

## A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ISSQN SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA

Rodrigo Oliveira Ragni de Castro Leite

Graduado em Direito pela Universidade Braz Cubas (2002), é especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP - COGEAE (2007), e Mestre em Direitos Difusos e Coletivos pela Universidade Metropolitana de Santos - Unimes (2015). Atualmente é procurador jurídico da Prefeitura Municipal de Ilha Comprida/SP, advogado, e professor nos cursos de Graduação em Direito da Faculdade Peruíbe – FPbe e das Faculdades Integradas do Vale do Ribeira - FVR. rragni@terra.com.br

**RESUMO:** A Constituição Federal pauta de forma taxativa os impostos passíveis de serem criados pelos entes tributantes, e neste diapasão atribui aos municípios a possibilidade de instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Tal exação possui, todavia, um desenho constitucional a ser observado, figurando como limitação da competência tributária. Por seu turno, a atividade de *franchising* vem crescendo em nosso país, motivo pelo qual os municípios vêm buscando fazer incidir o imposto em referência sobre tais atividades, notadamente porque esta é classificada como serviço passível de incidência previsto na Lei Complementar nº 116/03. Inobstante a isso, e dada a complexidade do contrato de franquia, torna-se primordial investigar se é possível tal incidência tributária. Ao desenvolver a temática acabamos por identificar as nuances do arquétipo constitucional do ISSQN, bem como o plexo natural de obrigações contido no contrato de franquia para, ao fim e ao cabo, externarmos a inconstitucionalidade da incidência do ISSQN sobre o *franchising*. Por fim, cumpre destacar que empregamos o método teórico que consiste na consulta de obras doutrinárias, decisões judiciais, artigos de periódicos e documentos que tratam do assunto, bem como a legislação pertinente.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Contrato de Franquia. Inconstitucionalidade.

**ABSTRACT:** The Federal Constitution strictly regulates the taxes that can be created by the tax authorities, and in this tuning the municipalities the possibility of instituting the Tax on Services of any Nature - ISSQN. Such an exemption has, however, a constitutional design to be observed, which is a

limitation of tax jurisdiction. In turn, the franchising activity has been growing in our country, which is why the municipalities are seeking to focus the tax on such activities, especially because it is classified as a service subject to incidence provided in Complementary Law n. 116/03. Notwithstanding this, and given the complexity of the franchise agreement, it is paramount to investigate whether such tax incidence is possible. In developing the thematic, we ended up identifying the nuances of the constitutional archetype of the ISSQN, as well as the natural plexus of obligations contained in the franchise agreement, in order to externalize the unconstitutionality of the ISSQN's incidence on franchising. Finally, it should be pointed out that we use the theoretical method of consulting doctrinal works, judicial decisions, periodicals and documents that deal with the subject, as well as the pertinent legislation.

**KEYWORDS:** Tax Law. Tax on Services of Any Nature - ISSQN. Franchise Agreement. Unconstitutionality.

## INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da atividade de franquia vem experimentando sensível crescimento, notadamente em razão da busca por alternativas de fontes de receitas pelos cidadãos, ou mesmo pela percepção mais profunda do empreendedorismo e da vontade de possuir negócio próprio. Neste diapasão, as franquias surgem como oportunidade considerável, notadamente pelo fato de o franqueador transferir ao franqueado, dentre outras coisas, o seu *know-how* e ainda propiciar o uso de marca conhecida e com maior penetração no mercado.

Por seu turno, os entes tributantes também buscam incremento em suas receitas, de sorte a fazerem frente aos custos do Estado, sendo que os tributos são a sua maior fonte. Dentre tais tributos subsiste, na competência municipal, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, o qual possui um especial desenho constitucional e, ante o conteúdo da Lei Complementar nº 116/03, em tese poderia incidir sobre o *franchising*. E tal incidência se daria com alíquotas que poderiam variar entre 2% a 5%, o que evidentemente impacto sensivelmente na atividade de *franchising*.

Nesta senda, no presente investigaremos a possibilidade de incidência do ISSQN nos contratos de franquia, o que se dará após verificarmos os conceitos do ISSQN e mesmo do contrato de franquia.

### 1 – Aspectos Basilares Sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN

De proêmio, cumpre destacar que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN é um tributo de competência dos municípios, pautado no art. 156, III, da Constituição Federal.

