

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE
PRUDENTE**

CURSO DE DIREITO

**A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA SOB A LUZ DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI Nº 13.966/2019**

LEONARDO ÂNGELO FERREIRA PINTO

Presidente Prudente/SP

2024

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE
PRUDENTE**

CURSO DE DIREITO

**A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA SOB A LUZ DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI Nº 13.966/2019**

LEONARDO ÂNGELO FERREIRA PINTO

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. José Maria Zanuto.

Presidente Prudente/SP

2024

**A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA SOB A LUZ DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DA LEI Nº 13.966/2019**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado
como requisito parcial para obtenção do Grau
de Bacharel em Direito.

José Maria Zanuto

Lucas Pires Maciel

Ana Laura Teixeira Marthelli Theodoro

Presidente Prudente, 03 de junho de 2024

DEDICATÓRIA

No momento em que nos comprometemos, a providência divina também se põe em movimento. Todo um fluir de acontecimentos surge ao nosso favor. Como resultado da atitude, seguem todas as formas imprevistas de coincidências, encontros e ajuda, que nenhum ser humano jamais poderia ter sonhado encontrar. Qualquer coisa que você possa fazer ou sonhar, você pode começar.

A coragem contém em si mesma, o poder, o gênio e a magia.

Johann Wolfgang von Goethe

Dedico este trabalho a minha família, que tem sido minha base em todos os momentos, aos amigos pela amizade, conselhos e risadas durante os anos de faculdade e a todos os professores e colaboradores da Toledo de Presidente Prudente por serem mestres, professores e amigos nessa caminhada.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo dom da vida, aos meus pais, pelo suporte, carinho e exemplo, aos meus familiares pelos momentos leves e pelos ensinamentos indispensáveis, aos queridos amigos que a faculdade me presenteou, especialmente ao quarteto mágico: Lucas, João Gabriel, José Henrique e João Pedro e a todos que fizeram parte dessa jornada extraordinária.

E por fim, agradeço ao meu orientador, Professor José Maria Zanuto, por ter aceitado o meu tema e com muita competência e dedicação, tenha me orientado no desenvolvimento desta monografia.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo ponderar sobre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia, mais especificamente sobre os royalties repassados pelos franqueados a seus franqueadores. Partindo da análise sob a luz da Constituição Federal de 1988 e da Lei 13.966, de 26 de dezembro de 2019. A Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, atribuiu aos municípios a competência para instituir imposto sobre os serviços de qualquer natureza realizados em seus territórios, mas a falta de clareza na legislação permitia interpretações diversas quanto à incidência do ISS sobre os contratos de franquia. Apesar do advento da Lei 13.966/2019, ainda havia incerteza a respeito da natureza dos contratos de *franchising*. Partindo da premissa de que os royalties provenientes dos contratos de franquia podem ser enquadrados como forma de pagamento pelos serviços prestados pelos franqueadores aos seus franqueados, logo, devem ser classificados como contratos de prestação de serviços, por fim, neste prisma serão hipótese de incidência do aludido imposto. De outro lado, se partirmos do ponto de que a natureza destes contratos não define a franqueadora como prestadora de serviços, pelo fato de que, os royalties cobrados se referem à cessão de direito de uso de imagem e de eventuais atividades realizadas entre o contratante e o contratado visando à manutenção da padronização da franquia, temos afastada a possibilidade dos pagamentos dos royalties se enquadrarem numa obrigação de dar e por fim, excluindo a possibilidade de enquadramento em forma de prestação de serviço.

Palavras-chave: Constituição Federal. Direito Constitucional. Direito Empresarial. Direito Tributário. Tributação

ABSTRACT

The present study aims to consider the incidence of Tax on Services of Any Nature (ISS) in franchise contracts, more specifically on royalties passed on by franchisees to their franchisors. Starting from the analysis in light of the Federal Constitution of 1988 and Law 13,966, of December 26, 2019. The Federal Constitution in its article 156, item III, attributed to municipalities the competence to impose taxes on services of any nature carried out in their territories, but the lack of clarity in the legislation allowed different interpretations regarding the incidence of ISS on franchise contracts. Despite the advent of Law 13,966/2019, there was still uncertainty regarding the nature of franchising contracts. Starting from the premise that royalties arising from franchise contracts can be classified as a form of payment for services provided by franchisors to their franchisees, therefore, they must be classified as service provision contracts, finally, in this perspective, they will be a hypothesis of incidence of the aforementioned tax. On the other hand, if we start from the point that the nature of these contracts does not define the franchisor as a service provider, due to the fact that the royalties charged refer to the assignment of the right to use the image and any activities carried out between the contracting party and the contractor aiming to maintain the standardization of the franchise, we have ruled out the possibility of royalty payments falling within an obligation to give and finally, excluding the possibility of framing it in the form of a service provision.

Keywords: Constitutional right. Business Law. Federal Constitution. Taxation. Tax law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

HC – *Hábeas Corpus*

ISS - Imposto sobre Serviços

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO.....	10
2 - CONCEITO DE TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES.....	12
2.1 - Tributos - conceito.....	12
2.2 - Espécies Tributárias.....	14
2.2.1 - Dos Impostos.....	14
2.2.2 - Das Taxas.....	17
2.2.3 - Das Contribuições de Melhoria.....	19
2.2.4 - Dos Empréstimos Compulsórios.....	23
2.2.5 - Das Contribuições.....	25
3 – O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN).....	28
3.1 - Histórico.....	28
3.2 - Conceito Constitucional de Serviço.....	31
3.3 - Objeto e Fato Gerador.....	35
3.4 - Fato Gerador.....	36
3.5 - O Contribuinte.....	40
3.6 - Base de Cálculo.....	42
3.7 - Local de Prestação do Serviço.....	44
4 - CONTRATO DE FRANQUIA E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.....	45
4.1 - A natureza dos contratos de franquia.....	45
4.2 - Cobrança de ISS nos contratos de franquia.....	47
4.3 - A jurisprudência acerca do tema.....	49
4.4 - Tributação dos contratos de franquia e a Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 132/2023.....	53
5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
REFERÊNCIAS.....	59

1 - INTRODUÇÃO

O presente estudo abordará sobre a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia, mais especificamente sobre os *royalties* repassados pelos franqueados a seus franqueadores. Partindo da análise sob a luz da Constituição Federal de 1988 e da Lei 13.966, de 26 de dezembro de 2019.

Primeiramente, analisaremos o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza partindo do artigo 156, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no tocante a hipótese de incidência do tributo, os serviços que são tributados, seu fato gerador e os sujeitos da relação jurídica, ente tributante e sujeito passivo.

Posteriormente será analisada se a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos *royalties* dos contratos de franquia se enquadra no rol de serviços que devem ser tributados trazidos no bojo do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, e se estão em harmonia com o que traz a Lei nº 13.966 de 26 de fevereiro de 2019.

O Supremo Tribunal Federal ratificou com maioria dos votos de seus ministros a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia (*franchising*). O aludido raciocínio faz com que a incidência do referido imposto seja realizada tendo em conta a classificação desse negócio como espécie de obrigação de fazer, de prestação de serviço.

Tal deliberação possibilitou que as cobranças pudessem ser realizadas de maneira retroativa, o que traz implicações não só para os franqueadores, como também para os franqueados, como a majoração da carga tributária que já é alta, para as marcas, além de tornar inviáveis certos empreendimentos.

O presente estudo tem como objetivo trazer elementos para enriquecer o debate e, na medida do possível, apontar caminhos para a cristalização do tema apresentado, sob à luz do direito constitucional, legislação pertinente, doutrina, decisões de tribunais superiores e jurisprudências acerca do tema.

Por fim, a delimitação do assunto se encerrará no estudo dos contratos de franquia, na medida em que, se de fato constituem hipótese de incidência do referido imposto ou se deve ser afastado tal enquadramento devido à natureza destes

contratos. O tema é de grande relevância social em virtude do constante crescimento do mercado de franquias em território brasileiro e a contumaz discussão da constitucionalidade da cobrança sobre os contratos supracitados.

Utilizando a metodologia de pesquisa indutivo-dedutiva serão analisados e estudados uma variedade de documentos da jurisprudência, doutrina e comentários sobre o direito tributário, sendo eles didáticos e teóricos a respeito da incidência do ISS nos contratos de franquia sob a luz da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº. 13.966/2019. Todo esse material será de grande valia para que seja assim possível, utilizando uma forma descritiva e exploratória, chegar a nossa principal questão sobre o tema.

2 – CONCEITO DE TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

2.1 - Tributos - conceito

Conforme estabelece o artigo 3º do Código Tributário Nacional, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Em análise ao dispositivo referido, salientamos que a expressão “que não constitua sanção do ato ilícito” serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito. O descumprimento das normas tributárias gera também a imposição de penalidade pecuniária.

A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributos não representa imposição de penalidade.

“Instituída em lei”, tributo é a obrigação *ex lege* contrapondo-se a obrigação *ex voluntate*. Tributo só pode nascer da lei. As obrigações contratuais não podem ser opostas às obrigações tributárias.

Kyoshi Harada (1998, p.193) comenta a expressão “É cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” sendo que, a cobrança de tributo só se processa por meio de atos administrativos vinculados, isto é, sem qualquer margem de discricção do agente público, que deverá portar-se fielmente como prescrito no mandamento legal para a edição do ato do lançamento, que é a constituição do crédito tributário. Contrapõem-se aos atos discricionários que podem ser editados sob os prismas da oportunidade e da conveniência (HARADA, 1998).

Tributo é a receita recolhida de todos os cidadãos, pelo Estado, através do seu poder fiscal, para o cumprimento dos seus fins. Inicialmente, convém destacar que a palavra tributo pode significar imposto, taxa ou contribuição. Assim, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, são espécies de tributo.

A obrigação é compulsória, obrigatória, porque ela decorre diretamente da lei. À vontade do contribuinte é irrelevante e por isso até mesmo os incapazes podem ser sujeitos passivos das obrigações tributárias.

Chimenti (2001, p.39) ensina que:

A lei só pode obrigar o contribuinte a pagar o tributo em moeda corrente do País (obrigação pecuniária), razão pela qual a doutrina costuma afirmar que em regra nosso direito desconhece o tributo in natura (parte da mercadoria comercializada é entregue ao Fisco a título de pagamento do tributo) ou o tributo in labore (a cada mês o sujeito passivo destinaria alguns dias de seu trabalho à entidade tributante). Contudo, a partir da lei Complementar n. 104/01, que acrescentou o inciso XI ao artigo 156 do Código Tributário Nacional, admite-se a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas.

Quando o artigo 3º do Código Tributário Nacional afirma que o tributo não constitui sanção a ato ilícito, que dizer que a hipótese de incidência é sempre algo lícito. Observe-se, porém, que situações como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimento são suficientes para o nascimento de obrigações tributárias como o imposto de renda (artigo 43 do Código Tributário Nacional), ainda que tais rendimentos sejam provenientes de atividades ilícitas como o “jogo do bicho” (a hipótese de incidência é a aquisição de disponibilidade financeira e não o jogo do bicho).

É o princípio do *non olet*, no sentido de que o dinheiro não tem odor e de que não seria justo tributar a renda obtida licitamente e deixar de tributar a renda decorrente de atividades ilícitas (HC 77.530, STF, j. de 25-8-1998, Juis, Saraiva, nº 21).

Quanto ao imposto de renda, a regra decorrente do princípio da universalidade, pelo qual todas as pessoas que auferirem renda e proventos de qualquer natureza ficarão sujeitas ao imposto (respeitadas as imunidades e isenções).

O tributo não é multa. A multa tem por pressuposto o descumprimento de um dever jurídico e por objetivo evitar comportamentos nocivos à ordem jurídica, via sanção, enquanto o tributo tem por pressuposto um fato lícito.

Tributos é a receita recolhida de todos os cidadãos, pelo Estado, através do seu poder fiscal, para o cumprimento dos seus fins. Inicialmente, convém destacar que a palavra tributo pode significar imposto, taxa ou contribuição. Assim, os impostos, as taxas e as contribuições, são espécies de tributo.

