dois tipos de relação jurídica: (i) uma interna, entre franqueador e franqueado; (ii) outra externa, entre franqueado e consumidor. Obviamente, no âmbito da relação externa ao contrato de franquia, o tipo da atividade exercida vai definir o tributo exigível: se compra e venda, ICMS; se serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, ICMS; se prestação de outros serviços, ISS. É o vínculo interno ao contrato de franquia, contudo, aquilo que nos interessa examinar neste momento.

Trata-se, como anotei, de contrato que tem por objeto a cessão do direito de uso de marca ou produto, juntamente com a tecnologia e assistência técnica necessária ao desempenho da atividade empresarial franqueada. Sua natureza é complexa, híbrida, não se enquadrando no conceito de serviço, imprescindível à incidência do ISS.

“Serviço” é obrigação de “fazer”, consistente em um comportamento humano, material ou imaterial, em benefício de outrem. Ao distinguir as obrigações de “dar” e de “fazer”, Clóvis Bevilacqua⁴ esclarece que a primeira

⁴ *Código Civil Comentado*, vol. IV, Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1943, art. 863 (grifos meus).

“consiste na entrega de uma coisa móvel ou imóvel, para a constituição de um direito real (venda, doação etc.), a *concessão de uso* (empréstimo, locação), 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.”

Fica sobremodo evidenciada a imprescindibilidade de um trabalho físico ou intelectual para que se tenha configurada a “prestação de serviço”, critério material da hipótese de incidência do ISS. A “cessão de direitos”, por seu turno, não se enquadra em tal conceito, uma vez que, ao se caracterizar como entrega de marca ou produto para uso de terceiros, independe de esforço humano. Logo, inadmissível sua tributação pelo imposto municipal incidente sobre serviços.

Não bastassem esses robustos argumentos, convém ainda recordar 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 nas franquias, tal fator não altera sua natureza jurídica de “contrato complexo”, que se utiliza de prestações variadas para atingir o objetivo último, consistente na cessão de direito. Esse tem sido o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, o qual, nos autos do Recurso Especial n° 222.246-MG⁵, decidiu: “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 linha de raciocínio foi empregada por esse E. Tribunal ao julgar o Recurso Especial n° 221.577-MG⁶, cuja ementa permito-me transcrever:

“Tributário. ISS. ‘Franchising’.

1. Franquia empresarial está conceituada no art. 2º, da Lei n° 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 de 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.”

⁵ 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, *DJ* de 04/09/2000, p. 123.

⁶ 1ª Turma, Rel. do Acórdão Min. José Delgado, *DJ* de 03/04/2000, p. 117.

Tendo em vista que o contrato de franquia é de natureza complexa, diversa daquela inerente às obrigações de fazer, e considerando que seu objetivo principal é a cessão de direitos, onde inexiste o trabalho humano imprescindível às prestações de serviços, inadmissível a exigência do ISS relativamente à remuneração recebida pelo franqueador.

5. Impossibilidade de Tributação, pelo ISS, das Atividades-meio Necessárias à Consecução de Franquia

As atividades desenvolvidas como requisito para a realização de outra utilidade qualquer são *atividades-meio*, ao passo que os atos praticados como fim, acarretando, por si só, uma vantagem material ou imaterial colocada à disposição de outrem, configuram *atividades-fim*. Apenas a segunda espécie (atividade-fim) deve ser examinada para o escopo de possível tributação, pois as diversas etapas necessárias à sua concretização não caracterizam prestação de serviços a terceiros.

O alvo da tributação deve limitar-se ao objeto final da contratação, não às suas etapas ou tarefas intermediárias. Muitas vezes, para atingir a finalidade almejada, são requeridas atividades de planejamento, organização, administração, assistência técnica, dentre outras, conquanto esse não seja o objetivo contratualmente perseguido. Entre atividade-fim e 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. Inaceitável, por conseguinte, seja ela alcançada pela incidência do imposto sobre serviços.

Para que não parem dúvidas sobre o assunto, imaginemos a singela hipótese de uma operação mercantil em que o vendedor do bem o embala para presente. Temos, aí, uma prestação de serviço (realizar o empacotamento de um bem) ligada a um contrato de compra e venda. Seria cabível, então, a exigência de ISS sobre a atividade de embalagem? Obviamente, não! O fim da contratação, no caso, é a aquisição de mercadoria, sendo esse o fato jurídico susceptível de tributação pelo imposto correspondente (ICMS). A iniciativa de embrulhar para presente não passa de atividade-meio, executada para que a operação mercantil se aperfeiçoe com determinado padrão de qualidade e satisfação do adquirente, sendo inadmissível tomá-lo como fato tributável. O mesmo se pode dizer, por exemplo, do serviço praticado por empresas de mudança, entre Municípios distintos: o prestador do serviço de transporte organiza os bens a serem transportados, encaixotando-os para, em momento adequado, levá-los ao seu destino. É evidente que, sendo o transporte dos bens de um Município para outro o fim da contratação, somente ele consubstancia o fato a ser tributado, sujeitando-se à incidência do ICMS, nos termos previstos constitucionalmente. Também aqui o serviço de organização e encaixotamento dos objetos que serão trasladados é mera atividade-meio, não sujeita a qualquer espécie de tributação.