Em aspectos laicos podemos consignar que referido imposto tem como arquétipo constitucional de incidência os *serviços de qualquer natureza*.

Todavia, não é todo serviço, pois que o próprio art. 156, III, da CF/88, retira da incidência possível do ISSQN os serviços indicados no art. 155, II, da Carta Maior (serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais constituem-se em fato gerador do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência estadual).

Ademais, o ISSQN também não incide sobre outros *serviços*<sup>1</sup>, o que, a bem da verdade, não afeta o presente trabalho.

Aires Fernandino Barreto, lecionando sobre o conceito de serviço, externa brilhante lição:

[...] não é todo e qualquer ‘fazer’ que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. Serviço é conceito menos amplo, mais estrito que o conceito de trabalho constitucionalmente pressuposto. É como se vissemos o conceito de trabalho como gênero e o de serviço como espécie desse gênero. De toda a sorte, uma afirmação que parece evidente, a partir da consideração dos textos constitucionais que fazem referência ampla aos conceitos, é a de que a noção de trabalho corresponde, genericamente, a um ‘fazer’. Pode-se mesmo dizer que trabalho é todo esforço humano, ampla e genericamente considerado. [...] É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho ‘para si mesmo’, não o é afirmar-se que se prestou serviço ‘a si próprio’. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.<sup>2</sup>

Denota-se, desta maneira, que nem todo serviço que se adapta ao desenho constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN.

Assim, o ente tributante ao legislar sobre a criação do ISSQN (por intermédio de lei, conforme princípio da estrita legalidade pautado no art. 150, I, da CF/88) somente pode elencar como serviço apto a dar nascimento a obrigação tributária do ISSQN aqueles que realmente se adaptarem ao desenho constitucional do tributo<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> v.g.: imunidade prevista no art. 156, § 3º, II, da CF/88, e art. 2º, I, da LC nº 116/2003); imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88; e os serviços públicos, art. 145, II, CF/88.

<sup>2</sup> BARRETO, Aires Ferdinando. ISS na Constituição e na Lei, 2ª ed. rev. ampl. e atual - São Paulo: Dialética, 2005, p. 29.

<sup>3</sup> No caso do ISSQN, e em razão de preceitos constitucionais (art. 146, da CF/88), a União edita lei complementar impondo regras gerais sobre o ISSQN que devem ser seguidas, obrigatoriamente, pelos municípios (no caso vige atualmente a Lei Complementar nº 116/2003), para que então cada município edite sua própria lei instituindo o ISSQN, sendo que ambas não podem destoar do disposto na Constituição Federal e a lei municipal, afora isso, ainda deve observar a lei federal (aqui, para os fins do presente, não adentraremos no debate específico destas questões, pelo que consignamos as lições que revelam a majoritária lição).

Esta prestação de serviços envolveria uma *obrigação de fazer*<sup>4</sup>, de prestar algo a alguém, mas não uma obrigação de dar.

E isso foi reiterado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal ao editar o verbete sumular vinculante de nº 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”<sup>5</sup>.

Tal verbete sumular vinculante é resultado de precedentes representativos, os quais expressamente reconheceram que o desenho constitucional do ISSQN está adstrito a uma obrigação de fazer:

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS). LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR. INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL. DISTINÇÃO NECESSÁRIA ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU DE ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER). IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN/1966, ART. 110). INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DL 406/1968. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO IMPROVIDO. Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis. [STF, RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.]

TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços. Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966. [STF, RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001.]

Nota-se, assim, que a prestação de serviço se trata de um negócio jurídico bilateral, onde uma parte é a prestadora dos serviços e a outra a tomadora de serviços.

Além disso tal negócio jurídico deve ser oneroso, de sorte a atender não só o princípio da capacidade contributiva a que os impostos<sup>6</sup> estão adstritos (art. 145, § 1º, da CF/88), como também porque o preço do serviço é a base de cálculo possível do ISSQN<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Seria, então, o resultado do emprego da capacidade física e/ou intelectual do prestador de serviço em benefício do tomador do mesmo, ainda que subsistisse na equação um bem material.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em 29 de agosto de 2018.

<sup>6</sup> Outrossim os impostos possuem como fato gerador um fato signo presuntivo de riqueza.

