

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM PRÁTICA JUDICANTE**

JAMILLE CALID DE ANDRADE

**ASPECTOS CONCERNENTES À NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA
FRANQUIA EMPRESARIAL**

**JOÃO PESSOA
2010**

JAMILLE CALID DE ANDRADE

**ASPECTOS CONCERNENTES À NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA FRANQUIA
EMPRESARIAL**

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, em parceria com a Escola Superior da Magistratura – ESMA, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Prática Judicante.

ORIENTADOR: Prof. Ms. Francisco Leite Duarte

JOÃO PESSOA
2010

A553a

Andrade, Jamille Calid de

Aspectos Concernentes à não Incidência do INSS na Franquia Empresarial/Jamille Calid de Andrade. - João Pessoa, 2010.

65f

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba UEPB, em parceria com a Escola Superior da Magistratura - ESMA, como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Prática Judicante.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO 2. DIREITO CIVIL I. Título

CDU 34:336.2

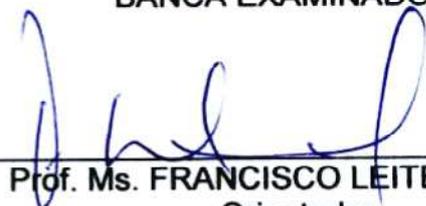
JAMILLE CALID DE ANDRADE

**ASPECTOS CONCERNENTES À NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA FRANQUIA
EMPRESARIAL**

Monografia apresentada à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB, em parceria com a Escola Superior de Magistratura da Paraíba – ESMA-PB, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Especialista em Prática Judicante.

Aprovada em: 16/01/2013

BANCA EXAMINADORA



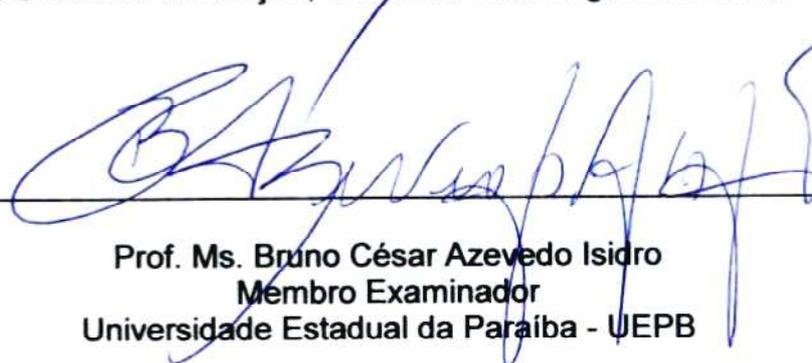
Prof. Ms. FRANCISCO LEITE DUARTE
Orientador

Escola Superior de Magistratura da Paraíba – ESMA-PB



Prof. Dr. Paulo de Tarso Costa Henriques
Membro Examinador

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba - IFPB



Prof. Ms. Bruno César Azevedo Isidro
Membro Examinador
Universidade Estadual da Paraíba - UEPB

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

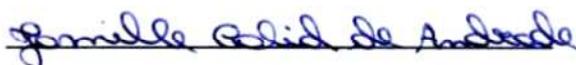
Eu, Jamille Calid de Andrade, brasileira, solteira, advogada, residente e domiciliada na Rua João Gabinio de Carvalho, 267, na cidade de João Pessoa, Estado da Paraíba, portador do documento de Identidade: 3925588 – SSP/PB, CPF: 054.284.214-95, na qualidade de titular dos direitos morais e patrimoniais de autora da obra sob o título: “**ASPECTOS CONCERNENTES À NÃO INCIDÊNCIA DO ISS NA FRANQUIA EMPRESARIAL**”, sob a forma de **Monografia**, apresentada na Universidade Estadual da Paraíba – UEPB / Escola Superior de Magistratura da Paraíba – ESMA-PB, em 16/01/2013, com base no disposto na Lei Federal n. 9.160, de 19 de fevereiro de 1998:

1. (X) AUTORIZO, disponibilizar nas Bibliotecas da UEPB/ESMA-PB, para consulta e eventual empréstimo, a OBRA, a partir desta data e até que manifestações em sentido contrário de minha parte determina a cessação desta autorização sob a forma de depósito legal nas Bibliotecas.

2. (X) AUTORIZO, a partir de dois anos após esta data, a Universidade Estadual da Paraíba – UEPB e a Escola Superior de Magistratura da Paraíba – ESMA-PB, a reproduzir, disponibilizar na rede mundial de computadores – Internet e permitir a reprodução por meio eletrônico, da OBRA, até que manifestações contrária a minha parte determine a cessação desta autorização.

3. () CONSULTE-ME, dois anos após esta data, quanto a possibilidade de minha AUTORIZAÇÃO à Universidade Estadual da Paraíba – UEPB e à Escola Superior de Magistratura da Paraíba – ESMA-PB, a reproduzir, disponibilizar na rede mundial de computadores – Internet – e permitir a reprodução por meio eletrônico, da OBRA.

João Pessoa, 16 de janeiro de 2013.



Jamille Calid de Andrade

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por guiar-me no meu cotidiano, dando-me forças e perseverança para trilhar o caminho certo.

Aos meus pais, Andrade e Socorro, pelo amor, dedicação, educação e renúncia sempre empregados em minha formação.

Ao meu noivo, Alex, por seu carinho, respeito e apoio incessante.

Agradeço, em especial, ao Prof. Ms. Francisco Leite Duarte pelo auxílio e pelos ensinamentos, sem os quais não seria possível a conclusão do presente trabalho.

Posso todas as coisas naquele que me fortalece.

(Filipenses 4:13)

RESUMO

É indiscutível a não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na franquia empresarial em razão desta não se enquadrar no conceito de prestação de serviço, não preenchendo, por conseguinte, o critério material da regra matriz de incidência tributária do ISS. Isso se dá em razão do *franchising* ser considerado contrato de natureza complexa, envolvendo várias obrigações recíprocas, diversas e variadas entre os contratantes, sejam de fazer ou dar, inexistindo, pois, qualquer preponderância de uma atividade em detrimento de outra. Essa conjugação de inúmeras obrigações não se coaduna com o conceito de serviço que é, em apertada síntese, o esforço humano à terceiros tendente à obtenção de bem material ou imaterial. Ademais, não respeita o critério material contido na Lei Complementar 116/03, o qual consiste no comportamento ou esforço humano, qual seja, a prestação de determinado serviço em favor de outrem, um terceiro, de forma individualizada e sem vínculo de subordinação, abrangendo uma obrigação de fazer sob o regime de direito privado, remunerado ou com conteúdo econômico, e não compreendido na esfera de tributação de outro ente federado que não o Município ou Distrito Federal, excluindo-se os serviços públicos e as obrigações de dar. Por esses motivos, o contrato de franquia é isento da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não se sujeitando, pois, ao imposto municipal, ainda que conste tal atividade do rol de serviços anexo à Lei Complementar, no item 17.08. Nesse contexto, as questões pertinentes ao entendimento das normas que regem o mencionado tributo são o objeto do presente trabalho.

Palavras-chave: Franquia empresarial. ISS. Não incidência.

ABSTRACT

It is unquestionable the non incidence of the Tax on Any Nature in the franchise business because it does not fit the concept of service, not filling, therefore, the material criteria of the matrix rule of tributary incidence of the ISS. That is why the franchising is considered agreement of complex nature, involving various reciprocal obligations, diverse and varied between contractors, either to make or give, lacking therefore any preponderance of one activity over another. This conjugation of numerous obligations does not keep with the concept of service that is, in a strict synthesis, the human effort to thirds tending to collection of material or imaterial goods. Besides, the matéria criteria present in the Complementary Law 116/03, is not respected, which consists on the human effort or behaviour, which is, the service delivery of a certain service in favour of someone else, a third, in an individualized manner and without subordination, covering an obligation of doing under the doctrine of the stipendiary private Law, or with economic content, and not comprehended in the sphere of the tributation of other federated entity that not the City of Federal District, excluding the public services and the obligations of giving. For these reasons, the contract of franchising is exempt of the incidence of the Tax over Services of Any Nature, not subjecting, so, to the municipal tax, yet that such activity is in the list of services enclosed to the Complementary Law, in the item 17.08. In this context, the pertinent questions to the understanding of the norms that rule the mentioned tribute are the object of this work.