Nos contratos de franquia, a situação é semelhante. A exploração da marca ou produto é objeto principal da contratação, atividade-fim. A assistência técnica

faz-se necessária apenas como meio que possibilita a realização daquele objetivo. Os serviços de orientação, treinamento, supervisão, publicidade etc., realizados pelos franqueadores aos franqueados, não possuem um fim em si mesmos. Sua execução tem por finalidade, unicamente, implementar a cessão de direitos, para que a marca ou produto explorado tenha assegurado seu nível de qualidade e renome no mercado.

Tal situação é muito bem explicada pela Teoria das Relações, subcapítulo da Lógica dos Predicados, mais precisamente conhecido pelo título “Lógica dos Predicados Poliádicos”. Estuda-se nela o cálculo das relações, isto é, o conjunto das operações possíveis entre relações dadas. Interessa-nos, no presente caso, a “inclusão de relações”. Uma relação está incluída em outra se, e somente se, instaurando a primeira entre dois indivíduos, a segunda, inevitavelmente, também ocorrer. Esclarece Helmut Seiffert⁷ que a relação de classe inclusiva dá-se quando uma classe “A” contém totalmente uma classe “B”. Nesse caso, todo elemento de “B” é também elemento de “A”, posto que “A” inclui “B”.

Fazendo incidir tais noções ao presente estudo, observa-se que os serviços de assistência técnica, tais como supervisão de rede, orientação, organização, treinamento e publicidade, encontram-se incluídos na atividade de franquia, visto que imprescindíveis à implantação e desenvolvimento das atividades do franqueado, bem como à manutenção da qualidade e renome da marca ou produto objeto da cessão de direito. Por decorrência, a relação contratual de franquia é classe que contém a prestação de determinados serviços pelo franqueador, não podendo dela ser dissociada, sequer para fins de tributação.

Como atividades-meio que são, abrangidas pela classe inclusiva da franquia, quaisquer prestações realizadas com o objetivo de possibilitar o cumprimento dos contratos de franqueamento ficam fora do âmbito de incidência tributária do ISS.

5.1. Inexistência de base de cálculo para fins de tributação das atividades-meio

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. Em se tratando do imposto municipal incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza, a base de cálculo apropriada é o “preço do serviço”. Nesse sentido, andou bem o legislador do Decreto-Lei n° 406/68, recepcionado pela Carta de 1988, assim como a Lei Complementar n° 116/03, ao enunciar, no art. 7º, que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço”. Sem que haja “preço”, ou seja, valor correspondente à remuneração do serviço prestado, inadmissível falar-se em tributação pelo ISS.

Essas lições, aplicadas ao contrato de franquia, enfatizam a impossibilidade de exigência do imposto municipal. Primeiro, porque a franquia apresenta-se como um contrato complexo, em que se associam cessão de direitos com atividades que a instrumentalizam, não se tratando de prestação de serviço. E esses atos intermediários, como atividades-meio que são, não podem ser desmembrados da cessão de direitos, sob pena de desnaturar-se o contrato como um todo. Segundo, por-

⁷ *Introducción a la Lógica*, Barcelona: Herder, 1977, pp. 78-79.

que, ainda que equivocadamente se pretendesse dissociar ditas tarefas, para fins de tributação, seria impossível determinar a base de cálculo, tendo em vista a inexistência de remuneração específica para tais ações.

No contrato de franquia, a cessão do 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. Ao franqueado não interessa somente o direito de usar a marca ou, isoladamente, serviços de assistência técnica, por exemplo. Sua intenção é usufruir de toda a estrutura empresarial, abrangendo desde padrões estéticos do empreendimento até a forma de atendimento ao consumidor final. Inconcebível, nessa linha de raciocínio, pretender-se isolar a cessão do direito para identificar um preço pago pelo franqueado em contrapartida às atividades-meio.