Celso Ribeiro de Bastos (1998, p.146) afirma que:

Os tributos seriam, portanto dois: os vinculados e os não-vinculados. Estes últimos teriam sua expressão acabada nos impostos. Com efeito, não há negar-se que a instituição de um imposto não faz depender o surgimento ou

a competência do fato gerador de qualquer comportamento estatal. São atos e fatos alheios a qualquer intervenção ou participação do Estado que dão lugar à configuração das hipóteses de incidência dos impostos. Assim, para cobrar o imposto de importação, o Estado não precisa praticar o que quer que seja, basta aguardar que alguém promova um ato dessa natureza para enquadrá-lo na hipótese legal, de forma muito assemelhada à que o Direito Penal enquadra uma pessoa na prática de delito, respeitada, tão-somente, a estrita subsunção do comportamento havido com o descrito na norma, que, como vimos, não inclui qualquer prestação estatal.

O mesmo autor afirma ainda que, com relação “aos tributos vinculados tal procedimento torna-se inviável. O Estado pode instituir taxas, por exemplo, apenas e tão somente em estreita correlação com a prática de certos atos da sua alçada, que no Direito brasileiro podem ser atos de poder de polícia ou prestação de serviços públicos. A modalidade impositiva é, portanto, vinculada, atrelada, correspondente a um atuar estatal que acaba por lhe conferir as condições de sua existência” (BASTOS, 1998).

Sobre essa classificação (como toda classificação de resto), Bastos (1998, p.32) argumenta que não pode ser tida como certa ou errada. Não há negar-se que, se se quiser classificar os tributos do ângulo da atuação estatal, não há dúvida de que as hipóteses lógicas existentes são apenas estas duas: ou há necessidade de atuação estatal – tributos vinculados (taxa), ou esta atuação é desnecessária – tributos não vinculados (impostos) (BASTOS, 1998).

2.2 - Espécies Tributárias

2.2.1 - Dos Impostos

Os impostos têm previsão no artigo 145, inciso I da Constituição Federal de 1988, e também nos artigos 153, 155 e 156 que, respectivamente, apontam os impostos de competência da União, Estados e Distrito Federal, e Municípios.

São tributos caracterizados pela ausência de uma atividade estatal referida ao contribuinte, o que claramente se extrai da análise dos dispositivos constitucionais pertinentes, que trazem como aspecto material deste tipo de tributo, fatos da vida do contribuinte que fazem presumir a existência de determinado capital ou renda, os chamados signos presuntivos de riqueza.

Acerca da inexistência de atividade estatal referida ao contribuinte que caracteriza os impostos, ensina Paulo de Barros Carvalho (2007, p.38):

Com efeito, debalde procuraremos na hipótese dos impostos uma participação do Estado dirigida ao contribuinte. São fatos quaisquer – uma pessoa física auferir renda líquida; industrializar produtos; praticar operações financeiras; ser proprietária de bem imóvel; realizar operações relativas à circulação de mercadorias; prestar serviços etc. A formulação lingüística o denuncia e a base de cálculo o comprova. É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuosidade atinente ao administrado.

Neste sentido é também a lição do professor Geraldo Ataliba (2009, p.30), que se refere aos impostos como “tributos não tributos por Geraldo Ataliba, que preleciona que impostos regulam o modo de produção vinculados” no que tange à consistência material do antecedente normativo:

[...] sob a perspectiva jurídica, é suficiente identificar a materialidade da h.i. como consistente em um fato qualquer não configurador de atividade estatal, para reconhecer a natureza de imposto ao tributo figurado.

54.3 Seguro para se comprovar estar-se em presença de imposto é o critério de exclusão: se, diante de uma exação, o intérprete verifica que não se trata de tributo vinculado, então pode afirmar seu caráter de imposto. Todo tributo não vinculado é imposto.

De se destacar que, em diversas oportunidades, ao tratar dos serviços de iluminação e limpeza públicas, pronunciou-se o Supremo Tribunal Federal no sentido de que, por serem serviços inespecíficos, indivisíveis e insuscetíveis de serem referidos a determinado contribuinte, deveriam ser remunerados mediante impostos, confirmando, pois, numa interpretação *a contrario sensu*, a ausência de atividade estatal específica dirigida ao contribuinte como sendo traço característico da espécie impositiva em exame.

A propósito, vejam-se a seguintes ementas:

MATÉRIA TRIBUTÁRIA. IPTU. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DOS ENTES POLÍTICOS. EXTENSÃO ÀS AUTARQUIAS. ALÍNEA "A" DO INCISO VI DO ART. 150 DA MAGNA CARTA. PRECEDENTES. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (TIP) E TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA (TLP). INEXIGIBILIDADE. ATIVIDADES ESTATAIS QUE NÃO SE REVESTEM DAS CARACTERÍSTICAS DE ESPECIFICIDADE E DIVISIBILIDADE. A imunidade tributária recíproca dos entes políticos, prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Magna Carta, "é extensiva às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes". Precedentes: AI 495.774-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, e os REs 212.370-AgR, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence; e 220.201, Relator o Ministro Moreira Alves. É assente nesta colenda Corte que as taxas de iluminação pública e de limpeza pública se referem a atividades estatais que se traduzem em prestação de

utilidades inespecíficas, indivisíveis e insuscetíveis de serem vinculadas a determinado contribuinte, não podendo ser custeadas senão por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Agravo desprovido. (AI 463910 Agr/MG, Relator: Min. Carlos Britto, Julgamento: 20.06.2006, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação: DJ de 08.09.2006, p. 00036).

TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ILEGALIDADE DA TAXA DE COLETA DE LIXO E LIMPEZA PÚBLICA. ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Tributo vinculado não apenas à coleta de lixo domiciliar, mas também à limpeza de logradouros públicos, hipótese em que os serviços são executados em benefício da população em geral (uti universi), sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários e, conseqüentemente, da referibilidade a contribuintes determinados, não se prestando para custeio mediante taxa. Impossibilidade, no caso, de separação das duas parcelas. Agravo regimental improvido. (AI 245539 AgR/RJ, Relator: Min. Ilmar Galvão, Julgamento: 14.12.1999, Órgão Julgador: Primeira Turma, Publicação: DJ de 03.03.2000, p. 00065).

Outra exigência constitucional de notável relevância em relação aos impostos é a vedação existente quanto à vinculação do produto de sua arrecadação, prevista no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal de 1988.

Extrai-se do mencionado dispositivo ser vedada a vinculação da receita de impostos a quaisquer órgãos, fundos ou despesas, ressalvadas as hipóteses excepcionais ali elencadas.

Assim, a receita auferida com a arrecadação de impostos há de ser destinada ao custeio das despesas públicas gerais ou universais abrangendo, pois, os serviços públicos universais e indivisíveis do Estado.

Em diversas oportunidades, posicionou-se E. Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade da lei que destina a receita de imposto a finalidade específica.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. LEI PAULISTA Nº 6.556/89. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA DE DEZESSETE PARA DEZOITO POR CENTO E SUA VINCULAÇÃO A ÓRGÃO ESPECÍFICO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO PLENÁRIO. Majoração da alíquota do ICMS destinada ao aumento de capital da Caixa Econômica do Estado de São Paulo para financiamento de programas habitacionais de interesse da população. Inconstitucionalidade declarada pelo Plenário da Corte em face do disposto no art. 167, IV da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF – 2ª Turma – RE extr. nº190.678 – Rel. Min. Maurício Corrêa – DJU 27-02-1998).

IMPOSTO – VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que a lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito – aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de

30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo. (RE 183.906/SP, Relator: Min. Marco Aurélio, Julgamento: 18.09.1997, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ de 30.04.1998, p. 00018).

LEI ESTADUAL QUE DETERMINA QUE OS MUNICÍPIOS DEVERÃO APLICAR, DIRETAMENTE, NAS ÁREAS INDÍGENAS LOCALIZADAS EM SEUS RESPECTIVOS TERRITÓRIOS, PARCELA (50%) DO ICMS A ELES DISTRIBUÍDA - TRANSGRESSÃO À CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DA NÃO-AFETAÇÃO DA RECEITA ORIUNDA DE IMPOSTOS (CF, ART. 167, IV) E AO POSTULADO DA AUTONOMIA MUNICIPAL (CF, ART. 30, III) - VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL QUE IMPEDE, RESSALVADAS AS EXCEÇÕES PREVISTAS NA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO, A VINCULAÇÃO, A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA, DO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO DE IMPOSTOS - INVIABILIDADE DE O ESTADO-MEMBRO IMPOR, AO MUNICÍPIO, A DESTINAÇÃO DE RECURSOS E RENDAS QUE A ESTE PERTENCEM POR DIREITO PRÓPRIO - INGERÊNCIA ESTADUAL INDEVIDA EM TEMA DE EXCLUSIVO INTERESSE DO MUNICÍPIO - DOCTRINA - PRECEDENTES - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO - CONFIGURAÇÃO DO "PERICULUM IN MORA" - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. (ADI 2355 MC/PR, Relator: Min. Celso de Mello, Julgamento: 19.06.2002, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ de 29.06.2007, p. 00021).

Assim, temos delineado o perfil constitucional da espécie tributária imposto, caracterizado pela ausência de uma atividade estatal referida ao contribuinte e pela ausência de destinação específica para o produto de sua arrecadação.

2.2.2 - Das Taxas

Diametralmente diversas são as normas de estrutura que versam sobre as taxas, cujo perfil é traçado pelo inciso II do artigo 145 da Constituição Federal de 1988.

São elas caracterizadas pela vinculação a uma atividade estatal consistente no exercício do poder de polícia ou utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis; e o produto de sua arrecadação há de ser destinado ao custeio da atividade estatal.

Nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p.38-9):

Taxas são tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte. Nisto diferem dos impostos, e a análise de suas bases de cálculo deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado. Acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensuradora de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto.

E sobre a “hipótese de incidência” das taxas, esclarece Geraldo Ataliba (2009, p.48):

Na taxa, é o estado prestar um serviço, expedir uma certidão, desempenhar atividade tendente a culminar por dar ou manter uma licença, autorização etc., que liga a alguém, que é pela lei posto na situação de sujeito passivo do tributo.

Do que se vê, para que se configure a taxa, basta a lei prever atuação estatal que tenha referibilidade a alguém (que poderá ser posto como sujeito passivo do tributo). Este tributo irá nascer com a referibilidade (no momento em que a atuação estatal se referir concretamente a alguém).

Ao Supremo Tribunal Federal, guardião supremo da Carta Magna, incumbiu fazer valer tais regramentos, o que se infere dos julgados abaixo colacionados:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO: TAXA: CONCEITO. CÓDIGO DE MINERAÇÃO. Lei 9.314, de 14.11.96: REMUNERAÇÃO PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS: PREÇO PÚBLICO. I. - As taxas decorrem do poder de polícia do Estado, ou são de serviço, resultantes da utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (C.F., art. 145, II). O poder de polícia está conceituado no art. 78, CTN. II. - Lei 9.314, de 14.11.96, art. 20, II e § 1º, inciso II do § 3º: não se tem, no caso, taxa, no seu exato sentido jurídico, mas preço público decorrente da exploração, pelo particular, de um bem da União (C.F., art. 20, IX, art. 175 e §§). III. - ADIn julgada improcedente. (ADI 2586/DF, Relator: Min. Carlos Velloso, Julgamento: 16.05.2002, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJ 01.08.2003, p. 00101).

DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ARTIGO 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. PODER DE POLÍCIA. SÚMULA 279. 1. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. É o que estatui a Constituição Federal, no art. 145 e seu inciso II, focalizados no R.E. 2. Interpretando essa norma, assim como as que a precederam, seja na Constituição anterior, seja no Código Tributário Nacional, a jurisprudência do S.T.F. firmou-se no sentido de que só o exercício efetivo, por órgão administrativo, do poder de polícia, na primeira hipótese, ou a prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, na segunda hipótese, é que legitimam a cobrança de taxas, como a de que se trata neste Recurso: taxa de localização e funcionamento. 3. No caso, o acórdão extraordinariamente recorrido negou ter havido efetivo exercício do poder de polícia, mediante atuação de órgãos administrativos do Município, assim como qualquer prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, que justificasse a imposição da taxa em questão. 4. As assertivas do acórdão repousaram na interpretação das provas dos autos ou do direito local, que não pode ser revista, por esta Corte, em R.E. (Súmulas 279 e 280). 5. Precedentes. 6. R.E. não conhecido. (RE 140278/CE, Relator: Min. Sydney Sanches, Julgamento: 27.08.1996, Publicação DJ 22.11.1996, p. 45703).