<sup>7</sup> A base de cálculo confirma o aspecto material da regra-matriz de incidência do tributo, atestando sua natureza jurídica e mesmo constitucionalidade, pelo que no caso do ISSQN outro não pode ser a base de cálculo que não o valor do serviço. Isso, aliás, é previsto não só na lei municipal (Código Tributário Municipal) como também no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003.

A Lei Complementar nº 116/2003 oferta lista anexa onde são elencados os serviços passíveis de serem tributados pelo ISSQN, sendo certo que o Eg. STF já manifestou que tal lista é taxativa mas admite interpretação analógica<sup>8</sup>, bem como julgou inconstitucional a incidência de ISSQN sobre alguns dos serviços indicados na referida lista anexa<sup>9</sup>, ou ainda se manifestou sobre diversos aspectos acerca da incidência do ISSQN ou da real base de cálculo do mesmo<sup>10</sup>.

Pois bem, previsto em lei municipal que obedeça a legislação federal inerente, bem como a Constituição Federal, e realizado o fato gerador pelo contribuinte do ISSQN, nasce a obrigação tributária do referido tributo, a qual, pelo lançamento<sup>11</sup>, da ensejo ao surgimento do crédito tributário do referido tributo, cuja base de cálculo é o preço do serviço e a alíquota está adstrita a variação entre 2% e 5%<sup>12</sup>.

Em breve resumo é este o contexto alusivo ao ISSQN naquilo que importa para o presente trabalho.

## 2 – Perspectivas Fundamentais Sobre a Atividade de *Franchising*

O *franchising*, no Brasil, é regido pela Lei nº 8.955/94, sendo factível pinçarmos o conceito legal de *franchising* de referida norma:

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.<sup>13</sup>

Inobstante a pauta normativa em referência, nossa doutrina apresenta, pensamos, conceito mais completo e complexo de tal instituto, asseverando que o mesmo seria o sistema onde os direitos de uso de marca e da tecnologia de negócio de uma empresa (franqueadora) são cedidos, por contrato, a terceiros (franqueados), mediante o pagamento de uma taxa para ingresso no sistema do franqueador (taxa de

<sup>8</sup> STF, RE nº 361.829, 2ª Turma, j. 13.12.2005.

<sup>9</sup> v.g. da já citada súmula vinculante de nº 31: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

<sup>10</sup> v.g.: STF, do RE nº 651.703, Pleno, j. 29.09.2016.

<sup>11</sup> Em nosso país existem três tipos de lançamento, quais sejam o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação, sendo certo que no caso do ISSQN a modalidade de lançamento dependerá da legislação municipal. Contudo, podemos consignar que na grandiosa maioria dos casos atualmente tal lançamento, para empresas, se dá por intermédio da modalidade de lançamento por homologação, onde o tributo é previamente apurado pelo sujeito passivo, e pago, sob condição de ulterior homologação pelo Fisco (art. 150, do CTN).

<sup>12</sup> Art. 8º e 8º-A, da LC nº 116/2003.

<sup>13</sup> BRASIL. Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (*franchising*) e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8955.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8955.htm)> Acesso em 29 de agosto de 2018.

franquia ou *franchising*) e de *royalties* (percentual sobre vendas que o franqueado paga, periodicamente, ao franqueador).<sup>14</sup>

A concepção de franquia, portanto, é bastante complexo no que concerne ao conteúdo, podendo incluir a cessão de direitos, tais como marca, imagem, sistemas e know-how, etc.

Não por outro motivo Aires Fernandino Barreto destaca:

Na franquia o franqueador cederá ao franqueado, para uso comercial, em zona previamente delimitada, propriedade incorpórea constituída de marcas, insígnias, título de estabelecimento, métodos de trabalho, patentes, know-how, fórmulas, através de um sistema de organização empresarial, num comércio específico.<sup>15</sup>

Evidencia-se, portanto, que a ideia de franquia é ampla, afastando-se de uma singela tradução de pura prestação de serviços. Deveras, tal contrato pode envolver, também, fornecimento de equipamentos e materiais, a prestação de eventuais serviços, a cessão da propriedade intelectual, dentre outros inúmeros e variados aspectos.

Decorre do explanado que a natureza complexa do contrato de franquia pressupõe não só obrigações de fazer, mas também obrigações de não fazer, obrigações de dar, de fornecer, de cessão, entre outras.