Key words: Entrepreneurial franchise. ISS. Non incidence.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	09
2	CONTRATO DE FRANQUIA	13
2.1	DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA	14
2.2	CARACTERÍSTICAS	16
2.3	MODALIDADES	19
2.4	DIREITOS E DEVERES DAS PARTES	20
2.5	A IMPORTÂNCIA SÓCIO-ECONÔMICA DA FRANQUIA	22
2.6	FORMAÇÃO E EXTINÇÃO DO CONTRATO	23
3	IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA	25
3.1	ORIGEM E COMPETÊNCIA	26
3.2	HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	27
3.3	SUJEITO ATIVO, SUJEITO PASSIVO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	29
3.4	BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA	31
3.5	LOCAL DE INCIÊNCIA TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO	33
3.6	A LEI COMPLEMENTAR 116/2003	35
4	A INCIDÊNCIA OU NÃO DO ISS NA FRANQUIA EMPRESARIAL	38
4.1	ASPECTOS GERAIS DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ISS NO CONTRATO DE FRANQUIA	38
4.2	INCOMPETÊNCIA DO STJ PARA ANALISAR E JULGAR A CONSTITUCIONALIDADE OU NÃO DA MATÉRIA	42
5	CONCLUSÃO	44
	REFERÊNCIAS	47
	ANEXOS	49

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho procura conhecer melhor a franquia empresarial, importante figura contratual regida em nosso ordenamento jurídico pátrio pela Lei 8.955/94, que possui extrema relevância por influenciar no desenvolvimento econômico nacional, sendo considerada um negócio altamente rentável, seja para o franqueador, para o franqueado ou para o consumidor final dos produtos e/ou serviços.

No mundo contemporâneo, os contratos, em geral, constituem uma das fontes das obrigações e, possivelmente, a mais importante, sobretudo no âmbito comercial, representando o núcleo básico da atividade empresarial. Por conseguinte, novas formas contratuais estão sendo criadas e utilizadas na prática negocial, gerando assim, novas formulações na análise, compreensão e interpretação, decorrente da necessidade não só de qualificar as figuras contratuais, mas também de se dar proteção as relações, para garantir os direitos pessoais e difusos.

Nesse sentido, a evolução do instituto incorporou novas figuras obrigacionais, dentre elas a franquia empresarial, a qual encontra-se inserida no cenário jurídico-comercial hodierno, como a melhor e mais rentável opção para mercados globalizados, onde são cada vez menores as barreiras econômicas e comerciais, em razão de gerar obrigações mútuas em prol da execução de todo sistema que é criado entre as partes contratantes.

A origem do contrato de franquia remonta os idos do século XIX, tornando-se objeto de amplo debate a partir do século XX, por ocasião da globalização que, foi um fator preponderante para que houvesse integração econômica e abertura de mercados, permitindo a instalação de subsidiárias de empresas globais, multinacionais, para explorar atividades econômicas em outros territórios, atingindo, conseqüentemente, um número bastante alto de pessoas ao colocar à disposição delas produtos padronizados, que têm seus custos diminuídos, devido à maior facilidade na fabricação.

De acordo com a Lei 8.955/94, a franquia 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 sistemas operacionais desenvolvidos ou detidos pelo franqueador e demais providências com relação a técnicas de vendas, distribuição e de mercado, mediante remuneração direta ou indireta, sem a existência de qualquer vínculo empregatício.

Via de regra, é um negócio altamente lucrativo, eis que o franqueador pode ampliar seus negócios com baixos investimentos, tornar sua marca mais forte e competitiva. Do outro, o franqueado tem a possibilidade de abrir um negócio com menos riscos, amparado por pessoas mais experientes, por uma marca e produtos que já apresentaram um relativo sucesso. Por fim, o consumidor pode usufruir de produtos com bons padrões de qualidade e de bom atendimento.

Em apertada síntese, esse tipo de contrato representa uma parceria e pode proporcionar diversos benefícios aos contratantes, como segurança, economia, conquista de mercado e fortalecimento da marca. Entretanto, as cláusulas de um contrato como esse devem ser analisadas, pois tratam de assuntos que podem determinar o sucesso ou o fracasso de uma rede de franquias. Outrossim, deve-se estudar, detidamente, se a relação de franquia pode sofrer a tributação pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Desta feita, considerando a doutrina e o entendimento jurisprudencial majoritário, o presente trabalho procura enfrentar as questões relativas ao contrato de franquia no que toca à incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A questão que se coloca é saber, mediante uma análise doutrinária e jurisprudencial, se há ou não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) no contrato de franquia empresarial. Há no contrato de franquia prestações de serviço que caracterizem o fato gerador do ISS? Como a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003 aborda essa questão? Possui o ente público municipal competência tributária para exigir o ISS sobre o contrato de franquia firmado?

Estas e outras questões serão expostas e analisadas durante a pesquisa e sua conclusão.

Qual o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no que tange ao contrato de franquia ser passível de tributação pelo ISS? Outra questão relevante é saber se o STJ possui competência para apreciar e julgar essa questão.

Atualmente, o tema pesquisado é de suma importância para a sociedade, para os franqueados e para os franqueadores, uma vez que verificará todos os aspectos concernentes ao contrato de franquia e a incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza nessa modalidade de negócio jurídico.

Diante da vasta bibliografia e da importância do tema, o presente trabalho vai focar os avanços ocorridos, o estágio em que se encontra o direito contratual relativo às franquias, os avanços econômicos por ele proporcionado, a incidência ou não do ISS e o entendimento jurisprudencial sobre essa celeuma, tendo em vista que, a análise dos diversos aspectos que compõem os contratos de franquia, e de suas peculiaridades, permite uma maior compreensão do que representa essa matéria. São esses aspectos que tornam a mais atraente e prática para os empresários, que a buscam como um meio de iniciar ou expandir uma relação comercial ou um negócio.

A monografia busca trazer alguma contribuição e um provável avanço com o desenvolvimento da pesquisa, seja no campo teórico ou prático, eis que, o tema é de extrema relevância devido à grande expansão que obteve a franquia empresarial nos últimos anos e à grande parte do mercado que domina atualmente, bem como por faltar pesquisas e estudos científicos sobre o assunto, principalmente na questão relativa à tributação do ISS na franquia empresarial.

Inicialmente, a pesquisa foi realizada mediante levantamento bibliográfico minucioso sobre o tema a partir da pesquisa documental e legislação sobre o tema através de livros, artigos científicos e jurisprudências, dando ênfase ao material específico sobre o contrato de franquia, bem como acerca do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

A pesquisa abrangeu temas gerais sobre a franquia, tais como conceito, finalidade, características, natureza jurídica, modalidades, vícios, extinção do contrato. Em seguida, analisou-se o ISS a partir de seu conceito, fato gerador, sujeito ativo e passivo, base de cálculo, alíquota, lançamento, substituição tributária, bem como a lei complementar 116/2003.

Por conseguinte, foram discutidas a incidência do ISS sobre a franquia empresarial e a incompetência do STJ para analisar e julgar a matéria, mediante análise da jurisprudência e da doutrina.

Desta feita, o tema em questão busca focar os aspectos relativos ao contrato de franquia e a incidência ou não do ISS nessa relação negocial. Vale

salientar que, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar a sistemática da franquia empresarial, abrangendo uma análise da tributação do ISS sobre o contrato de franquia. Destarte, mediante uma análise crítica, o estudo visa esclarecer as conseqüências acerca dessa modalidade de negócio jurídico no âmbito social e econômico.

Como desdobramento do objetivo geral, a pesquisa apresenta os seguintes objetivos específicos: analisar a relação entre franqueado e franqueador, além dos reflexos desse tipo de negócio no seio social e na economia; investigar a incidência ou não do imposto sobre serviços de qualquer natureza e o entendimento jurisprudencial do STJ sobre o tema; estudar a Lei 8.955/94 e a Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003.