No que tange ao produto da arrecadação das taxas, pressupõe o texto constitucional que seja destinado ao custeio da atividade que autorizou sua cobrança, tendo em vista a necessidade de financiamento da atividade estatal.

Esclarece, com propriedade, Márcio Severo Marques (2006, p.15):

No que concerne à destinação do produto de arrecadação das taxas, por outro lado, vislumbramos a exigência constitucional de que seja utilizado para o custeio da atividade estatal que autorizou sua cobrança. É que ao condicionar a exigência da taxa em contraprestação ao exercício do poder de polícia ou pela prestação de serviços públicos, pressupõe o texto constitucional a necessidade de financiamento da respectiva atividade estatal, justificando a cobrança do tributo para se alcançar tal finalidade, que também deve ser normativamente estabelecida, implícita ou explicitamente, por meio da lei competente.

Em outras palavras, assegura o texto constitucional que a atividade administrativa imposta ao Estado (concernente aos serviços públicos e ao poder de polícia), possa ser devidamente implementada e custeada pelo produto de arrecadação das taxas, finalidade para qual autoriza sua instituição: custear a atividade estatal, referida ao contribuinte. Deveras, se se reconhece que há finalidade específica para o tributo, tal finalidade há de estar vinculada à destinação do produto de sua arrecadação.

De se concluir, pois, conforme referido no início do presente capítulo, que as taxas diferem diametralmente dos impostos por: terem o critério material da regra matriz de incidência tributária consistente no exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte, e; porque o produto de sua arrecadação tem destinação específica voltada ao custeio da atividade estatal respectiva.

2.2.3 - Contribuição de Melhoria

Segundo alguns doutrinadores, a contribuição de melhoria somente floresceu e se desenvolveu no século XIX, nas cidades americanas, sob a denominação de *special assessment*, contribuição cobrada dos proprietários de imóveis urbanos para execução de calçadas e sarjetas.

Em nosso País, a contribuição de melhoria vê-se inserida na Constituição Federal pela primeira vez em 1946, no plano da "Ordem Tributária", determinado no artigo 30, inciso I, e parágrafos.

Historicamente, como bem demonstra Sacha Calmon Navarro (1998, p.75) em seus comentários à Constituição de 1988, existem dois modelos de

contribuição de melhoria, com abordagens bastante nítidas, de acordo com a respectiva base de cálculo:

“- contribuição recuperadora da mais-valia decorrente da edificação de obra pública, instituída segundo o critério de valorização da propriedade imobiliária;
- contribuição recuperadora dos gastos estatais decorrentes da edificação de obra pública e dos benefícios por ela gerados, instituída segundo o critério de partilha dos respectivos custos.”

A Constituição de 1891 não diz nada a respeito da categoria tributária.

Assim, coube à Constituição de 1934 a iniciativa de discipliná-la, em seu artigo 124:

“Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria”.

Foi com a Constituição de 1934, que a contribuição de melhoria passou a ter um tratamento superior.

A Carta de 1937 omite qualquer referência à contribuição de melhoria, tratando apenas de impostos e taxas.

Já a Constituição de 1946 consagrou-a como nova espécie tributária, distinta das taxas, limitando seu *quantum* ao custo da obra e à valorização imobiliária acrescentada aos imóveis adjacentes:

Artigo 30 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar:

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas.

Parágrafo único - A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada nem ao acréscimo do valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, manteve o perfil constitucional esboçado na Carta de 1946, reproduzido, pelo Código Tributário Nacional, em nível de norma geral nos seguintes termos:

Artigo 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorre valorização imobiliária, tendo como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Com suporte no Ato Institucional nº 4, de 1966, e diante das dificuldades de aplicação do tributo, o governo fez baixar o Decreto-lei nº 195, de 28 de fevereiro de 1967, que disciplinou a instituição e cobrança da contribuição de melhoria, de uma forma exaustiva, com eficácia de norma geral.

Com excesso de casuísmo, pode ser observado no artigo 2º um elenco de obras públicas capazes de ensejar a instituição do tributo.

Os critérios para o cálculo do custo da obra, através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, dispendo sobre o rateio proporcional entre os imóveis beneficiados estão estabelecidos no artigo 3º.

Contudo, o artigo 4º dimensiona o “custo da obra”, computando todas as “despesas de estudos, projetos, fiscalização, desapropriações, administração, execução e financiamento”, incluindo nos orçamentos “todos os investimentos necessários para que os benefícios delas decorrentes sejam integralmente alcançados pelos imóveis situados nas respectivas zonas de influência”.

O artigo 5º dispõe sobre a publicação de edital contendo os seguintes elementos:

- I – delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;
- II – memorial descritivo do projeto;
- III – orçamento total ou parcial do custo das obras;
- IV – determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre imóveis beneficiados.

A Constituição Federal de 1969 assim disciplinou a matéria:

Artigo 18 – Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

(...)

- II – contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis valorizados por outras públicas, que terá como limite total à despesa, realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da outra obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Podemos observar que, desde os seus primórdios, o modelo brasileiro de contribuição de melhoria sempre prestigiou o critério da valorização imobiliária, sem dar importância na recuperação dos custos incorridos pela Administração.

A contribuição de melhoria, espécie tributária prevista no inciso III do artigo 145 da Constituição, pode ser cobrada como decorrência de obra pública que, conforme veremos, cause valorização imobiliária, de modo que podemos determinar o critério material desta nas palavras de Priscilla Figueiredo da Cunha Rodrigues (2002, p. 18-52): “auferir valorização imobiliária decorrente de obra pública”.

A contribuição de melhoria é uma das espécies tributárias, sua cobrança será devida sempre que em decorrência de obra pública houver valorização imobiliária (fundada no princípio da equidade). Nesse sentido, lição de Geraldo Ataliba (1964):

A isso se acrescenta que, se nasceu a contribuição de melhoria de exigência de equidade e imperativo de justiça distributiva, no sentido de evitar a locupletação de alguns à custa de todos, e se o fundamento jurídico da exação é a isonomia, não teria cabimento algum se permitisse o excesso contrário, que seria o enriquecimento de todos à custa de alguns; que os vizinhos de obras públicas as financiassem, quando elas vão em benefício de toda a coletividade.

Por tratar-se de um tributo, a contribuição de melhoria encontra-se sujeita aos princípios constitucionais tributários, onde se encontra o princípio da legalidade, inserido na Constituição Federal de 1988 no inciso I do artigo 150.

Kyoshi Harada (1998, p.196) ensina que:

A contribuição de melhoria é espécie tributária que tem como fato gerador à atuação estatal mediata referida ao contribuinte, entre a atividade estatal e a obrigação do sujeito passivo existe um elemento intermediário que é a valorização do imóvel.

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em decorrência de obra pública. É um tributo da modalidade vinculada, porém indireta, pois além da atuação do Estado, necessário se fez que se interpusesse uma consequência desta, a ocorrência de valorização imobiliária (BASTOS, 1998).

Nas palavras de Machado (1998, p.335):

Contribuição de melhoria como sendo a espécie de tributo cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis.

A contribuição de melhoria é um tributo de natureza recuperatória das despesas públicas com obras que aumentem o valor dos imóveis por elas beneficiados. A existência de obra pública que beneficie imóveis, urbano ou rural, é o

primeiro requisito para que a Administração Municipal possa instituir a contribuição de melhoria, ou seja, é essencial que a obra já tenha sido realizada para a instituição do tributo. Nos casos de obras que sejam financiadas em parte pela União, pelo Estado ou pela iniciativa privada, o Município pode instituir a contribuição para reaver a sua parte na despesa.

A contribuição de melhorias não se confunde com taxa por ser um tributo *sui generis*, embora se assemelhe muito. Ambas têm natureza compensatória, mas enquanto as taxas compensam serviços prestados pelo poder público, diretamente relacionados com os particulares, a contribuição de melhoria compensa a obra pública edificada em benefício da coletividade. Ensina Paulo de Barros Carvalho (2007, p.45):

Não lhe reconhece autonomia como espécie tributária, trata, conforme a hipótese, de imposto (espécie de imposto de renda) ou de taxa. A contribuição de melhoria será imposta quando a base de cálculo consistia na valorização imobiliária, e taxa, quando expressar o custo da obra pública.

Deste modo, caracteriza-se como espécie de imposto ou de taxa, tendo sua base de cálculo auferida a partir de valorização imobiliária do imóvel, decorrente de obra pública.

2.2.4 - Empréstimos Compulsórios

Diferentemente dos impostos, taxas e das contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios são de competência tributária exclusiva da União, conforme dispõe expressamente o artigo 148 da Constituição Federal de 1988 (MARQUES, 2000).

Não há indicação das materialidades passíveis de serem adotadas pelo legislador complementar, para efeito de instituição dos empréstimos compulsórios. No entanto, por força do princípio federativo (artigo 1º da Constituição), pode-se afirmar que a União, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo artigo 148 em questão, não pode utilizar-se de materialidades de tributos de competência impositiva das demais pessoas políticas de direito público interno, nas palavras de Severo Marques:

A identificação das espécies tributárias deve levar em consideração as diferentes exigências impostas pelas normas de estrutura previstas na

Constituição, que informam e delimitam o exercício da competência impositiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno.

Ao instituir empréstimos compulsórios, deverá valer-se de alguma das materialidades dos tributos de sua própria competência impositiva, ou então deverá adotar materialidade nova para a norma de tributação, que não tenha sido prevista pela Constituição.

Os empréstimos compulsórios se aproximam dos impostos, caracterizando-se como tributos não vinculados, sob a perspectiva da consistência material do antecedente normativo. Márcio Severo Marques (2000, p.52) defende que:

São tributos previstos pelo texto constitucional para hipóteses excepcionais, em que a gravidade das circunstâncias fáticas do mundo fenômeno, onde se realizam os eventos sociais exige do Estado recursos extraordinários, necessários para suprimir a situação de anormalidade que autorizou sua cobrança. Exatamente para cobertura dessas despesas é que foi outorgada ao legislador complementar competência impositiva para a instituição deste tributo.

A primeira diferença existente entre esta espécie tributária e os impostos, já que o produto de arrecadação destes últimos não pode estar vinculado a nenhum órgão, fundo ou despesa pré-estabelecidos, por força do disposto no § 4º do artigo 167 do texto constitucional. De fato, as normas de estrutura que organizam a criação dos impostos não exigem – pelo contrário, vedam – a vinculação do produto de sua arrecadação a uma específica despesa do Estado, enquanto nos empréstimos compulsórios, a validade da norma de tributação depende exatamente da previsão legal (abstrata e hipotética, portanto) da aplicação dos respectivos recursos no custeio das despesas extraordinárias (ou investimentos relevantes) que motivaram – legitimando – sua exigência dos contribuintes (MARQUES, 2000).

A segunda diferença diz respeito a diferença que aparta os empréstimos compulsórios dos impostos. É que as normas constitucionais de estrutura que fundamentam a validade daqueles primeiros impõem outra exigência ao legislador complementar, que também condiciona a validade da norma de tributação que veicula esta espécie impositiva: imputar ao Estado o dever de restituir ao particular, ao cabo de determinado período, o montante que foi por ele recolhido ao erário, a título de empréstimo compulsório. Marques prescreve que (2000, p.53):

Diferentemente das disposições constitucionais previstas para a válida instituição de impostos, com relação aos empréstimos compulsórios a

Constituição exige previsão legal: I – da vinculação do produto de sua arrecadação (ao custeio das despesas extraordinárias que autorizaram sua instituição), bem como; II – da restituição do respectivo montante ao contribuinte, após determinado período, exigências estas que condicionam a própria validade da norma de tributação que vier a discipliná-los.

Apenas quando instituídos com fundamento de validade no inciso II do artigo 148 (investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional) estarão sujeitos ao primado da anterioridade. No caso de despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (inciso I do artigo 148), portanto, tal anterioridade não precisa ser observada. (MARQUES, 2000).

2.2.5 - Das Contribuições

As contribuições estão previstas pelos artigos 149, 149-A e 195 da Constituição Federal de 1988. Segundo Márcio Severo Marques (2000, p.53):

O *caput* do artigo 149 outorga competência exclusiva à União para a instituição de três (sub) espécies distintas de contribuições: I – sociais (aqui incluídas aquelas destinadas ao custeio seguridade social, previstas pelo artigo 195 da Constituição Federal; II – de intervenção no domínio econômico e III – de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

O parágrafo primeiro do referido dispositivo, excetua a regra da exclusividade (da União) referida pelo *caput*, ao facultar, mediante a outorga de competência impositiva, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de contribuições destinadas ao custeio de sistemas de previdência e assistência social de seus servidores.