Daí ser absolutamente discutível a incidência do ISSQN nos contratos de franquia, visto que estes envolvem outras atividades e direitos distintos da concepção de serviços (ou de obrigação de fazer).

### **3 – Da (In) Constitucionalidade do ISSQN Sobre os Contratos de Franquia**

Bradamos desde logo que em nosso entender o contrato de franquia não se amolda ao arquétipo constitucional do ISSQN, pautado no art. 156, III, da CF/88.

Com efeito, o conceito de franquia previsto na Lei nº 8.955/94 não se adapta ao conceito de serviço pautado pela Carta Magna.

A ideia de serviço prevista na Constituição Federal implica na percepção de um fazer laboral remunerado, possuindo relação contratual e sem vínculo empregatício, com preponderância de obrigação de fazer. Não se admite, por exemplo, que uma obrigação de dar esteja enquadrada neste conceito.

Na atividade de *franchising* subsiste sistema onde um franqueador faz a cessão, ao franqueado, de direitos, uso da marca e imagem, *know-how*, bem como oferta obrigação de dar e, em algumas circunstâncias, obrigação de fazer, em verdadeiro amálgama indissociável, o que gera uma plêiade de

<sup>14</sup> BARROSO, Luiz Felizardo. *Franchising e Direito*, São Paulo: Atlas, 1997, p. 19.

<sup>15</sup> BARRETO, Aires Ferdinando. *ISS na Constituição e na Lei – 2ª ed.*, São Paulo: Dialética, 2005, p. 209.

obrigações recíprocas para às partes. E é remunerado, via de regra, pelos chamados *royalties* (valor que congloba a contraprestação por todo o plexo de obrigações do franqueador).

Cumprido ventilar, entretanto, que o contrato de franquia pode, inclusive, prescindir de uma obrigação de fazer propriamente dita.

O que se tem, assim, é que a concepção de franquia se mostra ampla e não se confunde com a singular ideia de prestação de serviço. O pacto adstrito a franquia é por demais complexo e abrangente para ser reduzido a uma mera prestação de serviços.

Logo, em que pese previsto na Lei Complementar nº 116/2003<sup>16</sup> e nas legislações municipais é fato que tais normas se revelam inconstitucionais, pois discrepam do quanto pautado na Carta Magna acerca do que pode ser considerado como prestação de serviço.

E o legislador não pode inserir na norma em sentido estrito (lei) atividade que discrepe do arquétipo constitucional do tributo, pois que tal implicaria em admitir que lei alterasse a redação da Constituição Federal, o que é vedado pela própria hierarquia das normas (reproduzida, grosso modo, pelo art. 110 do CTN)

Daí a doutrina pautar o seguinte:

É fácil perceber, nesse tipo de ajuste, o forte objetivo participativo entre as partes. Daí se falar que não há, em princípio, prestação de serviço entre franqueado e franqueador, mas um envolvimento mútuo e bilateral, de colaboração recíproca, marcado pela existência de direitos e deveres para ambas as partes.<sup>17</sup>

Se a doutrina se manifesta pela não verificação de prestação de serviços pura em contratos de franquias, podemos atestar que subsistem inúmeras manifestações jurisprudências no mesmo sentido.

Assim, por exemplo, pacificamente vem entendendo o Eg. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo - TJSP, inclusive em recente julgado:

Apelação – Ação declaratória de inexigibilidade de tributo - ISSQN – Franquia – Município de São Paulo – Cobrança de ISS em relação às atividades de franchising – Incidente de Inconstitucionalidade nº 994.06.045400-3, da Lei nº 13.071/03, de São Paulo, julgado pelo Órgão Especial deste Tribunal – Natureza jurídica híbrida e complexa do contrato de franquia – Afastado conceito de serviços – Não incidência, portanto, de ISSQN – Repetição do indébito tributário, observada a prescrição quinquenal – Sentença afastada – Sucumbência invertida - Recurso provido. (TJSP – Apel. nº 1024431-97.2015.8.26.0053 – 14ª Câm. Dir. Público – Des. Rel. MÔNICA SERRANO – j. 22.03.2018)

APELAÇÃO. Ação Ordinária. São Paulo. ISS sobre os valores recebidos a título de royalties dos franqueados pelo franqueamento da sua marca. Franquia: contrato complexo que extrapola a simples prestação de serviços. Precedentes deste tribunal, inclusive em sede de arguição de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03. Item 17.07, da Lei n. 13.701/03, do Município de São Paulo Sentença reformada Recurso provido. (TJSP – Apel. nº 0031320-94.2009.8.26.0053 – 14ª Câm. Dir. Público – Rel. Des. MAURÍCIO FIORITO - j. 07.11.2013)

<sup>16</sup> Item “17.08 – Franquia (franchising).”, da Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

<sup>17</sup> SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 4ª ed., São Paulo: Saraiva. 2012, p. 1041.