2 CONTRATO DE FRANQUIA

Considera-se o contrato a espécie mais importante em termos de negócio jurídico por propiciar o desenvolvimento econômico, conferir maior estabilidade às relações jurídicas e pacificar os interesses da sociedade, dinamizando a circulação dos bens e riquezas no âmbito social.

Consiste, pois, no negócio jurídico bilateral através do qual as partes com interesses contrapostos, com fundamento nos princípios da função social e da boa-fé objetiva, disciplinam os efeitos e interesses patrimoniais que pretendem atingir, seguindo a manifestação de suas próprias vontades, sem prejuízo ao livre exercício da autonomia privada, criando dever jurídico principal e deveres anexos.

Sobre o conceito de contratos, assim diz Roberto Senise Lisboa (2005, p.41):

O negócio jurídico bilateral é denominado contrato. Trata-se do ajustamento de vontades por meio do qual são constituídos, modificados ou extintos os direitos que uma pessoa tem, muitas vezes em benefício de outra. Tal categoria constitui a maioria significativa dos negócios jurídicos, podendo ser constatada dia-a-dia, desde os acordos de vontade mais simples de disposição de direitos até as mais complexas relações jurídicas entabuladas.

Com efeito, faz-se necessário dizer que, a franquia empresarial, também denominada de franchising, consiste em uma espécie de contrato que vem sendo aplicado a décadas como estratégia mercadológica de caráter associativo e vínculo meramente contratual para a concessão de marca ou produto a serem explorados por terceiros, muito utilizado como forma de dominação dos mercados e controle dos distribuidores em larga escala, visando otimizar a comercialização de determinados produtos e/ou serviços.

O termo franquia deriva do inglês *franch*, que por seu turno tem sua origem em *franchir* no sentido de libertar ou liberar, dar imunidade ou conceder privilégio de uma autorização ou abandono de uma servidão.

A origem desse contrato remonta à Inglaterra medieval. Contudo, a idéia de franquia tal qual concebemos hodiernamente surgiu nos Estados Unidos da América em 1860 (século XIX), quando a Singer Sewing Machine Company, visando sua ampliação no mercado de consumo, concedeu franquias à outros comerciantes

a fim de que os mesmos comercializassem, por sua conta e risco, os produtos da empresa.

Essa medida se difundiu significativamente nos EUA após a segunda guerra mundial por ocasião do retorno de ex-combatentes com grande capacidade de trabalho, mas sem capital.

Conseqüentemente, a medida adotada expandiu-se pelo mundo, ganhando projeção nos anos cinquenta do século XX, por ocasião da globalização que, foi um fator preponderante para que houvesse integração econômica e abertura de mercados, permitindo a instalação de subsidiárias de empresas globais, multinacionais, para explorar atividades econômicas em outros territórios, atingindo, assim, um número bastante alto de pessoas ao colocar à disposição delas produtos padronizados, que têm seus custos diminuídos, devido à maior facilidade na fabricação.

No Brasil, o sistema de franquias foi introduzido como técnica de distribuição de filmes cinematográficos das grandes empresas detentoras das marcas dos estúdios norte-americanos, sendo, posteriormente, utilizadas pelas empresas industriais.

É importante salientar que, em nosso país, é recente o instituto da franquia empresarial enquanto meio de iniciar ou expandir uma relação comercial ou um negócio, em virtude de ter sido observado, pela primeira vez, nos idos de 1980, tornando-se tipificado, no direito brasileiro, pela lei 8955 de dezembro de 1994.

2.1 DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA

Em linhas gerais, a franquia consiste no contrato pelo qual uma pessoa, mediante remuneração, autoriza outra a explorar sua marca e seus produtos, de modo exclusivo ou semi-exclusivo, por determinado período e num setor geográfico definido, prestando-lhe contínua assistência técnica além de ditar as normas de comercialização, cabendo, entretanto, ao beneficiário da operação assumir, integralmente, o financiamento da sua atividade e remunerar o seu co-contratante com uma porcentagem calculada sobre o volume dos negócios.

Segundo Carlos Roberto Gonçalves (2009, p. 668), a franquia “é um contrato pelo qual um comerciante detentor de uma marca ou produto (franqueador) concede, mediante remuneração o seu uso a outra pessoa (franqueado) e lhe presta serviços de organização empresarial”.

Nesse sentido, o art. 2º da Lei 8955/94 disciplina que, “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 sistemas operacionais desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício”.

Tem por finalidade a disseminação de marcas e de produtos através da expansão mercadológica, sem o ônus de instituir filiais ou agências para o franqueador, desenvolvendo-se, por conseguinte, a fabricação e comércio de produtos com retorno econômico assegurado ao franqueado

Via de regra, essa avença encontra-se lastreada na cláusula de exclusividade, a qual garante ao beneficiário o monopólio da atividade empresarial em relação aos seus concorrentes.

Desta feita, considera-se franqueador aquele que detém a marca e o esquema de comercialização de um produto ou serviço, disponibilizando-o ao franqueado e garantindo exclusividade na exploração sobre determinada área, fornecendo, inclusive, assistência técnica na organização, gerenciamento, administração e publicidade do negócio.

Por sua vez, o franqueado é a pessoa que remunera o franqueador, a título de filiação e de porcentagem periódica sobre os lucros obtidos, obrigando-se a adquirir produtos ou serviços do franqueador. Destarte, deverá atuar com exclusividade e seguir as instruções pré-determinadas acerca da comercialização dos bens e do marketing da empresa.

Assim sendo, ambas as partes envolvidas nesse tipo de negócio são independentes e distintas uma da outra, uma vez que o franqueado não é representante, comissionário, empregado ou filial do franqueador. Todavia, é vedado ao franqueado agir livremente, devendo seguir as normas de produção e/ ou comercialização impostas pelo franqueador.

No que tange a natureza, essa espécie de contrato é atípico por não estar totalmente regulado em lei. É, também, considerado um contrato misto por resultar de uma fusão de várias modalidades de contratos, tais como o de prestação de serviços como o de representação comercial. É comutativo, pois a contraprestação devida é conhecida e determinada pela parte.

Indubitavelmente, é oneroso por essência, sendo sempre devida remuneração ao franqueador. Formal, porque só se considera celebrado após reduzido à escrita e, bilateral por gerar obrigações recíprocas para ambas as partes. É contrato por adesão visto ser elaborado unilateralmente pelo franqueador. E, por último, de trato sucessivo face o negócio se prolongar no tempo.

Além disso, por natureza, é impessoal, eis que não se baseia em elemento personalíssimo como a fiança ou o mandato. No entanto, eventualmente, poderá ser intuitu personae, se o franqueado for pessoa natural, e o contrato for celebrado em função de suas características individuais.

É fato, que o franchising possui vantagens para ambas as partes envolvidas no negócio jurídico, pois o franqueado que dispõe de recursos, mas não de conhecimentos técnicos necessários ao sucesso de um empreendimento, passa a negociar com produtos ou serviços já disseminados no âmbito consumerista. E, o franqueador, por sua vez, pode ampliar a oferta de sua mercadoria e/ ou serviços sem as despesas e os riscos inerentes à implantação de filiais.

Em suma, é contrato de natureza complexa, afastando-se da caracterização de prestação de serviço.

2.2 CARACTERÍSTICAS

Uma das principais características dessa modalidade contratual é que, o franqueado arca com as despesas referentes à instalação e operação de seu estabelecimento, mantendo sua autonomia e independência jurídica, administrativa e financeira enquanto empresário. Todavia, esta liberdade é relativizada em razão do franqueado depender da estrutura fornecida pelo franqueador, bem como por sujeitar-se a muitas regras impostas por este.

Desta feita, há, efetivamente, certos atos que o franqueado não pode praticar sem a autorização do franqueador, tais como a padronização do estabelecimento comercial, as promoções e os descontos nos produtos.

Outrossim, para a caracterização da franquia empresarial, faz-se necessário a concessão de licença de utilização de marca, nome e insígnia do franqueador, além da prestação de serviços de organização e dos métodos de venda, observando-se, a padronização de materiais e dos uniformes de pessoal.