Do mesmo modo, Paulo de Barros de Carvalho (2007, p.35) comenta que:

Além das contribuições de competência da União, observa-se, também, no sistema constitucional tributário vigente, a possibilidade de essa espécie de tributo ser instituída pelos Municípios e Distrito Federal: trata-se da contribuição para o custeio de iluminação pública, a que se refere o artigo 149-A da Carta Magna, introduzida pela Emenda Constitucional nº. 39/2002. o constituinte derivado ampliou o rol de competências tributárias, criando nova modalidade de contribuição. Ao fazer uso dessa faculdade, o legislador ordinário deverá observar os limites impostos pelo Texto Supremo, respeitando as materialidades cuja competência para tributar pertence aos demais entes federativos e observando os princípios que regem a tributação no ordenamento jurídico brasileiro.

O parágrafo segundo, por sua vez, autoriza algumas materialidades passíveis de serem adotadas pelo legislador infraconstitucional, inclusive mediante a indicação das respectivas bases de cálculo. Deveras, autoriza a instituição de contribuições sobre a importação de bens e serviços do exterior e, outrossim, aponta como bases de cálculo possíveis o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. E os parágrafos terceiro e quarto, por fim não tratam de materialidade e nem de base de cálculo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2009) “as contribuições são tributos que, como tais podem assumir a feição de impostos ou de taxas”.

Por outro lado este dispositivo constitucional, prevê a finalidade para a qual autoriza a instituição das contribuições (especificando, assim, a destinação do produto de sua arrecadação), qual seja, como instrumento de atuação do Estado nas respectivas áreas, o que implica exigência de destinação específica para o produto de sua arrecadação, conforme Valter de Souza Lobato em sua tese de doutorado pela Universidade Federal de Minas Gerais.

De encontro, alude Márcio Severo Marques (2000, p.54):

A contribuição de intervenção do domínio econômico é instrumento legal para gerar recursos destinados a cobrir despesas incorridas – ou a serem incorridas – pelo Estado em decorrência de sua ingerência na economia (essa é a razão de sua instituição). Daí a necessidade de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação, que deve ser aplicado no custeio dessa atividade, concernente à sua intervenção na economia, para implementação e efetivação de gastos e/ou investimentos pertinentes a setores específicos do mercado. Ou seja, o tributo visa prover o Estado de recursos necessários ao custeio de sua atuação em determinada atividade econômica, para efeito de discipliná-la à situação político-econômico-social do país.

As contribuições de interesse das categorias profissionais econômicas, por outro lado, servem como instrumento de atuação do Estado nas respectivas áreas. Há também, portanto, previsão de certa atividade estatal relacionada ao produto de arrecadação do tributo, concernente à sua – dele, Estado – atuação nas áreas de interesse das categorias profissionais ou econômicas, bem como a indicação de que tal atividade seja custeada por esta espécie de contribuição, finalidade pela qual foi permitida sua instituição.

As normas de estrutura desta segunda sub (espécie) tributária, portanto, não diferem daquelas previstas para primeira: enquanto não exigem vinculação da

materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte, condicionam a validade da norma de tributação à previsão legal de destinação específica para o produto da respectiva arrecadação.

Em relação às contribuições sociais, a hipótese não é diferente. Neste caso, a Constituição Federal de 1988 indicou expressamente as materialidades e bases de cálculos daquelas destinadas à seguridade social (artigo 195), silenciando-se no que diz respeito às demais contribuições sociais. E todas essas materialidades e bases de cálculo indicadas pela Constituição Federal são desvinculadas de qualquer atividade estatal referida ao contribuinte.

Exige o texto constitucional destinação específica para o produto de arrecadação das contribuições sociais. O salário educação (artigo 212, § 5º) destina-se ao financiamento do ensino médio público fundamental, como fonte adicional de custeio. E as contribuições do artigo 195, de seu turno, têm a finalidade específica de custear a seguridade social.

No que concerne à previsão constante do parágrafo único do artigo 149, a Constituição não indicou a materialidade das contribuições de competência impositiva dos Estados, Distrito Federal e Municípios, porém exigiu destinação específica para o produto de sua arrecadação: o custeio dos sistemas de previdência e assistência social e de seus servidores.

Marques (2000, p.52) enfatiza que:

No que tange às contribuições, embora não exista, do ponto de vista constitucional, vinculação da materialidade do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal referida ao contribuinte, há exigência, constitucional, de destinação específica, legalmente prevista, para o produto da respectiva arrecadação, como condição de validade dessas espécies impositivas.

Sendo assim, no contexto das contribuições, embora não haja uma vinculação constitucional da materialidade do antecedente normativo à realização de uma atividade estatal relacionada ao contribuinte, existe uma exigência constitucional de destinação específica, legalmente estabelecida, para os recursos arrecadados, como condição de validade dessas imposições tributárias.

3 - O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN)

3.1 – Histórico

Os serviços no Brasil vêm sendo tributados desde a vigência do Alvará de 20 de outubro de 1812, ato do Príncipe Regente D. João, o marco inicial da tributação dos serviços no país, embora ainda não tivesse um caráter muito abrangente, tal qual o atual. Posteriormente, sob a égide da Constituição de 1824, sob a competência privativa da Câmara dos Deputados para a iniciativa sobre os impostos, foi promulgada, em 22 de outubro de 1836, a Lei Orçamentária n.º 7, que instituiu o "imposto sobre as lojas"; assim, o imposto sobre serviços começava a incidir de forma um pouco mais abrangente (UEMURA, 2010).

Em 27 de setembro de 1860, o "imposto sobre as lojas", por meio da Lei n.º 1.174, transformou-se no "imposto sobre indústrias e profissões", quando passou a ser mais próximo da configuração atual e passou a recair sobre qualquer atividade administrativa, até mesmo sobre os serviços (UEMURA, 2010).

Em 24 de fevereiro de 1891, com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, o país encontrava-se sob a égide da primeira Carta Magna, regida sobre o princípio federativo. Neste diapasão, a competência do imposto sobre indústrias e profissões passou a ser do Estado (UEMURA, 2010).

A Constituição de 1937 e, posteriormente, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, que alterou a competência do imposto sobre serviços do Estado, não sendo mais exclusiva deste, mas também do Município, de acordo com o artigo 29 da Constituição Federal de 1946, sobre o nome de Imposto de Indústrias e Profissões.

Menciona o Professor da Universidade de São Paulo, Alcides Jorge Costa:

Entre e os impostos que competia aos Municípios cobrar, destacava-se o de Indústrias e Profissões (artigo 29 da Constituição Federal de 1946). Tratava-se de imposto conhecido por esse nome que, na Constituição de 1934, era atribuído aos Estados e que, dada a imprecisão de sua denominação, prestava-se a um conteúdo diversificado, como tinha de fato. De modo geral, tributavam-se serviços, mas também estabelecimentos comerciais e industriais, caso em que a base de cálculo era a receita bruta do estabelecimento tributado.

De acordo com as orientações de Fernando Augusto Poças (2004), a tributação dos serviços ocorria da seguinte forma:

- “I - Imposto de Transações, incidentes sobre certas prestações de serviço, tais como hospedagem, locação de bens móveis, conserto pintura etc. (competência estadual);
- II - Imposto de indústrias e profissões, incidente sobre o efetivo exercício da atividade lucrativa, inclusive prestação de serviços (competência municipal);
- e
- III - Imposto de diversões públicas (competência municipal).”

Para Henrique Kazuo Uemura (2010, s/p), com o advento da Emenda Complementar n.º 18 de 01.12.1965, os três impostos (Imposto de Transações; Imposto de Indústrias e Profissões e o Imposto de Diversões Públicas) foram suprimidos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias, conforme disposto no artigo 15 e parágrafo único da referida Emenda Constitucional:

- Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre [sic] serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.
- Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este [sic] artigo das previstas no artigo 12.

A Constituição Federal de 1967 estabelecia a competência sobre o ISS permanecia dos Municípios. O artigo 25 da referida Constituição inovou ao estabelecer que os serviços sobre os quais recaíssem o referido imposto seriam definidos em lei complementar, lei esta que veio a ser editada somente em 31.12.1968, sob a forma do Decreto-lei n.º 406 (UEMURA, 2010).

Com o advento da atual Lei Maior, o referido imposto foi mantido sobre a competência do Município. Assim prevê o artigo 156:

- Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
[...]
- III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

O legislador constituinte originário estabeleceu que os Municípios detêm a competência para instituírem o imposto sobre os serviços, tendo, inclusive, os seus aspectos de incidência ficado por conta de Lei Complementar, conforme se verifica do parágrafo terceiro do supracitado artigo da Lei Maior.

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

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

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

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

O Decreto-lei n.º 406/68 foi recepcionado pela atual Lei Maior, tendo sido alterado apenas em 31 de julho de 2003 pela Lei Complementar n.º 116, que revogou quase a totalidade das disposições do Decreto-lei n.º 406/68 no que se refere ao ISS (UEMURA, 2010).

O ISS, anteriormente regulado por legislações municipais diversas, passou a ter uma base normativa unificada, o que proporcionou maior clareza e segurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para os fiscos municipais. O Decreto-Lei nº 406/1968 trouxe, entre outras disposições, a lista de serviços sujeitos ao imposto, bem como diretrizes para a apuração e arrecadação do tributo, contribuindo para a padronização dos procedimentos tributários no país.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, veio atualizar e substituir parte significativa do Decreto-Lei nº 406/1968, adequando a legislação às novas realidades econômicas e sociais do Brasil. A LC 116/2003 ampliou a lista de serviços sujeitos ao ISS, incorporando novas modalidades de serviços que surgiram com o avanço tecnológico e as transformações no mercado de trabalho.

Além disso, trouxe inovações importantes, como a introdução do conceito de local da prestação do serviço, visando evitar a bitributação e conflitos de competência entre os municípios. A Lei Complementar nº 116/2003 reforçou o papel do ISS como uma importante fonte de receita municipal, ao mesmo tempo em que procurou simplificar e tornar mais eficiente a administração desse tributo, promovendo a justiça fiscal e o equilíbrio na arrecadação. (SALES, 2008)

3.2 - Conceito Constitucional de Serviço

A Constituição Federal de 1988 possui uma redação abrangente referente aos princípios, regras e diretrizes tributárias, estabelecendo limites e condições à atividade legislativa. Assim, evidencia-se a rigidez constitucional que

delimita a tributação nacional, atribuindo ao texto constitucional a competência tributária. Conforme destaca Simone Rodrigues Costa Barreto:

Pode-se afirmar, assim, que a tributação, no Brasil, segue o modelo constitucional, cuja base é a repartição rígida da competência tributária. O constituinte houve por bem demarcar o campo de atuação de cada uma das pessoas políticas de direito público, atribuindo-lhes certas materialidades para tributação. E, ao assim fazer, acabou por delinear o arquétipo dos tributos, cuja observância é obrigatória pelos entes tributantes.

É possível, portanto, aferir através dos conceitos e tipos estabelecidos no núcleo da materialidade tributária brasileira os limites da atuação do legislador infraconstitucional. Por meio do artigo 156, a Constituição fixou os impostos de competência dos municípios, conforme segue:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Ao estabelecer a competência tributária dos municípios para instituir impostos sobre as hipóteses acima, a Carta Magna fixou os conceitos constitucionais de cada hipótese de incidência de tributo. No que se refere aos impostos sobre serviços, no inciso III do art. 156 da Constituição Federal, a competência municipal para instituir o imposto é bastante clara, devendo o serviço de qualquer natureza não estar compreendido no art. 155, II, da Constituição e ser definido por lei complementar. Isso atribui a formalidade necessária para que o legislador infraconstitucional defina as hipóteses de serviço que serão alcançadas pelo imposto.

Dessa forma, por meio da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o legislador infraconstitucional trouxe a regulamentação do imposto conforme estabelecido na Carta Magna de 1988. Vejamos o art. 1º da Lei Complementar:

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

Assim, a lista anexa da referida lei complementar delimita os serviços que compõem o fato gerador da cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A Lei Complementar nº. 116/2003 revogou todos os diplomas anteriores que regulamentavam o imposto em estudo. Atualmente, o Decreto-Lei nº. 406/1968 não tem vigência integral, assim como as Leis Complementares nº 56/1987 e 100/1999.