Afora diversos outros julgados no mesmo sentido, o Eg. TJSP ainda reconheceu a inconstitucionalidade do ISSQN nos contratos de franquia em sede de Incidente de Inconstitucionalidade afeito ao Pleno do Tribunal (TJSP, Arguição de Inconstitucionalidade n.º 994.06.045400-3, Órgão Especial, rel. Des. José Roberto Bedran, j. 19/05/2010).

O Eg. STJ também partilha, como mostram alguns julgados, do referido entendimento (v.g. dos informativos nºs 0363 e 0199, bem como do Agravo em Recurso Especial nº 657.764 – SP).

Por sua vez, o Eg. STF, conquanto tenha delineado tal questão e mantido julgamentos pela inconstitucionalidade (v.g.: AI nº 761953-MG; RE nº 925.038; ARE nº 940969-SP; AgR AI nº 761953-MG), acabou por afetar Repercussão Geral na matéria junto ao Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ. Este, que definirá a questão por possuir efeitos *erga omnes*, não possui, todavia, previsão de julgamento, sendo que há tempos se espera o mesmo.

Cientificamente, todavia, podemos desde logo externar nossa opinião no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISSQN nos contratos de franquia, o que abrange, claro, os valores pagos mensalmente pelos franqueados para que subsista a manutenção do contrato de franquia (*royalties*, entre outros), tanto quanto o valor pago pela aquisição da franquia, os quais se constituem em receita da franqueadora e não podem, portanto, serem tidos como base de cálculo do ISSQN, pois que não traduzem remuneração de um serviço.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

No trilhar do presente trabalho pudemos transitar de sorte a aferir o arquétipo constitucional do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN e a percepção da doutrina e da jurisprudência sobre tal exação.

Divisou-se, outrossim, a conceituação legal e doutrinária do contrato de franquia, bem como as nuances do mesmo, o que nos permitiu aferir que sua natureza jurídica é complexa e encerra a percepção de não se consistir em pura e simples prestação de serviço.

Com efeito, o mesmo se constitui em plexo de obrigações recíprocas e amalgamadas cujo objeto suplanta a ideia de um serviço para atingir, entre outros, a cessão de uso, de imagem, de marca, a transferência de tecnologia e *know-how*, além de obrigações de dar.

Nesta esteira, o conteúdo do arquétipo constitucional do ISSQN não se mostra conformável com a natureza do contrato de franquia, pelo que a impossibilidade de incidência de tal tributo no caso vertente se mostra, em nosso entender, insofismável.



Outrossim, pouco importa a previsão legal, contida na Lei Complementar nº 116/03, sobre a incidência da exação debatida sobre o *franchising*, pois o que se tem, por certo, é a inconstitucionalidade da pauta normativa ofensiva ao texto constitucional. Deveras, o imposto é sobre serviços, consistentes estes em obrigação de fazer, e não há como tal incidir validamente em contratos complexos como o de franquia.

E tal percepção, como vimos, bem encontra respaldo na doutrina e na jurisprudência, pelo que a fatídica percepção pela inconstitucionalidade há de ser referendada e reiterada.

## REFERÊNCIAS

- BARRETO, Aires Ferdinando. ISS na Constituição e na Lei, 2ª ed. rev. ampl. e atual - São Paulo: Dialética, 2005.
- BARROSO, Luiz Felizardo. Franchising e Direito, São Paulo: Atlas, 1997.
- BRASIL. Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising) e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8955.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8955.htm)> Acesso em 29 de agosto de 2018.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>> Acesso em 29 de agosto de 2018.
- CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário. 4º ed., São Paulo: Saraiva, 2002.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. 6º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 13º ed. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário, 4ª ed., São Paulo: Saraiva. 2012.