Sob esse prisma, observa Waldírio Bulgarelli (2001, p. 529):

Destacam-se na análise da operação da qual resulta o contrato de franquia, além do seu aspecto mais aparente que é o da complexidade, também o da importância da marca (em sentido genérico, posto que se admite a utilização pelo usuário também de nome comercial, título de estabelecimento, etc) que vai ser explorada pelo beneficiário; o caráter continuado da operação e a independência do beneficiário, formal, é claro, posto que fica preso à orientação e às imposições do cedente, geralmente justificadas também pela idéia da transferência de Know how.

As obrigações assumidas pelo franqueado, dentre elas as trabalhistas, não se transferem ao franqueador em razão de inexistir subordinação jurídica ou interferência na administração entre as partes envolvidas.

Vale salientar que, em relação ao preço do produto, é este fixado pelo franqueador, via de regra, para que haja homogeneidade entre os diversos franqueados, sendo-lhes permitido, pelo franqueador, em situações excepcionais, a prática de preços diferenciados em virtude das desigualdades de custos de uma região ou de um país para outro, sem que isso desnature o contrato de franquia. Porém, a regra é que o contrato deverá estabelecer o valor para aquisição da franquia, incluindo-se a taxa de franquia, os royalties e as taxas periódicas de publicidade e marketing.

Ademais, é imprescindível que as partes envolvidas, quais sejam, franqueado e franqueador sejam empresários, seja empresário individual ou sociedade empresária, inexistindo, entre estes, qualquer vínculo empregatício. Assim sendo, o contrato em comento não é totalmente regulamentado, devendo as cláusulas que regem cada contrato possuírem as mais diversas características a depender da espécie de produto a que cada um se refere e da peculiaridade das partes envolvidas.

Nesses termos, Adalberto Simão Filho nos ensinou (apud LISBOA 2005, p.653): “O referido contrato é formado pelos seguintes elementos: distribuição, colaboração recíproca, preço, concessão de autorizações e licenças, independência, métodos e assistência técnica permanente, exclusividade e contrato mercantil”.

Em outras palavras, o franchising é composto por: licenças para utilização da marca, assistência técnica e por promessa e condições de fornecimento dos bens a serem comercializados, visando venda e distribuição em escala, com ou sem definição de território. Nesse sentido preleciona Carlos Alberto Bittar (2001. p. 209): “O franchising do produto envolve o uso da marca e mecanismos de fabricação sem limite de território, e franchising do negócio alcançava todas as técnicas desenvolvidas para a operacionalização da atividade, além dos sinais distintivos do titular, mas com definição do território”. Logo, a exclusividade está atrelada ao território a ser instalada a franquia, que pode abranger um grupo de Estados, um só Estado, uma região, uma cidade ou mesmo parte da cidade.

Basicamente, existem três técnicas de franquia empresarial, sendo a primeira o engineering o qual consiste na elaboração do plano e das especificações gerais à instalação do franqueado. O management, por sua vez, abrange o treinamento e a formação administrativa do franqueado, bem como o recrutamento, treinamento e capacitação operacional do negócio. E, através do marketing, são fornecidos ao franqueado os métodos, técnicas e meios de comercialização, assim como, os estudos de mercado, as propagandas a níveis internacionais, nacionais, regionais ou locais, as vendas e eventos promocionais, e, por fim, o lançamento constante de novos produtos ou serviços

Nesses sentido, Carlos Roberto Gonçalves assevera (2009, p.669):

O franqueador estabelece o modo pelo qual o franqueado deverá instalar e operar o seu produto e lhe presta orientação e assistência contínuas, pelo prazo de duração do contrato. Essa orientação abrange:

- a) O contrato de engineering, pelo qual o franqueador planeja e orienta a montagem do estabelecimento do franqueado;
- b) O management, relativo ao treinamento dos funcionários e à estruturação da administração o negócio;
- c) O marketing, pertinente às técnicas de colocação dos produtos ou serviços junto aos seus consumidores.

Outrossim, o prazo desse tipo de contrato é, em regra, determinado, variando de um a cinco anos, podendo as partes convencionar sua prorrogação

tácita ao término do prazo estipulado, ou, ainda, ser o contrato rescindido antes de findo o prazo.

2.3 MODALIDADES

Esse tipo de negócio jurídico pode apresentar-se sob três modalidades, quais sejam contrato de engenharia ou projeto, de gerenciamento empresarial e contrato de publicidade. O primeiro tem por finalidade o projeto e a construção do estabelecimento comercial pelo franqueador. O segundo, por sua vez, visa implantar o sistema gerencial e administrativo no estabelecimento comercial. E, o terceiro tende transmitir as técnicas de publicidade do franqueador.

Há, destarte, outras modalidades com características peculiares. A franquia industrial pela qual o franqueador compromete-se a auxiliar na construção de unidade industrial para o franqueado, cedendo o uso da marca e tecnologia e exigindo segredo nos processos de fabricação. A franquia de comércio ou distribuição, por sua vez, objetiva o desenvolvimento e fomento de rede de lojas. E a franquia de serviços, ou franquia propriamente dita, abrange a comercialização dos serviços criados pelo franqueador.

Com efeito, é interessante observar as palavras de Maria Helena Diniz (2002, p. 53-54):

- a) Franquia industrial ou “lifreding”, muito utilizada na indústria automobilística e alimentícia, por ser um contrato em que o franqueador se obriga a auxiliar na construção de uma unidade industrial para o franqueado, cedendo o uso da marca, transmitindo sua tecnologia, exigindo segredo relativamente aos processos de fabricação e fornecendo assistência técnica. Desse modo, o franqueado fabrica e vende os produtos fabricados por ele mesmo, em sua empresa, com o auxílio do franqueador.
- b) Franquia de comércio ou distribuição, que vem a ser o contrato que visa o desenvolvimento da rede de lojas de aspectos idênticos, sob um mesmo símbolo, aplicado na comercialização ou distribuição de artigos similares de grande consumo. O franqueado, neste caso, vende o produto do franqueador, mantendo a sua marca, enquanto o franqueador procura sempre aperfeiçoar o método de comercialização.
- c) Franquia de serviços, que poderá ser a propriamente dita, pela qual o franqueado reproduz e vende as prestações de serviços inventadas pelo franqueador, e a do tipo hoteleiro, que abrange escolas, hotéis, restaurantes, tendo por escopo fornecer serviços a certo segmento de clientela.

O *franchising* também pode ser dividido em: franquia tradicional, também denominada de marca e de produto que consiste na concessão de venda de produtos ou serviços exclusivamente de uma mesma marca, tais como postos de gasolina, pneus e bebidas, conferindo-se ao franqueado maior autonomia na condução do seu negócio. Outrossim, poderá ser business format franchising, onde o controle exercido pelo franqueador é rígido, não permitindo autonomia ao franqueado, que deve submeter-se à estrutura e às regras já estabelecida.

2.4 DIREITOS E DEVERES DAS PARTES

A implantação do sistema de franquia empresarial confere direitos e obrigações às partes envolvidas na relação negocial, cabendo ao franqueador fornecer uma Circular de Oferta de Franquia (COF) ao interessado, em linguagem clara e acessível, o qual deverá conter, obrigatoriamente, o seguinte (Art.3º da Lei 8955/94): o histórico resumido, forma societária e nome completo ou razão social do franqueador e de todas as empresas a que esteja diretamente ligado, bem como os respectivos nomes de fantasia e endereços.

Deverá conter, ainda, os balanços e demonstrações financeiras da empresa franqueadora relativos aos dois últimos exercícios e a indicação precisa de todas as pendências judiciais em que estejam envolvidos o franqueador, as empresas controladoras e titulares de marcas, patentes e direitos autorais relativos à operação, e seus subfranqueadores, questionando especificamente o sistema da franquia ou que possam diretamente vir a impossibilitar o funcionamento da franquia.