O *caput* do artigo 1º da Lei Complementar nº. 116/2003 assevera que:

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

O artigo 1º, § 3º da Lei Complementar nº. 116/2003, o ISSQN incide também sobre os serviços prestados mediante utilização de bens e serviços públicos explorados de forma econômica sob autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (GARCIA, 2011).

Contudo, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), é um imposto urbano, de competência dos Municípios (artigo 156, inciso III da Constituição Federal de 1988), que grava os serviços, definidos em lei complementar, conforme a Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, alterados pelo Decreto-lei 834/69 e pela Lei Complementar 116/2003, excluídos os serviços de competência estadual (artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988), quais sejam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (VETARISCHI, 2005).

Fruto de diversas contendas jurídicas, o conceito de serviço trazido pela Constituição Federal juntamente com a expressão “qualquer natureza” ao se tratar do ISS, favoreceu o campo do debate ao não definir explicitamente o significado do termo. Tornando vaga a definição da natureza dos serviços em que deve incidir o referido imposto. Portanto, cabe ao intérprete do direito buscar além do que está definido nos textos constitucionais, deve-se buscar as definições comuns utilizadas entre os juristas, como assevera Aires Barreto, ao analisar o conceito de serviço citado na Constituição Federal de 1988:

Como a Constituição deu competência aos Municípios para instituir imposto “sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”, traçar o perímetro delimitador da irradiação da norma instituidora do ISS - que esgote o domínio da competência atribuída aos Municípios - exige, inicialmente, a conceituação de serviço, no plano constitucional. De nada vale, juridicamente, defini-lo consoante sua acepção vulgar; o que importa, do ponto de vista jurídico, é buscar seu enquadramento dentro dos parâmetros constitucionais. Isto porque, examinando-se o contexto sistemático da Constituição chegar-se-á a um conceito de serviço que não é rigorosamente igual ao conceito vulgar. Em outras palavras: o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo. Foi A. A. Becker - apoiado em Pontes de Miranda - quem melhor mostrou que a norma jurídica como que deturpa ou deforma os fatos do mundo, ao erigi-los em fatos jurídicos (BECKER, 1972).

Devida a esta ausência de definição do texto constitucional, diversos autores se debruçaram a chegar em um denominador comum sobre referido conceito, ao passo que na doutrina o termo serviço empregado pela Constituição terminou sendo interpretado majoritariamente como uma obrigação de fazer, conforme Heleno Taveira Torres *apud* Derzi (2004, p.1):

Prestação de serviços designa uma obrigação de fazer, um negócio jurídico pelo qual uma parte se obriga a realizar um 'fazer', a prestar um serviço, mediante o pagamento de contraprestação.

Adentrando ainda mais na especialidade do tema da presente monografia, José Eduardo Soares de Melo (2000), definiu o conceito a partir das diretrizes do direito privado, vejamos a seguir:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a 'serviço', mas a uma 'prestação de serviço', compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de 'fazer', de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.

Desse modo, a doutrina interpreta o termo serviço, citado no artigo da Constituição que define a hipótese de incidência do ISS, como sendo na realidade uma prestação de serviço, trazendo para o mundo jurídico, temos aqui uma obrigação de fazer que produzirá o fato gerador do imposto.

De encontro ao supracitado, temos o artigo 110, do Código Tributário Nacional, que serviu de base para a definição de serviço posteriormente acatada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 116.121-3/SP, vejamos o artigo:

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.

Ainda sobre a evolução do conceito de serviço, o Recurso Extraordinário 116.121-3/SP, publicado no Diário de Justiça em 25 de maio de 2011, representa um marco jurídico na tentativa de solucionar o conflito. Por maioria de votos, foi acatado pela Suprema Corte que o serviço era, de fato, uma obrigação de fazer. A seguir os destaques dos votos de dois ministros que julgaram o RE.

Voto do Ministro Marco Aurélio:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.¹

Voto do Ministro Celso de Mello:

[...] eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.²

No Recurso Extraordinário em questão, interposto pela Ideal Transportes e Guindastes Ltda. em face da Prefeitura Municipal de Santos e relatado pelo Ministro Octavio Gallotti, foi declarada por maioria dos votos, incidentalmente a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” presente em lista de serviços que deveriam incidir o ISS.

Os ministros que deram provimento ao recurso, em seus votos, afirmaram que, seguindo o artigo 110 do Código Tributário Nacional e as diretrizes do Código Civil, a locação de bens móveis não constituía obrigação de fazer, portanto não deveria incidir o referido imposto, logo, com o julgado, começávamos a termos uma ideia de que, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, serviços remetiam a obrigação de fazer.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 11 de outubro de 2000.

² Voto do Ministro Celso de Mello. Ibidem..

Simone Rodrigues Costa Barreto (2018), em seu artigo Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza, publicado no XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários, conclui que a definição de serviços para fins de incidência do ISS deve reunir algumas características, conforme veremos a seguir:

Em síntese, o conceito constitucional de serviço incorporado pela Constituição de 1988 tem origem no Direito Civil, que lhe atribui como núcleo uma obrigação de fazer, que não se confunde com uma obrigação de dar. A partir desse conceito e da interpretação sistemática do Texto Constitucional, conclui-se que serviço, para fins de incidência do ISS, deve reunir as seguintes características: (i) possuir conteúdo econômico; (ii) ser prestado para terceiro; (iii) sem subordinação; (iv) com fito de remuneração; (v) sob regime de direito privado; e (vi) estar compreendido na competência tributária dos Municípios.

Nos últimos anos o STF vem consagrando os preceitos constitucionais sobre o conceito de serviço, assim como os estabelecidos na doutrina, em suas decisões, porém não podemos dizer que o entendimento sobre o tema é pacificado ou tampouco unânime.

São inúmeros os julgados da Suprema Corte do nosso país acerca da incidência do Imposto Sobre Serviço, com destaque para os julgamentos dos temas 125, 581 e 300, onde há pluralidade nas decisões, por vezes com interpretação taxativa ou exemplificativa dos serviços listados na Lei Complementar nº 116/2003 para determinar a incidência do imposto.

Deste modo, é determinante a necessidade da análise individual de cada caso concreto, o que acaba ensejando interpretações plurais, relativamente comuns no direito tributário brasileiro, porém afastando a segurança jurídica e a rigidez costumaz que prega a Constituição em temas de sua alçada.

3.3 - Objeto e Fato Gerador

O Imposto Sobre Serviços se apresenta, acima de tudo, como um imposto sobre a circulação, sobre a venda econômica de serviços, onde se presume um prestador do serviço, um preço para operação e um tomador do serviço. O referido imposto alcança a circulação econômica de determinado bem (serviço), a circulação de uma riqueza especial, que vai da produção de serviços para respectivo consumo (FRANCO, 2002).

Sergio Pinto Martins (2000, p.34) aponta que:

O ISS é tributo que onera determinado bem econômico (serviço, bem econômico imaterial) que se encontra na etapa da circulação (das transferências econômicas)... Com razão, o entendimento do que seja 'serviço' acha-se radicado na 'Economia' (na ideia de serviço produzido, serviço bem econômico incorpóreo suscetível de apreciação econômica) e não no Direito (prestação de serviços – relação jurídica), embora o sistema jurídico tributário tenha adotado um conceito que se acha consignado numa classificação econômica.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p.98):

A noção de serviço (objeto do ISS) não pode ser confundida com a simples prestação de serviços (contrato de direito civil que corresponde ao fornecimento de trabalho). O conceito de serviço nos vem da economia, do trabalho como produto. De fato, o trabalho, aplicado à produção, pode dar classes de bens: bens materiais denominados material, produto ou mercadoria e bens imateriais conhecidos como serviços. Serviço, assim, é expressão que abrange qualquer bem imaterial, tanto atividades consideradas de prestação de serviços, como as demais vendas de bens imateriais (atividade do locador de bens móveis, do transportador, do albergueiro, do vendedor).

O referido imposto tem como incidência a circulação econômica de serviços, a prestação de serviços, consistente na venda econômica de bens imateriais, que não sejam mercadorias ou produtos (FRANCO, 2002).

No entanto, o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) é, assim, um imposto: Sobre a Circulação; Sobre Serviços.

3.4 - Fato Gerador

No que tange ao fato gerador, a concretização do fato gerador pode fazer nascer obrigações conhecidas como principais, que é sempre de natureza pecuniária, isto é, pagar um tributo; ou obrigações acessórias, que é um dever administrativo. O fato gerador está definido no Código Tributário Nacional nos artigos 114 e 115.

Luciano Amaro (2006, p.263-267) ensina que o fato gerador de um tributo corresponde a "uma situação material descrita pelo legislador [...] definido pela referência a uma ação ou situação [...] que se identifica como núcleo ou materialidade", em torno do qual gravitam circunstâncias "igualmente necessárias para a identificação da obrigação tributária". Discorrendo sobre cada uma destas circunstâncias, lembra o autor que o fato gerador é um acontecimento histórico, motivo pelo qual se põe no tempo e no espaço, aspectos cuja análise e definição entende ser

de grande relevância considerando que uma mesma situação pode constituir-se em fato gerador tributário em um determinado lugar e não em outro, e, mais que isso, em relação ao espaço, "*para efeito da solução de possíveis conflitos de normas*", posto que define, por exemplo, se a prestação de um serviço estará sujeita à legislação de um ou de outro município. Quanto ao aspecto temporal, considera o autor que "*o fato acontece no tempo*", sendo este aspecto relevante não apenas porque define os prazos para cumprimento de obrigações, mas principalmente porque identifica a legislação aplicável, qualificando o fato, se gerador ou não de obrigação tributária, isento ou tributável, e ainda, definindo a alíquota incidente.

No que tange ao fator gerador da respectiva obrigação tributária, estabelece a Lei Maior:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

IV – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, I, "b", definidos em Lei Complementar (Constituição Federal, de 1988).

Conforme o artigo 8º do Decreto Lei nº. 406, de 1968:

Art. 8º. O imposto, de competência dos Municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constante da lista anexa.

1º. Os serviços incluídos na lista ficam sujeitos apenas ao imposto previsto neste artigo, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias.

2º. O fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na lista fica sujeito ao imposto sobre circulação de mercadorias.

O supracitado dispositivo foi revogado pela Lei Complementar nº. 116/03, mas a norma nele contida foi mantida pelo novo ato legal, conforme se depreende da leitura de seu artigo 1º, *caput*, que assim dispõe:

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

Dessa forma, a causa jurídica que dá lugar à incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS) é a seguinte situação de fato: prestação de serviços definidos em Lei Complementar (FRANCO, 2002).

Tal prestação de serviços abrange tanto o fornecimento de trabalho como a locação de bens móveis, a locação de espaço em bens imóveis com determinado objetivo e a cessão de direitos. O fato de haver fornecimento de materiais não desnatura a espécie de circulação e, em consequência, o respectivo fato gerador (FRANCO, 2002).

O Superior Tribunal Federal tem entendido que a Constituição Federal permite uma interpretação de maior alcance semântico, gerando ampliação da competência tributária na incidência do Imposto Sobre Serviços, de acordo com o Recurso Extraordinário nº 651.703-RG/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29/09/2019, p. 26/04/2017:

[...]16. **A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. **A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição.** No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso) (RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).**

Ainda, a discussão que ventila o Superior Tribunal Federal é relacionada as atividades econômicas mistas, que misturam termos jurídicos como prestação de dar e de fazer de forma simultânea, nas palavras de Washington de Barros Monteiro, é possível diferenciar os termos da seguinte forma:

Se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-la previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.

Partindo dessa diferenciação civilista, diversas entidades associativas, representantes de diversos setores econômicos, têm proposto ao STF a impossibilidade de incidência do ISS sobre certas atividades econômicas que, na visão delas, configurariam obrigações de dar. Segundo essa perspectiva, o termo "serviços" adotado pela Constituição Federal de 1988 estaria relacionado apenas às prestações de fazer.

Esse raciocínio teria como fundamento o art. 110 do CTN:

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.

Observamos que, inicialmente, a jurisprudência do STF adotou essa diferenciação para fins de incidência do ISS e, progressivamente, evoluiu para superar esse entendimento, favorecendo uma interpretação do texto constitucional desvinculada do direito civil.