Tem-se um plexo indissociável de obrigações de naturezas diversas, em que os atos praticados pelos contratantes não podem ser considerados separadamente. Por conseguinte, inexistente possibilidade de individualizar parte da remuneração como correspondente a um ou outro dever específico, mostrando-se absolutamente impróprio eleger as atividades-meio dos contratos de franquia para integrar a materialidade da hipótese de incidência do ISS. Além de mero instrumento para realização de finalidade que não configura serviço (cessão de direito), falta-lhe a fixação de preço, estando ausente o elemento nuclear da base de cálculo.

6. Conclusões

Considerando que o Decreto-Lei nº 406/68 veiculou regime jurídico do Imposto sobre Serviços, é o caso de lembrar que referido diploma legal foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 1988, por efeito da manifestação explícita contida no parágrafo 5º, do art. 34, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da “legislação anterior”, naquilo em que não for incompatível com o novo sistema tributário brasileiro. O legislador, ao redigir o Decreto-Lei nº 406/68, disciplinou, em muitos de seus dispositivos, matéria privativa de lei complementar, como é o caso da identificação dos “serviços de qualquer natureza”. Logo, em face dessa orientação semântica, foi esse preceptivo acolhido pelo ordenamento jurídico com a força vinculativa daquele estatuto, em função do assunto por ele regulado.

Pretendendo introduzir alterações na ordem jurídico-tributária, foi editada, em 31 de julho de 2003, a Lei Complementar nº 116, trazendo, dentre diversas prescrições, nova lista de serviços. Inseriu, no rol dos serviços tributáveis pelo ISS, dentre outros, a “franquia” (item 17.08), o “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação” (item 1.05) e os “serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres” (item 3), no que se inclui a “cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda” (item 3.02).

Tais prescrições representam insofismável transgressão ao cânone da hierarquia. A Constituição da República 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 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, Estados 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 o fizer, o produto legislativo deve ser desprezado pelo intérprete, inaplicado e retirado do ordenamento jurídico pelo órgão competente.

Feitas essas considerações, e tendo em vista que a franquia dista de ser uma prestação de serviço, inadmissível a tentativa do legislador, por meio da Lei Complementar n° 116/03, de ampliar as fronteiras da competência municipal, em flagrante desrespeito ao que determina a Constituição. A expressão “definidos em lei complementar” não autoriza que seja conceituado como serviço aquilo que efetivamente não o é. Indigitada prática subverte a hierarquia do sistema positivo brasileiro, pois o constituinte traçou o quadro dentro do qual os Municípios podem mover-se, autorizando a exigência de imposto sobre “serviços”, enquanto o legislador complementar aumentou essa faixa de atuação, agregando atividades que, decididamente não se inscrevem no catálogo das atividades atribuídas à tributação municipal.

Isso porque, como fiz empenho de frisar, tem em sua hipótese de incidência a prestação de serviços, excluídos os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. O legislador municipal está impedido, por essa razão, de instituir o referido imposto relativamente a algo que não esteja compreendido no conceito de “serviço”, sob pena de afronta à supremacia constitucional. O conceito de “serviço” é consagrado pelo Direito Civil e foi utilizado pela Constituição da República para definir competência tributária, não podendo sofrer alterações pelo legislador infraconstitucional, quer complementar, quer ordinário, conforme prescrito pelo art. 110 do Código Tributário Nacional⁸.

Por esses motivos, as alterações introduzidas pela Lei Complementar n° 116/03 não viabilizam a exigência do ISS sobre as prestações decorrentes dos contratos de franquia. A franquia não é serviço, assim como não o é a cessão de direitos. Quanto às prestações que a ela estejam ligadas, ficam excluídas da tributação por se tratar de atividades-meio, instrumentos que possibilitam o franqueamento e dele são inseparáveis. O contrato de franquia tem por objeto a cessão do direito de uso de marca ou produto, acompanhada, geralmente, de prestações necessárias à implantação, desenvolvimento e manutenção do empreendimento franqueado. Caracteriza-se como um contrato “complexo”, exatamente por constituir-se de direitos e obrigações diversificados, indissociáveis entre si. Não configura, portanto, “servi-

⁸ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

ço”: (i) além de não se apresentar como obrigação de “fazer”, visto que na cessão de direito inexistente esforço humano voltado à construção de utilidade material ou imaterial, (ii) inadmissível qualquer tentativa de isolamento das diversas prestações decorrentes do contrato de franquia, pois os deveres que o integram são interligados e dependentes uns dos outros, não comportando desmembramento. A atividade-meio não é fato autônomo, independente da operação jurídica praticada. Ao contrário, apresenta-se incluída naquela, que a abrange como pressuposto à sua concretização. Por essas razões, não se concebe a individualização, para quaisquer fins, inclusive tributários, das atividades-meio necessárias ao franqueamento de marcas ou produtos.