Na COF deve constar, destarte, a descrição detalhada da franquia, descrição geral do negócio e das atividades que serão desempenhadas pelo franqueado, bem como a indicação do perfil do franqueado ideal no que se refere a experiência anterior, nível de escolaridade e outras características que deve ter, obrigatória ou preferencialmente.

Além disso, deverão estar presentes os requisitos quanto ao envolvimento direto do franqueado na operação e na administração do negócio, o total estimado do investimento inicial necessário à aquisição, implantação e entrada em operação da franquia, bem como o valor da taxa inicial de filiação ou taxa de franquia e de

caução, o valor estimado das instalações, equipamentos e do estoque inicial e suas condições de pagamento.

Ademais, deverá conter informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

- a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);
- b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;
- c) taxa de publicidade ou semelhante;
- d) seguro mínimo; e
- e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;

Outrossim, deve estar inserido a relação completa de todos os franqueados, subfranqueados e subfranqueadores da rede, bem como dos que se desligaram nos últimos doze meses, com nome, endereço e telefone. Em relação ao território, deve ser especificado se é garantido ao franqueado exclusivamente ou se há preferência sobre determinado território de atuação e, caso positivo, em que condições o faz, e a possibilidade de o franqueado realizar vendas ou prestar serviços fora de seu território ou realizar exportações.

As informações constantes devem ser claras e detalhadas quanto à obrigação do franqueado de adquirir quaisquer bens, serviços ou insumos necessários à implantação, operação ou administração de sua franquia, apenas de fornecedores indicados e aprovados pelo franqueador, oferecendo ao franqueado relação completa desses fornecedores. É necessário, ainda, a indicação do que é efetivamente oferecido ao franqueado pelo franqueador, no que se refere a supervisão de rede, serviços de orientação e outros prestados ao franqueado, tais como treinamento do franqueado, especificando duração, conteúdo e custos, bem como treinamento dos funcionários do franqueado, manuais de franquia, auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia, e layout e padrões arquitetônicos nas instalações do franqueado.

A Circular de Oferta de Franquia deve fazer menção à situação perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial - (INPI) das marcas ou patentes cujo uso

estará sendo autorizado pelo franqueador, e sobre a situação do franqueado, após a expiração do contrato de franquia em relação ao know how ou segredo de indústria a que venha a ter acesso em função da franquia, bem como da implantação de atividade concorrente da atividade do franqueador.

Por fim, deverá conter o modelo do contrato-padrão e, se for o caso, também do pré-contrato-padrão de franquia adotado pelo franqueador, com texto completo, inclusive dos respectivos anexos e prazo de validade.

Em contrapartida, são obrigações do franqueado cumprir todos os termos do contrato de franquia e pagar todas as contraprestações nele previstas, tais como o pagamento de um valor inicial ao franqueador, quando do início da contratação, a título de taxa de adesão, bem como pagar um valor percentual sobre o faturamento.

Além disso, estará obrigado a comercializar, exclusivamente, produtos ou serviços franqueados e adquirir a matéria-prima indicada pelo franqueador. Destarte, deverá utilizar os equipamentos constantes do projeto de instalação, bem como cobrar os preços fixados pelo franqueador, além de pagar pela utilização da franquia e formar e preparar pessoal conforme os padrões do franqueador.

2.5A IMPORTÂNCIA SÓCIO-ECONÔMICA DA FRANQUIA

Em síntese, a franquia empresarial possui grande relevância por influenciar no desenvolvimento econômico nacional, sendo considerada um negócio altamente rentável, seja para o franqueador, para o franqueado ou para o consumidor final dos produtos e/ou serviços, pois é a maneira mais prática e eficiente para distribuição de produtos ou serviços.

O direito contratual brasileiro passou, mormente após a edição da Constituição Federal de 1988, por um inegável processo de socialização, de democratização jurídica. Com isso, favoreceu-se o ingresso e disseminação de vários institutos jurídicos, dentre eles, o contrato de franquia como forma de se permitir a livre concorrência, observando-se as leis de mercado, os postulados de defesa do consumidor, bem como os princípios basilares que norteiam os contratos em geral, tais como a boa-fé e a função social.

Apesar do seu caráter complexo e do sistema de rígida disciplina, o franchising é meio de circulação de riquezas e de desenvolvimento social, sendo a melhor e mais rentável opção para mercados globalizados, devendo, evidentemente, o desenvolvimento sócio-econômico ser lastreado na sustentabilidade, racionalidade e no equilíbrio.

Com efeito, para Pablo Stolze Gagliano (2009, p. 47) “Sem o contrato, a economia e a sociedade se estagnariam por completo, fazendo com que retornássemos a estágios menos evoluídos da civilização humana”.

Impende dizer que, os resultados econômicos advindos do uso de nomes e marcas notórias, sejam em produtos industriais ou comerciais, propiciam e expansão e disseminação da franquia mercantil nos mais diversos setores e bens comercializáveis, tais como bebidas, roupas, calçados, objetos de decoração, perfumes, alimentos prontos no regime de *fast food*, serviços de hotelaria, dentre outros.

Assim, os reflexos desse tipo de negócio na economia geram lucratividade para as partes contratantes. Porém, deve-se atentar para o fato de que há forte tendência de monopólio e abuso do poder econômico, devendo existir uma maior intervenção no sentido de controle e fiscalização por parte do poder público a fim de coibir qualquer excesso no seio social.

2.6 FORMAÇÃO E EXTINÇÃO DO CONTRATO

Para se formar a franquia empresarial, deverá o franqueador fornecer à outra parte uma circular de oferta de franquia (COF), pelo menos dez dias antes da celebração do contrato ou do pré-contrato, ou ainda do pagamento de qualquer tipo de taxa pelo franqueado ao franqueador ou a empresa ou pessoa ligada a este, sob pena de, em caso de descumprimento dessa obrigação, haver a anulação da avença (Art.4º da Lei 8955/94).

Nessas condições, poder-se-á exigir, a devolução de todas as quantias pagas ao franqueado ou à terceiro por ele indicados, a título de taxa de filiação e royalties, todas corrigidas, pela variação da remuneração básica dos depósitos de

poupança, acrescidas das perdas e danos (Parágrafo único do art. 4º da Lei das franquias).

Nos termos do art. 7º da mesma lei, sofrerá as sanções previstas no parágrafo anterior o franqueador que veicular informações falsas na sua Circular de Oferta de Franquia, podendo, inclusive, sofrer punição na órbita penal.

A COF, via de regra, deverá conter todas as informações minuciosas sobre o negócio bem como os mecanismos de proteção para desestimular os franqueados a prejudicar a reputação da marca. Ademais, na circular haverá disposições sobre a concessão e o uso das marcas e sinais distintivos, da estrutura negocial, da transferência de tecnologia, dos serviços de assistência técnica e consultoria permanente, bem como outras informações, as quais, sejam elas obrigatórias ou facultativas, vinculam o outorgante e integram o futuro contrato.

Em relação à oferta de franquia, esta é feita por meio de publicações em órgãos especializados ou mesmo na imprensa comum, ou por qualquer outro meio de comunicação, pelo franqueador às pessoas físicas ou jurídicas interessadas nessa técnica de comercialização e/ou distribuição de produtos ou serviços.

Faz-se necessário salientar que, segundo a lei, é pressuposto de validade do contrato de franquia empresarial a assinatura de duas testemunhas, sendo o registro dispensável, inclusive para valer perante terceiros (Art.6 da Lei 9855/94).

A franquia empresarial extingue-se pelo término do prazo contratual; por inadimplemento de uma das partes, acarretando a rescisão unilateral por iniciativa de qualquer dos contraentes; por distrato ou rescisão bilateral, pela conduta do franqueado, que comprometa o bom conceito do produto ou serviço, bem como pelo implemento de condição resolutiva.

3 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

O imposto é, consoante o art.16 do CTN, uma espécie de tributo por meio do qual o ente público visa arrecadar pecúnia, independentemente de qualquer atividade estatal vinculada ou específica em relação ao contribuinte.