Com base na incidência do ISS sobre as chamadas "obrigações mistas", a jurisprudência do STF evoluiu no sentido de que "a classificação das obrigações em 'obrigação de dar', 'fazer' e 'não fazer' tem um cunho essencialmente civilista" e "não é a mais adequada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica" (RE 651.703/PR).

Nesse julgamento, o STF consolidou "uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de 'serviços', desvinculada do conceito de 'obrigação de fazer'" e decidiu assim para evitar uma interpretação constitucional baseada na legislação ordinária, adotando um conceito econômico de "serviços" e não um conceito do Código Civil.

Além disso, essa interpretação ampliativa é possível também porque, conforme a jurisprudência do STF, a lista de serviços anexa à LC 116/2003, que especifica os serviços passíveis de tributação pelo ISS, tem caráter taxativo, "admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços listados em lei em razão da interpretação extensiva" (RE 784.439/DF).

Assim, para a jurisprudência atual do STF, o conceito de prestação de serviços, para fins de incidência do ISS, "não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil", estando relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outra

pessoa, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, “podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” (RE 651.703/PR, Relator: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-09-2016, PUBLIC 26-04-2017).

É precisamente essa conjugação entre o oferecimento de uma utilidade ao tomador dos serviços e a entrega de um bem que caracteriza as chamadas obrigações mistas, as quais, reiteradamente, geram discussões no STF acerca da incidência do ISS, tendo a Suprema Corte, com base em sua nova orientação, em regra, admitido a cobrança do referido imposto municipal.

Com efeito, pode-se afirmar que:

“De acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar” (RE 603.136/PR, Relator: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 29-05-2020, PUBLIC 16-06-2020).

Enfim, podemos resumir o entendimento mais recente do STF acerca do conceito de serviços, para fins de incidência do ISS, nos seguintes termos:

“A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS, a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fins de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam isentos de qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fins de tributação pelo ISS”.

3.5 - Contribuinte

Contribuinte é o sujeito passivo da obrigação que tem relação pessoal e direta com o fato gerador.

Ataliba (2003) esclarece que a lei é quem designa ou “qualifica o sujeito passivo explícito”. Argumenta que “geralmente são pessoas privadas as colocadas na posição de sujeito passivo, sempre de pleno acordo com os desígnios constitucionais”, acrescenta que no caso de pessoas públicas, estas “não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária (Constituição Federal, artigo 150, VI)”, conclui que esta regra não é válida para os tributos vinculados. Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, também denominado de contribuinte, segundo

a Lei Complementar, é o prestador do serviço (Lei Complementar nº. 116/2003, artigo 5º). Sem poder ignorar ou modificar tal definição legal, o Decreto Municipal Nº 11.591/2004, regulamenta o mesmo para o município de Fortaleza em seu artigo 9º.

Tendo em vista o artigo 5º da Lei Complementar nº. 116/2003 é considerado como contribuinte do ISS o prestador de serviço.

Já o artigo 2º inciso II da lei complementar, exigida pela carta constitucional em seu artigo 156 inciso III, preceitua que não será considerado contribuinte, por não constituir fato gerador do referido imposto a prestação de serviços “[...] em relação de emprego, dos trabalhos avulsos, dos direitos e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios gerentes e dos sócios delegados [...]” (MACHADO, 2004, p.394).

Hugo de Brito Machado (1999, p.180) esclarece que a norma de não-incidência tributária:

Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária, é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária. Objeto, pois, da não incidência são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência [...].

O mesmo autor comenta com amparo no artigo 128 do Código Tributário Nacional, que não todos, mas alguns municípios instituíram a figura do responsável tributário, na qual fica incumbido aos que foi beneficiada pelos serviços prestados a obrigação de realizar a retenção, bem como recolher do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (MACHADO, 2004).

Segundo Hugo Brito Machado, não parece ser legítima a exigência de que este imposto seja calculado à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o valor do serviço prestado, pois, de certo modo utiliza-se o imposto como forma de penalidade, punindo assim o prestador do serviço pela falta de observância de sua obrigação de inscrever-se no cadastro dos contribuintes, tomando como exemplo o médico que presta serviços ao seu paciente e não comprova, ao receber a quantia em moeda corrente, que é inscrito como contribuinte do ISS, sendo que dependendo do Município, a legislação vigente determina que o paciente deve descontar 5% da quantia a pagar e recolhê-los, a título de Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) (MACHADO, 2004).

Com a polêmica Lei Complementar nº. 116/03, conforme comentários de especialistas no ramo do direito tributário, a leis dos Municípios bem como do Distrito Federal, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais, ou seja, compreende-se desta maneira que o Código Tributário Nacional foi alterado de forma inadequada, não sendo previstas as consequências advindas (OLMO, 2004).

Se o tomador de serviço foi encarregado a responsabilidade pelo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS) correspondente, deve-se, portanto, tirar o prestador de serviço dessa obrigação, pois o prestador contribuinte já tem o valor descontado no preço do serviço, suportando assim o ônus tributário, se tornando inviável responsabilizar pela quitação. Cabendo ao contribuinte suportar duplamente o mesmo ônus.

Para dar mais vazão ao comentário acima, o artigo 6º, § 1º da Lei Complementar nº 116/2003, assim prescreve:

Art.6º...

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

Uma vez isentos os contribuintes de qualquer obrigação, quando já houver responsáveis tributários eleitos pelo legislador municipal com o dever de retenção do imposto na fonte, sendo ou não concretizada esta retenção, mesmo assim não poderão responsabilizar os contribuintes com a obrigação de pagar.

3.6 - Base de Cálculo

Base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota (percentual) para apurar o valor do tributo a pagar. Alíquota é o percentual definido em lei que aplicado sobre a base de cálculo determina o montante do tributo a ser pago.

No que tange a base de cálculo do Imposto Sobre Serviço (ISS), o legislador, em princípio, escolheu o "preço do serviço" (Decreto-lei nº 406, de 1968, artigo 9º), assim entendido todos os valores que compõe o contravalor da prestação de serviços, incluído todos os gastos e o valor do próprio imposto (FRANCO, 2002).

Assim, arremata, Carlos Henrique Mattos:

"A base de cálculo do imposto é, pois, a valor bruto, sem dedução alguma, o total auferido pelo fornecimento do trabalho (preço) pela locação do bem móvel (aluguel) a determinado título (preço) ou pela cessão de direitos (preço), sem dedução alguma dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço e nem de despesas" (FRANCO, 2002).

O Imposto Sobre Serviço (ISS) incide sobre a receita decorrente da prestação de serviços, sem dedução de parcela componente alguma, nem de despesas, custos ou materiais empregados na prestação de serviço. Os prontos socorros não podem deduzir, v.g., nem o valor dos medicamentos nem o valor dos alimentos fornecidos.³

Conforme anota Carlos Franco (2002, s/p), o Legislador brasileiro, em relação a base de cálculo do imposto, abriu apenas duas exceções, a saber:

I - admite a dedução, do preço bruto, dos valores dos "materiais fornecidos pelo prestador" e das "subempreitadas já tributadas pelo imposto", quando se trata de serviços incluídos nos itens 19 e 20 da lista de serviços do Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 9º, § 2º (hoje, com a lista de serviços da Lei Complementar nº 56, e 15 de dezembro de 1987, são os itens 32, 33, 34). A dedução desses valores somente existe para os casos específicos. O TACSP, apreciando um caso de serviços de desinsetização, entendeu ser dedutível somente "*o valor dos materiais fornecidos quando cuide das atividades indicadas nos itens 19 e 20 da lista*" (TACSP, Apelação nº 247.500-Santos, Ac. de 19/09/78, 1ª Câmara, relator Juiz NELSON ALTEMANI, JTACSP/Lex 58/29) (os itens são aqueles do Decreto-lei nº 406/68);

II - abandona o preço do serviço, passando o ISS a ser calculado através de alíquotas fixas ou variáveis em função da natureza do serviços ou de outros fatores pertinentes, quando se trata de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 9º, § 1º) ou de prestação de serviços relacionados nos itens 1, 4, 8, 25, 88, 89, 90, 91 e 92, da lista de serviços, prestados por sociedades (Decreto-lei nº 406, de 1968, art. 9º, § 3º, com a redação dada pela Lei Complementar nº 56/87). São casos de agente autônomo de investimentos, representantes comercial autônomo (TACSP, Ap. nº 240.802-Ribeirão Preto, Ac. de 21/02/78, 1ª Câmara, relator Juiz CARLOS ANTONINI, RT 512/163), etc.

Na prestação de serviço na forma pessoal (profissional liberal) o imposto é fixo. Sendo ele fixo não se fala em alíquota e base de cálculo, pois não há o que calcular (HARADA, 2011).

3.7 - Local de prestação do serviço

Segundo Hugo de Brito Machado (2004, p.394):

[...] o Supremo Tribunal de Justiça, a pretexto de evitar práticas fraudulentas, tem decidido que é competente para a cobrança do Imposto Sobre Serviço (ISS) o Município onde ocorre a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontra o estabelecimento prestador.

A Lei Complementar nº 116 é clara ao definir que, em regra, o imposto deve ser recolhido no local de prestação de serviço, para fins de evitar guerra fiscal entre os municípios.

José Nilo de Castro *apud* Baracho (1999, p.25) sustenta a tese de que o imposto sobre prestação de serviços é de competência do Município onde foi prestado o referido serviço, ou seja, no local da prestação, independentemente do fato do contribuinte ser domiciliado, ou manter estabelecimento de qualquer natureza (filial, escritório), no Município do local onde os serviços foram realizados, com fundamento na autonomia municipal, uma vez que a legislação tributária de um Município não pode ter vigência em outro Município, diante do princípio da territorialidade da legislação tributária.

4 - CONTRATO DE FRANQUIA E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O enfoque da presente monografia se dará na incidência do ISS nos serviços prestados pelas franquias, elencados na Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, nos itens 10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (*leasing*), de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*) - e 17.08 - Franquia (*franchising*).

Isto posto, o que é franquia ou como comumente encontramos no termo original em inglês *franchising*? Inúmeros os autores buscaram criar uma definição adequada para o conceito de franquia, dentre eles a autora Tatiana Dratovsky Sister (2000, p.22), que define o modelo de negócio de maneira sucinta e eficiente conforme veremos a seguir:

Trata-se de modalidade contratual cujos traços característicos englobam o uso de uma marca, o formato de negócio, a independência das partes contratante, o suporte contínuo do franqueador ao franqueado, o interesse econômico e o controle pelo franqueador para assegurar certos padrões.

A partir disso, temos um esboço de como se dá o sistema de franquia, consistente em um contrato firmado entre as partes franqueado e franqueador, que visa a estruturação de um canal de distribuição, no qual o franqueador detém todo o know-how, marca, produtos, logística e tecnologia, neste contrato ele permite ao franqueado a distribuição de serviços e produtos de sua marca ao mercado.

4.1 - A natureza dos contratos de franquia

Os contratos de franquia possuem características que envolvem aspectos econômicos e jurídicos, sendo comum nos depararmos com divergências entre autores na doutrina sobre o tema, por isso, primeiramente veremos a definição trazida pelo Artigo 1º da Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019:

Art. 1º - Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar

relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.

A definição de franquia trazida pela Lei nº 13.966/2019 e Lei nº 8.955/1994, esta revogada pela primeira, apesar da tentativa de finalizarem o conceito de modelo de negócio e os contratos de franquias, este se mostra distante da realidade fática desse sistema complexo, sendo considerado superficial por especialistas no tema. Deste modo, trazemos a definição de Martins (2000, p.85):

O contrato de franquia compreende uma prestação de serviços e uma distribuição de certos produtos, de acordo com as normas convencionais. A prestação de serviços é feita pelo franqueador ao franqueado, possibilitando a este a venda de produtos que tragam a marca daquele. A distribuição é tarefa de franqueado, que se caracterizam na comercialização do produto, os dois contratos agem conjuntamente, donde ser a junção de suas normas que dá ao contrato as características de franquia.⁴

Assim, conseguimos maior clareza na definição do aspecto geral do contrato. Além de que, ressalta-se que não há subordinação entre as partes nesta forma de contrato, conforme corrobora Lisboa (2013):

Muito embora o franqueado não se subordine ao franqueador, ele obtém deste toda assistência técnica possível, nos termos do contrato, por meio de um sistema de distribuição de seus produtos.