Como bem disse Aliomar Baleeiro (2005, p.197):

Imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de direito público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

O conceito de serviço, por sua vez, consiste na prestação do esforço humano à terceiros sob o regime de direito privado, com conteúdo econômico e caráter negocial tendente à obtenção de bem material ou imaterial. No dizer de Pontes de Miranda (apud SANTI, 2008, p. 998): “Serviço é qualquer prestação de fazer, pois que servir é prestar atividade a outrem; é prestar qualquer atividade que se possa considerar locação de serviços”.

Os serviços são, em apertada síntese, bens imateriais que estão na circulação econômica, ou seja, atividades que não constituam circulação de bens corpóreos ou materiais, abrangendo, desta forma, o fornecimento de trabalho, a locação de bens móveis, a locação de espaço em bens imóveis á título de hospedagem ou guarda de bens e, as cessões de direito.

Dessa forma, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, comumente denominado de ISS, alcança todo e qualquer serviço prestado, ou seja, as obrigações de fazer, bem como a utilização de bens ou produtos, desde que submetidos ao regime de direito privado, e que tenham conteúdo econômico, excluindo-se os serviços públicos e as obrigações de dar. Tem por objeto a circulação econômica de serviços, a prestação de serviços, consistente na venda econômica de bens imateriais, que não sejam mercadorias ou produtos.

É considerado um tributo voltado à arrecadação de divisas para a consecução das atividades do ente público interno, que pode ser o Distrito Federal e/ou Municípios. Como bem disse Ricardo Alexandre (2009, p. 614): “O tributo

possui nítida finalidade fiscal, constituindo-se em importante fonte de recursos para o desempenho da atividade financeira dos Municípios”.

O ISS está sujeito ao princípio da anterioridade, sendo vedado, por conseguinte, a cobrança, no mesmo exercício financeiro, de tributo instituído ou majorado. Respeita, ainda, a noventena, de modo que, o tributo só poderá ser cobrado após o transcurso de noventa dias da data da publicação da lei que o criou ou aumentou. Ademais, seguirá o princípio da legalidade, o qual veda a exigência ou majoração do tributo sem que a lei o estabeleça. Porém, difere dos demais tributos em razão de não se submeter ao princípio da não cumulatividade ante a falta de previsão na CF acerca da dedução, dos valores pagos em operações anteriores, em relação às operações subsequentes.

Encontra-se previsto na Constituição Federal de 1988, bem como na Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003, sendo considerado, na atualidade, uma preciosa fatia da arrecadação municipal.

3.1 ORIGEM E COMPETÊNCIA

No Egito e na Roma Antiga existiam vestígios de um imposto que recaia sobre serviços. Contudo, a origem do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tal qual conhecemos, remonta os idos do século XX, face a preocupação da Comunidade Européia em relação à substituição do Imposto Geral Sobre o Volume de Vendas por um imposto proporcional aos serviços efetivamente prestados.

No direito brasileiro, o ISS é um instituto antigo, o qual foi introduzido por meio da Emenda Constitucional nº 18/65, durante a vigência da Constituição de 1946, tendo sido mantido pela Constituição de 1967, pela Emenda Constitucional nº 1/69, e pela Carta de 1988.

No âmbito infra constitucional, esse tributo foi inicialmente regulado pelo CTN (Lei 5172 de 25 de outubro de 1966) e, posteriormente, pelo decreto lei nº406/68, que foi alterado inúmeras vezes, culminado com a edição da Lei Complementar nº 116/2003. Além desses mecanismos criados em nível nacional, várias leis Municipais e do Distrito Federal, instituíram o ISS em nível local.

No que concerne à competência tributária, é esta a aptidão conferida pela Constituição aos entes políticos para a criação de tributos, observados certos limites.

Assim, a Magna Carta de 1988 atribui aos Municípios competência para instituir impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza, definidos em lei complementar (art.156, III da CF), competindo, também, ao Distrito Federal a instituição dos impostos municipais nos termos dos arts. 32,§ 1º e 147 da CF.

Desta feita, cabe à Lei Municipal listar os serviços sujeitos ao ISS com observância à norma complementar (art.1º da Lei Complementar nº 116/2003). No entanto, excluem-se da competência dos Municípios e do Distrito Federal os serviços não compreendidos no art. 155, II CF, quais sejam, os de comunicação, os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, os serviços prestados com fornecimento de mercadorias, além daqueles serviços expressa e explicitamente atribuídos à competência dos Estados e do DF.

Ademais, o tributo municipal não incide sobre atividades relativas a operações de crédito, câmbio, títulos, seguro e valores mobiliários, tributados pela União.

É bem verdade que, esse sistema de competências tributárias é rígido e exaustivo, sendo impossível a tributação, pelo município, de fato ou ato que não configure serviço, motivo pelo qual a competência, no que tange ao ISS, está condicionada às normas e aos serviços constantes na LC 116/2003.

3.2 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

A hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é a prestação de qualquer serviço (critério material), como a execução de uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico e sob o regime de direito privado, excluídos os compreendidos na competência tributária dos Estados, bem como o trabalho exercido por força de vínculo empregatício, o serviço público e o filantrópico.

Regra geral, a Prestação de serviços é a transferência onerosa, por parte de uma pessoa à outra, de um bem imaterial, traduzindo-se pela venda de bens

imateriais, de bens incorpóreos que se acham no circuito econômico produção – circulação.

Sobre esse aspecto, faz-se necessário observar algumas características, quais sejam: o ISS não pode incidir sobre serviço potencial, eis que a obrigação tributária só surge diante do fato concretamente ocorrido. Outrossim, é irrelevante que o prestador do serviço possua habilitação para os serviços que preste, bastando, apenas, para fins de incidência do imposto, que a prestação seja reiterada ou habitual. É necessária a remuneração, o fito de lucro, bastando, para os fins do ISS, que se trate de fato com conteúdo econômico. É, também, pressuposto para incidência tributária, a existência de esforço físico ou intelectual em proveito alheio.

E, além disso, não há dupla incidência tributária, sendo vedada a cobrança, simultaneamente, do ISS sobre a parcela dos serviços e, o ICMS sobre a parte das mercadorias, de modo que prevalece a aplicação de um imposto único, salvo exceções legais (art. 1º, § 2º da LC 116/2003).

No que tange ao serviço, este poderá ser realizado por qualquer pessoa, desde que não configure: prestação-fim de um serviço de transporte intermunicipal ou interestadual, ou, ainda, de um serviço de comunicação; prestação de serviço de trabalhador empregado, avulso ou servidor público, e prestação de serviço alcançado por regras de imunidade.

Em se tratando de fato gerador, este consiste na situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária de pagar tributo, sob pena de ser aplicada penalidade prevista em lei.

Nesse norte, constitui fato gerador do ISS a prestação dos serviços elencados na lista anexa à Lei Complementar 116/03, seja por pessoa física ou jurídica de direito privado, com ou sem estabelecimento fixo, desde que a atividade não configure fato gerador de imposto da competência de outros entes públicos.

Desta feita, há fato gerador quando exaurida a prestação do serviço (critério temporal), motivo pelo qual o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza deverá ser pago, sendo devido, inclusive, nos casos em que o valor contratado não venha a ser pago pelo tomador do serviço.

Em suma, subsistirá o fato gerador do imposto em tela quando houver a prestação de serviços constantes na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. Aplicar-se-á, também, aos serviços provenientes do exterior do país ou cuja

prestação se tenha iniciado no exterior do país e, aos serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço (art.1º, § 1º e 3º da Lei Complementar 116/2003).

Vale ressaltar que, o ISS deve ser pago, obrigatoriamente, no local da efetiva prestação do serviço (critério espacial), ou seja, no Município ou Distrito Federal, sendo vedado, por conseguinte, o pagamento no local da celebração do contrato ou no local em que estiver situado o estabelecimento prestador.

Por fim, tendo em vista a possibilidade de fracionamento, o fato gerador ocorrerá no território do Município em que se verificar o término de cada etapa ou tarefa.

3.3 SUJEITO ATIVO, SUJEITO PASSIVO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Via de regra, considera-se sujeito ativo da obrigação tributária o ente público competente para instituir e aplicar determinado(s) tributo(s) previsto(s) na Constituição Federal ou em Lei Ordinária ao contribuinte. Nesse termos, o art. 119 do CTN prevê que: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”.