A relação amistosa e pacífica entre os sujeitos, buscando o crescimento e a expansão da empresa em conjunto, cada qual com suas obrigações é extremamente necessária nesta forma de contrato, sendo um fator externo indispensável na construção e manutenção da relação jurídica e empresarial entre franqueado e franqueador, segundo Dahab (1996, s/p):

O *franchising* é uma forma específica de gestão empresarial, que tem sido amplamente utilizada, internacionalmente, como uma estratégia de organização de mercados (produção, distribuição e comercialização) e um mecanismo eficaz de expansão, dadas as oportunidades que o sistema oferece para empreendedores com pouca tecnologia empresarial e administrativa. Ele se constitui em uma das mais promissoras formas de parceria empresarial, cujos riscos, incertezas e experiências são compartilhados entre o franqueado e o franqueador.

⁴ Voto do Ministro Celso de Mello. Ibidem..

Portanto, podemos definir o contrato de franquia como sendo aquele firmado entre o estabelecimento franqueador, que pode possuir uma marca de produtos ou oferecer um tipo de serviço prestado na forma de empresa, neste caso a franquia propriamente dita, autorizando ao franqueado o uso da marca, conforme estabelecido previamente no contrato firmado entre as partes, além do oferecimento de instruções, orientações e assessoria durante a vigência da parceria, em contrapartida o franqueado obtém esses direitos mediante pagamento de taxas e ou royalties.

4.2 - Cobrança de ISS nos contratos de franquia

Em relação à exigibilidade do ISS na relação jurídica entre franqueador e franqueado, assunto discutido em todo o Brasil, por meio do Poder Judiciários, Estaduais, a constitucionalidade da cobrança do aludido imposto sobre os valores devidos pelas franqueadas às franqueadoras, sob o argumento de que não existiria em dita relação jurídica a inequívoca configuração de uma prestação de serviços entre as partes (AZEVEDO, 2014).

Certamente, tal discussão não se referia sobre a regulamentação da obrigação tributária, ao passo que inexistem dúvidas em relação à expressa menção contida na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº. 116/2003, visto que em seu item 17,8 de modo evidente e inequívoco, encontra-se a atividade de Franquia (*Franchising*) relacionada como fato gerador do aludido tributo (AZEVEDO, 2014).

Tendo em vista o texto da Lei Federal de nº. 8.955/1994 nota-se que logo em seu artigo 2º, o contrato de franquia organizacional é aquele pelo qual o franqueador cede o direito de utilização de patente ou marca, direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e o direito de utilização dos meios tecnológicos de implantação e gerenciamento do negócio ou sistema operacional, mediante remuneração indireta e direta (AZEVEDO, 2014).

No que tange às aludidas atividades, vislumbra-se qualquer prestação de serviços perpetrados diretamente pelo franqueador ao franqueado, mas, somente, uma cessão de direitos intangíveis e tangíveis, bem como, o repasse de uma expertise técnica já formatada, no entanto, cumprida pelo franqueado em seu próprio favor ou em vantagem de seus consumidores diretos (AZEVEDO, 2014).

Na prática, o franqueador sendo compelido a recolher em benefício do Município no qual se encontra instalado, critérios tributários oriundos de uma relação jurídica que em nada se caracteriza como uma prestação de serviços pelo mesmo implementado em benefício do seu franqueado, mas, sim, resultantes de atividades implementados em sentido contrário, isto é, acaso admitia que as atividades executadas, originadoras dos valores pecuniários repassados ao franqueador, se configuram como serviços, acabamos diante de outro problema, visto que, tal caso, tem-se o franqueado como prestador dos serviços e, ainda, devedor de imposto, fato que não se configuraria na presunção de fato gerador constante na Lei Complementar nº. 116/2003 (AZEVEDO, 2014).

Contudo, o fato de que a remuneração auferida pelo franqueador junto ao seu franqueado que ocorre, puramente, em virtude do pagamento de royalties, de por meio de taxa fixa mensal e/ou em virtude de percentual incidente sobre o faturamento. Tal regra de remuneração não provem diretamente de serviços fornecidos, ao passo que as atividades implementadas, visto que as atividades desenvolvidas pelo franqueado e definidoras de seu faturamento mensal, sobre o qual incidirá o percentual contratual de apuração dos royalties, não se configurando uma prestação de serviços em benefício do franqueador, ao passo que a mesma é executada diretamente em favor do consumidor final do serviço ou do produto (AZEVEDO, 2014).

A respeito do assunto em pauta, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº. 1.131.872/SC, se posicionou no sentido de ser devido o ISS nas atividades de Franquia em virtude da mesma encontrar-se alistada na Lista Taxativa de Serviços anexa à Lei Complementar nº. 116/2003. Não foram realizadas discussões a respeito do quanto da mesma precisamente se caracterizar como serviço, restringindo-se o aludido tribunal a, acertadamente, registrar que a inconstitucionalidade da norma poderia ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, levando em consideração a matéria versada, necessariamente, terá que adentrar o possível afrontamento ao artigo 156, inciso III da Lei Maior, que regulamenta a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) apenas para a prestação de serviços (AZEVEDO, 2014).

Com a finalidade de impedir prejuízos relativos à interpretação ampla em relação ao que seguramente se caracterizaria como atividade de franquia/franchising, uma solução plausível seria o contrato formalizado entre franqueador e franqueado

relacionar de maneira precisa e minuciosa as obrigações financeiras entre as partes e a cada montante correspondente, visto que, ao se ter definitivamente regulamentado os valores em razão, por exemplo, do uso de software; do uso da marca; da locação de aparelhamentos; etc., tal não poderá ser alusivo como serviço de franquia (AZEVEDO, 2014).

É de essencial relevância que se encontre destacado o que, precisamente, se caracteriza como transferência de *Know How* e quais os serviços absolutamente prestados pelo franqueador, em benefício do franqueado e cujo pagamento ocorre por meio dos *royalties*.

4.3 - A jurisprudência acerca do tema

Para dar prosseguimento ao assunto, é relevante, primeiramente, que fique evidente o conceito do instituto de franquia, que é condicionado pela Lei nº. 13.966/2019, que dispõe em seu artigo 1º o seguinte:

Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.

Nota-se, no entanto, que a franquia não se trata apenas da permissão de utilização de determinada marca, mas do mesmo modo a distribuição de bens e serviços, por meio de um sistema organizacional, onde existem, ainda, as obrigações de não fazer e obrigações de fazer. No que tange aos contratos, Schmitt (1997) explana que eles são compostos pelas partes envolvidas (franqueado e o franqueador); pelo objeto, que se trata da marca ou produto a ser explorado; pelo preço, que consiste na taxa que é cobrada pela concessão da marca franqueada; e, pelo prazo, que pode ser indeterminado ou determinado (CALAÇA e VALLE, 2022).

A Lei Complementar nº 116/2003, o tributo a ser imposto pelos contratos de franquia teriam validade, tendo em vista que a norma legal versa sobre a prestação de serviço realizado pela mesma e não do serviço em si. Por meio de resolução do Superior Tribunal de Justiça, declarou-se a inconstitucionalidade da tributação do ISS

sobre esta modalidade de serviço, ao passo que ele não se encontrava constante no elenco de atividades que deveriam ser tributadas. Para solucionar o assunto, a Lei Complementar nº 116/2003 passou por uma edição e passou ainda a indicar o serviço de franquia entre os que teriam incidência do aludido imposto em estudo (CALAÇA e VALLE, 2022).

Em se tratando do assunto, requer que sejam realizadas algumas considerações sobre o contrato entre o franqueado e o franqueador. Com esse intuito, antes de iniciar a discussão, requer entende o raciocínio de Azevedo (2014, s/p):

Ao se analisar o teor da Lei Federal de nº 8.955/1994, verificaremos que logo em seu artigo 2º (segundo), o contrato de franquia empresarial é aquele pelo qual o franqueador cede o direito de uso de marca ou patente, o direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos ou serviços e o direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional, mediante remuneração direta ou indireta.

De tal modo, o primeiro ponto relevante é compreender que os contratos devem augurar deveres e direitos que originem lucros e façam o negócio rendoso para ambas as partes. Os termos oferecidos não devem oferecer encargos e riscos para o serviço a ser fornecido. Ademais, deve existir uma parceria entre o franqueado e o franqueador de maneira a assegurar o ressarcimento caso aconteça um prejuízo aos consumidores, e a não caracterização da relação de consumo entre eles (CALAÇA e VALLE, 2022).

Tal entendimento foi questionado pela associação de franquias por ela considerar que existia uma divergência a respeito da tributação em razão das diferentes atividades do ramo, a concessão para a utilização da marca, realização de seleção, recrutamento e treinamentos e o marketing (propaganda) (CALAÇA e VALLE, 2022).

Em julgamento do Recurso Extraordinário nº. 603136 oferecido pela Associação Brasileira de *Franchising*, que seguia contra a incidência do ISS (Imposto sobre Serviços) sobre contratos que envolvam empresas franquizadas, o Supremo Tribunal Federal acabou decidindo pela constitucionalidade da incidência do mesmo. O entendimento jurisprudencial determinou que, no que tange ao Fundo de Propaganda, é de responsabilidade dos franqueadores quais serão as taxas que deverão ser pagas e as formas pelas quais deverão ser adimplidas pelos franqueados (CALAÇA e VALLE, 2022).

A finalidade é assegurar fundos para a publicidade da organização empresarial, de modo que consiga captar mais clientela. Te tal maneira, por se tratar de uma divisão de custeio, o pagamento pelo desenvolvimento e propagandas realizadas assegura um custo baixo tanto para o franqueador quanto para o franqueado. Contudo, a contratação do empreendimento que cuida do *marketing* será de absoluta responsabilidade do franqueador.

Outro entendimento fundamental é em relação a emissão de nota fiscal eletrônica alusiva aos valores arrecadados. Conforme Roberto Sousa (2021):

Cumprе esclarecer que a emissão de Nota Fiscal Eletrônica é classificada como uma obrigação acessória decorrente da comercialização de uma mercadoria ou prestação de um serviço, nos termos do Código Tributário Nacional, Lei Complementar 116/2003 e Portaria SF Nº 72 DE 06/06/2006 do Município de São Paulo.

Para além de tais ocorrências, o posicionamento de Gilmar Mendes trouxe à luz o fato de que existem prestações constantes em contratos de franquias que não podem ter tributação diferenciada, de forma a impedir que, nos contratos formalizados, os serviços fornecidos que sofrem incidência de impostos fossem transferidos para dentro dos contratos em que não exista tributação. De tal modo, o ministro argumenta que o ISS incidirá sobre as atividades-meio, mas não sobre as atividades-fim possibilitando que o contribuinte (CALAÇA e VALLE, 2022).

Os motivos para tal seriam, primeiramente, de que o contrato formalizado entre as partes se mostra como obrigações que englobam atividades distintas. Ou seja, são diversos serviços que são juntados em um único empreendimento, e a separação delas acabaria com seu caráter contratual. A segunda razão apresentada é de que o tratamento diferenciado entre atividades-meio e atividades-fim possibilitaria que o contribuinte pudesse manejar e manipular os modos contratuais e os custos individuais das prestações, gerando uma incidência fiscal sobre o contrato.

Conforme o entendimento jurisprudencial no que pertine à emissão de notas fiscais, seria em virtude do contrato de franquia formalizado entre o franqueado e o franqueador. A emissão da nota fiscal é emitida, contudo, tendo como fato gerador os valores constantes no contrato, abrangendo inclusive o fundo de divulgações e publicidade (CALAÇA e VALLE, 2022).

Para que haja uma apropriada compreensão sobre o assunto, o artigo publicado pelo CRJR (2022) discorre o posicionamento do ministro do supremo, Gilmar Mendes:

[...] os contratos de franquias são híbridos, pois se comprometem tanto com a obrigação de "dar", como com a de "fazer". "A doutrina costuma separar prestações abarcadas na relação de franquia como 'atividade-fim', tais como a cessão do uso de marca, e 'atividade-meio', tais como treinamento, orientação, publicidade, etc.", disse o ministro. Dessa forma, as franqueadoras passaram a ter de recolher impostos adicionais, que variam de 2% a 5%, de acordo com cada município.

Em seu entendimento, Gilmar argumentou que não tinha por finalidade apresentar divergência de orientação em relação ao entendimento jurisprudencial já adotado pelo Supremo Tribunal Federal no que tange ao tributo aludido, estabelecendo, no entanto, a constitucionalidade da incidência do imposto sobre os contratos de franquia.