É esse o dizer de Ives Gandra da Silva Martins (2009, p.172): “Sujeito ativo da obrigação tributária é, pois, o ente político investido de competência e de capacidade tributária, isto é, qualificado para instituir os tributos discriminados na Constituição, bem como apto para cobrá-los dos respectivos sujeitos passivos”.

No silêncio da lei, pressupõe-se sujeito ativo a própria pessoa política que, por meio dos órgãos de sua estrutura administrativa exercerá as atividades relacionadas à fiscalização e cobrança do tributo.

De outra banda, o sujeito passivo é o contribuinte, ou seja, a pessoa física ou jurídica que encontra-se em relação direta e pessoal com a situação ensejadora do fato gerador da obrigação tributária, sendo, muitas vezes, o responsável direto pelo pagamento da obrigação ou penalidade pecuniária (art.121 CTN).

Nesse sentido, as associações civis recreativas, que prestam serviços a terceiros e obtêm lucro, têm sido equiparadas às empresas sujeitas ao pagamento

do imposto em questão. Além disso, é dever do profissional liberal e do autônomo procederem, também, ao pagamento do ISS.

Por sua vez, nos termos do art. 2º da LC 116/2003, ficam isentos de pagar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

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

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Em suma, a não-incidência do ISS refere-se às prestações de serviços ocorridas no exterior, pouco importando o local do contrato, do pagamento ou o estabelecimento do prestador ou tomador do serviço. Em relação aos serviços prestados no Brasil, serão estes tributados pelo Município competente onde o serviço se concluiu, conforme regra de incidência tributária definido pela LC 116/2003.

Ademais, não são contribuintes do ISS as pessoas que não praticam atividades em nome próprio, como os diretores e membros de conselho consultivo e fiscal de sociedades, as pessoas que prestam serviços com relação de emprego, isto é que prestam serviços de natureza não eventual e sob dependência, e as pessoas jurídicas que exerçam atividades sem fins lucrativos, como as sociedades civis e as associações civis ambas sem fins lucrativos. Outrossim, a pessoa que presta serviço para si própria, não é contribuinte do imposto em questão face este somente incidir sobre serviços prestados a terceiros.

O responsável tributário, por sua vez, é aquele que, por disposição legal, é acrescido à relação fisco-contribuinte nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, passando a responder de forma solidária com o contribuinte principal pelos atos e omissões na relação jurídica tributária. É o caso, por exemplo, dos pais, tutores e curadores responsáveis pelos

tributos devidos pelos filhos menores e por seus tutelados e curatelados. (art.134, I ao VII CTN).

Chama-se substituto tributário aquele que, por disposição legal, é obrigado ao pagamento do imposto em lugar do contribuinte, atribuindo-se à terceira pessoa a responsabilidade tributária no sentido de ocupar o lugar reservado ao contribuinte originário, o qual pode ter a sua responsabilidade excluída ou mantida, em caráter supletivo, na relação jurídica tributária.

Nesse diapasão, esclarece Antonio Berliri (apud MARTINS, 2009, p.183):

A diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela do substituto, que assume, dessa forma, a posição do contribuinte.

É bem verdade que, a substituição é cabível em situações especiais, devendo ser observado o princípio da estrita legalidade. Além disso, deverá ser aplicado ao substituto o regime jurídico tributário que caberia ao substituído, e este, por sua vez, deve estar vinculado à realização do fato jurídico tributário pelo substituto.

No tocante ao ISS, é possível que o crédito tributário seja cobrado e pago pelo responsável ou pelo substituto tributário, pois, de acordo com o art. 6º da Lei Complementar 116/03, “Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse 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”.

3.4 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

Consiste a base de cálculo em uma grandeza que quantifica a riqueza tributada pelo imposto. Desta feita, a base de cálculo do Imposto sobre Serviços de

Qualquer Natureza é o preço do serviço (art. 7º da Lei Complementar 116/2003). É o valor bruto decorrente da prestação de serviços, sem dedução de parcela componente alguma, nem de despesas, custos ou materiais empregados na prestação do serviço. Em outros termos, é o valor da remuneração a que tem direito o prestador, tal qual contratado, cabendo à Lei Complementar fixar as alíquotas máxima e mínima do imposto em comento e, regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos de acordo com norma prevista no art. 156, § 3º, I e II da CF.

Via de regra, o preço é o valor do serviço contratado pelas partes enquanto retribuição pelo serviço prestado, e não o valor de mercado, estimado ou acrescido por valores que não decorram da prestação do serviço. Ademais, não são dedutíveis da base de cálculo quaisquer valores auferidos pela prestação de serviço.

Vale ressaltar que, a base de cálculo do ISS deve corresponder à exata retribuição pela prestação do serviço, considerando-se o preço à vista. Por isso, valores relativos a outros negócios jurídicos ou provenientes da incidência de normas sancionatórias não se adicionam à base de cálculo do tributo em questão, tal como juros e multas. Isso também ocorre em relação aos valores referentes a descontos como IPI e ICMS.

No que tange à alíquota, Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p.1056) preleciona: “é o fator de quantificação que, aplicado sobre a base de cálculo, aponta o conteúdo econômico exato da prestação tributária devida pelo sujeito passivo”.

É sabido que, a alíquota máxima foi fixada pela Lei Complementar 116/2003, em seu art. 8º, II, em 5%, nada dispondo sobre a alíquota mínima, não prescrevendo, destarte, nada a respeito da concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Porém, o silêncio da lei não constituiu qualquer óbice à fixação desta, a qual será de 2%, conforme art. 88, I do ADCT, enquanto a Lei Complementar não dispuser nada respeito, salvo para os itens 32, 33 e 34 da lista anexa à Lei Complementar, que são os da construção civil, obras semelhantes, engenharia, consultoria, serviços conexos, demolição, reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes e congêneres.

É bem verdade que, cada município, por ser ente autônomo, tem a faculdade de atender ou não esse dispositivo, editando, se for o caso, lei específica para estabelecer alíquota inferior a 2%. Todavia, o inciso II do art. 88 do ADCT determina a impossibilidade da concessão de isenções, incentivos e benefícios

fiscais que resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I, qual seja, a alíquota de 2%.

Por conseguinte, fica vedada a concessão de incentivos fiscais que possam resultar na redução da alíquota do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza para patamar inferior a esse valor, assim como a isenção pela modalidade de redução de alíquota a zero, visando o controle da guerra fiscal entre os Municípios.

Regra geral, o ISS deve ser calculado mediante aplicação de um determinado percentual (alíquota) sobre o preço do serviço (base de cálculo). Entretanto, existe uma exceção a essa fórmula de cálculo, qual seja, o regime de alíquotas fixas, onde abandona-se a forma usual de cálculos do imposto para exigí-lo segundo valores fixos, calculados em função de outros fatores, excluído o preço dos serviços cobrados.

3.5 LOCAL DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E LANÇAMENTO

Conforme determinação constante no art.3º da Lei Complementar 116/2003, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, tais como matriz, filial, sucursal ou agência, mas que na falta do estabelecimento, o tributo deverá ser pago no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses abaixo descritas, quando o imposto será devido no local:

- do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
- da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
- da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

- das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;
- da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;
- da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;
- onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;
- dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;
- do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;
- da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

- do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;
- do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;
- da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;
- do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

No que concerne ao lançamento do ISS, este é feito por homologação, pois é o próprio sujeito passivo que, a cada fato gerador, calcula o montante do tributo devido e antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa competente, cabendo a esta verificar a correção do procedimento e, se for o caso, homologá-lo, podendo, ainda, lançar, de ofício, as diferenças porventura devidas.

3.6 A LEI COMPLEMENTAR 116/2003

As normas gerais referentes ao ISS eram dispostas, originalmente, pelo CTN, nos arts. 71 a 73. Porém, o Decreto Lei nº406, instituído em 31 de dezembro de 1968, revogou os dispositivos anteriormente mencionados, passando a dispor sobre a matéria. Todavia, com a edição da Lei Complementar 116/2003, todos os dispositivos do Decreto Lei nº406/68 passaram a ser regulamentados por aquela, a qual trata, de modo detalhado, das mais variadas situações e atividades ensejadoras da incidência do tributo em comento.