Contudo, mesmo que a matéria tenha sido aprovada por grande parte do plenário do Supremo Tribunal Federal, o então ministro Marco Aurélio apontou voto contrário, a favor da inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre contratos de franquia, por acreditar que o fato de a Lei Maior incumbir a Lei Complementar a responsabilidade para delimitar os tipos e elementos dos tributos não conduz ao entendimento de não terem sido definidos pela aludida norma (CALAÇA e VALLE, 2022).

O mesmo Ministro entendeu que o inciso III do artigo 156, não possibilita definir o entendimento sobre serviço para aquilo que não o é de fato. De tal modo, a classificação de franquia como serviço de modo a admitir a tributação sobre a sua prestação seria inconstitucional por existir a incompatibilidade com o que está pregado na Carta Magna. Conforme o aludido ministro, tal classificação possibilitaria a manipulação da repartição de competências pela legislação complementar.

Contudo, houve uma modificação no cenário no que pertence à incidência do imposto sobre os contratos de franquia. Antes dessa deliberação da aludida Corte, a tributação era realizada em cima das incumbências fiscais atribuídas às franquias alusivas apenas aos serviços fornecidos. A norma anterior estabelecia que os valores cobrados, de forma única, para os contratos de franquia são pertinentes à cessão de direitos de utilização da marca, caracterizado pela cobrança de *royalties*. Depois da decisão do Supremo Tribunal Federal, passou-se a incidir o

ISS (Imposto sobre Serviços) sobre os pagamentos do franqueado para o franqueador quando se referir dos deveres contratuais (CALAÇA e VALLE, 2022).

Por fim, com decisão da aludida corte, a tributação passa a ser devida e majorará as despesas no fluxo de caixa. Ademais, o imposto pode ser cobrado no destino ou na fonte. Ou seja, na cidade da organização empresarial que realiza a prestação do serviço, podendo, acarretando a dupla tributação do imposto. Alguns municípios oferecem a chance de registro no Cadastro Prestadores de Serviços Outros Municípios (CPOM), de forma que seja possível impedir a dupla tributação, em que o franqueado deveria descontar o percentual de incidência do ISS do valor pago ao franqueador para pagar ao município de destino (CALAÇA e VALLE, 2022).

4.4 - Tributação dos contratos de franquia e a Reforma Tributária da Emenda Constitucional nº 132/2023

A Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, em seu artigo 156-A, definiu as características gerais do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), com a seguinte redação no inciso I:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; [...]

Dessa forma, ao empregar exclusivamente o termo “operação”, a emenda atribui um alcance amplo ao tributo, não mais se limitando a negócios que resultem na “transferência de propriedade” do objeto da operação.

Ademais, substitui a referência a “mercadoria”, que qualificava o ICMS, pela expressão “bens materiais ou imateriais”, de modo que o tributo incidirá sobre qualquer espécie de bem, independentemente da condição de “mercadoria” (bem destinado ao comércio).

Além disso, ao adjetivar “bens” como objetos “materiais ou imateriais”, o texto indica que a natureza física do bem é irrelevante, ampliando a incidência do tributo para novas formas de consumo, como músicas e filmes, tanto com download quanto por streaming.

Dessa maneira, ao propor um "conceito amplo e abrangente" de serviços, somado à expressão "direitos", a Constituição supera as discussões interpretativas em torno do conceito de serviços e permite a incidência do tributo sobre operações como o licenciamento e cessão de direito de uso de softwares, uso de marcas (franquias), aluguel de bens móveis, leasing, operações com planos de saúde, entre outras.

Conseqüentemente, o legislador infraconstitucional, ao elaborar a lei complementar que instituirá o IBS, terá autorização para tributar os contratos de franquia, podendo a tributação incidir sobre a cessão do uso de marcas, tributando o franqueado, e/ou sobre o repasse dos royalties, tributando o franqueador.

Devido à novidade do tema, são poucas as referências sobre como essa tributação se dará e as considerações a respeito, restando apenas o texto da emenda constitucional e as opiniões de especialistas, advogados e parlamentares envolvidos na redação da reforma tributária.

O setor de franquias, representado pela ABF – Associação Brasileira de Franchising, mostra-se pessimista em relação à Reforma Tributária, prevendo um aumento significativo na carga tributária sobre o setor, especialmente para as franqueadoras enquadradas no regime de lucro presumido.

De acordo com um texto divulgado pela associação em 28 de fevereiro de 2024:

“Pode haver também uma dificuldade de neutralizar o aumento via créditos fiscais nos franqueados e desafios adicionais a serem enfrentados pelo setor de serviços, em razão da natureza de suas operações e à falta de créditos fiscais disponíveis para compensar o aumento da carga tributária, já que a folha de salários não gera crédito e as franqueadoras são intensivas no uso da mão de obra. Segundo Araújo, ‘os prestadores de serviços tendem a ter um aumento de carga tributária porque não geram créditos fiscais tanto no IBS quanto no CBS’”.

Por fim, resta aguardar os desdobramentos da reforma tributária, bem como a redação da lei complementar que regulará o Imposto Sobre Bens e Serviços, para podermos avaliar concretamente os impactos que serão provocados na tributação dos serviços brasileiros, especialmente no setor de franquias, que tem crescido significativamente no país, oferecendo serviços, promovendo a circulação de bens e gerando renda e empregos.

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em suma, este trabalho de conclusão de curso buscou analisar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia. É um assunto de longa discussão a respeito de sua constitucionalidade ou não. A Constituição Federal de 1988, juntamente com a Lei 13.966/2019, trouxe clareza à competência dos municípios para instituir o ISS, mas a interpretação da legislação em relação aos contratos de franquia permaneceu ambígua.

No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ratificou como sendo constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia (*franchising*). Tal entendimento nos faz entender que a incidência do aludido imposto é realizada tendo em conta a necessidade da obrigação de fazer, de prestação do serviço.

Tal decisão possibilitou que as cobranças pudessem ser realizadas de maneira retroativa, o que traz consequências não só para os franqueadores, como também para os franqueados, como a majoração da carga tributária que já é alta, para as marcas, além de tornar inviável certos empreendimentos.

Ao explorar a natureza dos contratos de franquia, discutimos se os *royalties* podem ser enquadrados como pagamentos por serviços prestados pelos franqueadores aos franqueados. A análise destacou a importância de considerar a definição de serviço e a relação entre franqueador e franqueado.

Concluimos que a definição constitucional de serviço incorpora uma obrigação de fazer, com características econômicas e de direito privado. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal também tem contribuído para esclarecer esse conceito. No entanto, as decisões variam em relação à aplicação específica do ISS a serviços prestados por franquias.

Em última análise, a complexidade do sistema de franquia e a falta de uma definição clara no texto legal tornam essencial uma análise individual de cada caso. O presente estudo oferece diretrizes para a compreensão do tema, mas a resolução definitiva da questão exige um exame minucioso das circunstâncias de cada contrato de franquia.

À medida que o mercado de franquias continua a crescer no Brasil, a discussão sobre a constitucionalidade da cobrança de ISS em contratos de franquia permanece relevante. Este artigo contribui para o debate, baseando-se no direito

constitucional, na legislação pertinente, na doutrina, nas decisões dos tribunais superiores e nas jurisprudências relacionadas ao assunto.

REFERÊNCIAS

- ABF. Encontro Jurídico ABF avalia os impactos da Reforma Tributária no franchising. Acesso em 01/06/2024. <https://www.abf.com.br/encontro-juridico-abf-avalia-os-impactos-da-reforma-tributaria/>
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª edição rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2006, p.263-267.
- ATALIBA, Geraldo. A Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria. São Paulo: Ed. RT, 1964.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009.
- AZEVEDO, Rodrigo. A cobrança de ISS nos contratos de franquia. Publicado em 2014. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-cobranca-de-iss-nos-contratos-de-franquia/147473838> acessado em 10 de dezembro de 2023
- BARACHO, J A de Oliveira. Teoria Geral do Federalismo. In. CASTRO, José Nilo de. Direito Municipal Positivo. 4a Ed. Livraria Del Rey Editora. Belo Horizonte, 1999.
- BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. 2018. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo, 2018.
- BASTOS, Celso Ribeiro de. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 6 ed., São Paulo: Saraiva, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1972.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em www.planalto.gov.br.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília. Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em www.planalto.gov.br.
- BRASIL. Lei n.º 13.966, de 26 de dezembro de 2019. Dispõe sobre o sistema de franquia empresarial e revoga a Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994 (Lei de Franquia). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 de dez. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13966.htm#art10htm.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121. Rel. Min. Marco Aurélio Mello. Voto do Ministro Marco Aurélio. Julgamento em 11 out. 2000. Publicado em 25 maio 2011. Voto do Ministro Celso de Mello. Ibidem.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 11 de outubro de 2000.

CALAÇA, H. L. A.; VALLE, M. D. T. do. Incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) sobre os contratos de Franquia. Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação. São Paulo, v.8.n.08. ago. 2022. ISSN - 2675 – 3375.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed.rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p.161.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18 ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário: Sinopses jurídicas. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 2001, p.39.

Costa, A. J. (2013). Algumas Notas sobre o Imposto sobre Serviços. Revista Direito Tributário Atual, (29), 30–35. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1766>

DAHAB, S. Entendendo o franchising: uma alternativa eficaz para o pequeno e médio empreendedor. Salvador, Casa da Qualidade, 1996.

DE MELO, José Eduardo Soares. Aspectos Teóricos e Práticos do ISS. São Paulo, Dialética, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Imposto sobre Serviços - ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição. Barueri, Manole, 2004.

FRANCO, Carlos Henrique de Mattos. Aspectos e estruturação do Imposto Sobre Serviços. Disponível em: <http://www.advogado.adv.br/artigos/2002/carloshenriquedemattosfranco/aspectoiss.htm>.

GARCIA, Priscila Prado. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e suas particularidades. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8470. Acessado em: 26 de dez. de 2023.

GIUSTI, Miriam Petri Lima de Jesus. Sumário de Direito Constitucional. 2 ed., São Paulo: Rideel, 2004, p.62.

HARADA, Kiyoshi. ISS: base de cálculo dos serviços prestados por notários e registradores. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/18829>.

HARADA, Kyoshi. Direito Financeiro Tributário. 3 ed., São Paulo: Atlas, 1998.

LISBOA, Roberto Senise. Contratos. 7.ed. São Paulo, Saraiva, 2013.

LOBATO, Valter de Souza. O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. 353 f. Tese – Doutorado, Programa de Pós-Graduação em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Aspectos fundamentais do ICMS. [S.l]: Ed. Dialética, 1999, p.180.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 14 ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p.335.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004. p. 394.

MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional dos Tributos. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.52.

MARQUES, Márcio Severo. Curso de especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MARTINS, Fran. Contratos e Obrigações Comerciais. Rio de Janeiro, Forense, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do Imposto sobre Serviços. Editora Atlas, 2000, pág. 34.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Municipal Brasileiro. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 134.

MORAES apud MARTINS, I. G. DA S., 2001, Curso de Direito Tributário, Coordenador. 8ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro de Moraes. Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços. Editora Revista dos Tribunais, 1984, p.98.

OLMO, Manolo del. O novo ISS: Lei Complementar nº 116/03. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 244, 8 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/4952>>.

POÇAS, Fernando Augusto Ferrante. Imposto Sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar nº 116/03. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RUSSO, Vinícius Bellini; VAZ, Rogério Molina. Alguns aspectos acerca do ISSQN (Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza). Disponível em: <http://www.facsao Roque.br/novo/publicacoes/pdfs/vinicius_drt_20111.pdf>.

SALES, R. O. (2008). O alcance normativo do termo estabelecimento prestador na Lei Complementar nº 116/2003. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Recife

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 7 ed., Revista dos Tribunais, 2009, p.589-590.

SISTER, Tatiana Dratovsky. Contratos de franquia: origem, evolução legislativa e controvérsias. 2020. 117 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020.

STF. Recurso Extraordinário 651.703/PR. Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29-09-2016, PUBLIC 26-04-2017

UEMURA, Henrique Kazuo. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o aspecto espacial de sua hipótese de incidência. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2666, 19 out. 2010. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/17624>

VETARISCHI, André Luiz. Competência tributária do ISS: lei versus jurisprudência. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 556, 14 jan. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6090>>.