Nas palavras de Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe (2005, p. 612):

Com o advento da recente Lei Complementar 116/2003, as regras gerais do imposto tornaram-se mais numerosas e pormenorizadas, alcançando

situações que até então não eram previstas pelo referido decreto lei, sem mencionar a quantidade de serviços tributáveis que foi significativamente aumentada.

A função da Lei Complementar é, em síntese, dirimir conflitos de competência entre os entes políticos da Federação, de modo a proteger a autonomia municipal, além de definir os serviços tributáveis, mediante conceitos abstratos e determinados.

Com efeito, Lei Complementar 116/2003 aborda inúmeros temas relativos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, dentre eles a competência para sua instituição e o fato gerador (art.1º da lei mencionada), bem como os casos de não incidência (art.2º) e o local onde é devido imposto (art.3º). Destarte, trata do contribuinte (art.5º), da responsabilidade e substituição tributária (art.6º), da base de cálculo do ISS (art.7º) e, da alíquota máxima a ser utilizada (art.8º, II da mesma lei).

Essa lei trouxe uma lista de serviços que possui 40 itens e subitens, discriminando, taxativamente e com minúcias, as atividades e serviços passíveis da incidência do ISS. Contudo, para que haja a tributação do imposto em questão pelos Municípios, faz-se necessário a instituição em lei, de uma lista municipal de serviços, pois, não é suficiente a lista anexa à Lei Complementar, face esta enumerar, apenas, os serviços possíveis de serem tributados por cada Município, sendo mister que este exerça sua competência legislativa de instituir o tributo.

A lista da Lei Complementar 116/2003, assim como as outras que a antecederam, limita-se a conferir o fundamento de validade necessário para as leis municipais em virtude da sua função que é dispor sobre normas gerais, e não instituir o tributo em si.

Por conseguinte, a tributação de todo e qualquer serviço que não esteja previsto pela lista anexa à Lei Complementar, será contrário ao princípio da estrita legalidade, motivo pelo qual deverá ser declarada sua inconstitucionalidade pelos órgãos competentes.

Nesse sentido, preleciona Ives Gandra da Silva Martins (2009, p. 857):

A Constituição Federal atribui à lei complementar competência para definir os serviços tributáveis pelo ISS. Em princípio, os Municípios apenas estão credenciados a instituir ISS sobre os serviços especificados em lei complementar. Não é dado à lei complementar definir um “serviço” que não constitua “serviço” tributável pelo ISS. A lei complementar não pode definir uma atividade como tributável pelo ISS, caso não se subsuma ao conceito constitucional de serviço, sob pena de inconstitucionalidade.

Assim sendo, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, é defeso aos Municípios tributar qualquer serviço não contido na lista veiculada pela lei complementar, face o seu caráter taxativo, o que implica na relativização do princípio da autonomia municipal.

4 A INCIDÊNCIA OU NÃO DO ISS NA FRANQUIA EMPRESARIAL

No âmbito jurídico, há forte divergência doutrinária envolvendo o franchising e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza no que concerne à incidência tributária ou não desse imposto face o contrato de franquia.

Essa celeuma abrange, em síntese, os requisitos ensejadores da regra matriz de incidência tributária do ISS, quais sejam, os critérios temporal, espacial, pessoal, quantitativo e, especialmente, o material. Além disso, envolve a complexidade inerente à franquia empresarial, em virtude desta ser um contrato de natureza híbrida, constituído por obrigações recíprocas, diversas e variadas entre os contratantes.

Os entendimentos e opiniões diferem, também, sobre a possibilidade ou não do contrato de franquia se amoldar ao conceito de prestação de serviço. Ademais, faz-se necessário esclarecer, ainda, a insuficiência da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 para conferir o caráter de serviço tributável por meio do ISS à franquia.

Essas questões serão debatidas, de forma objetiva, nos tópicos seguintes, e demonstraremos porque o contrato de franquia é isento da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não se sujeitando ao imposto municipal.

4.1 ASPECTOS GERAIS DA INCIDÊNCIA OU NÃO DO ISS NO CONTRATO DE FRANQUIA

A questão da incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza em relação à franquia empresarial vem gerando debates na doutrina e na jurisprudência nacional há anos, em razão de entendimentos divergentes envolvendo os requisitos para o preenchimento das regras de incidência do tributo.

Inicialmente, para que incida o ISS no *franchising*, devem ser respeitados alguns critérios, dentre estes o princípio da legalidade, o qual determina que a criação e majoração de qualquer tributo só pode ocorrer por intermédio de Lei. Além

desse, faz-se necessário observar o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Assim nos ensina Luciano Amaro (2007, p.113):

Deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (*numerus clausus*) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.

Verifica-se, pois, que os critérios supracitados foram devidamente respeitados face a publicação da Lei Complementar n.º 116/03, passando o franchising a constar, na lista de serviços, que determina o campo de incidência do ISS (item 17.08). Entretanto, outros critérios da regra matriz de incidência tributária devem ser preenchidos, tais como os critérios temporal e espacial, que são caracterizados, respectivamente, pelo exaurimento da prestação de um serviço, e pela localidade, seja Município ou Distrito Federal, onde for efetivada a prestação.

Deve, ainda, haver a presença dos sujeitos da relação negocial (critério pessoal), que seriam o município em que se dá a prestação (sujeito ativo) e o franqueador ou franqueado (sujeito passivo). Ademais, é imprescindível a fixação da base de cálculo com fundamento no valor do serviço prestado, bem como da alíquota a título de observância ao critério quantitativo.

Outrossim, faz-se necessário respeitar o critério material, que consiste no comportamento ou esforço humano, qual seja, a prestação de determinado serviço em favor de outrem, um terceiro, de forma individualizada e sem vínculo de subordinação, abrangendo uma obrigação de fazer sob o regime de direito privado, remunerado ou com conteúdo econômico, e não-compreendido na esfera de tributação de outro ente federado que não o Município ou Distrito Federal, excluindo-se os serviços públicos e as obrigações de dar.

Contudo, a franquia não se amolda no conceito anteriormente citado, e por isso, não preenche o critério material da regra matriz de incidência tributária do tributo em questão, pois a situação do serviço estar listado no anexo da Lei Complementar n.º 116/03, não é suficiente para lhe conferir o caráter de serviço tributável por meio do ISS, sendo imprescindível que, além de constar da lista, a atividade possa ser enquadrada no conceito de serviço.

É esse o pensamento de Marcus Lívio Gomes e Leonardo Pietro Antonelli (2005, p. 182):

Não caberia a cobrança desse tributo, pois a franquia seria um contrato complexo, sendo inviável divisar a conjugação de uma pluralidade de contratos autônomos. Seria impossível definir quem presta serviço a quem, no âmbito do contrato de franquia, tal como é inviável apontar remuneração correspondente à prática de um dever específico.

De fato, a franquia empresarial é um contrato complexo de natureza híbrida por envolver várias obrigações recíprocas, diversas e variadas entre os contratantes, sejam de fazer ou dar, tais como: cessão do direito de uso de marca ou patente ao franqueado; possibilidade de entregar ao franqueado a mercadoria; transmitir a técnica de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema; e assistência permanente ao franqueado, como treinamento deste e de seus funcionários, orientação, auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalado o negócio (Lei 8955/94), sempre tendo como contraprestação do franqueado ao franqueador uma remuneração direta ou indireta.

Desta feita, se verifica uma gama de atividades concentradas no contrato de franquia, não se podendo conceber a preponderância de uma atividade em detrimento de outra, motivo pelo qual este negócio jurídico caracteriza-se apenas e tão-somente quando combinadas todas as atividades já mencionadas face a sua indissociabilidade, de modo que, a ausência de qualquer uma representa negócio de outra natureza, diversa do franchising. Em vista disso, mostra-se impossível enquadrá-la como obrigação de dar (contrato de locação) ou como obrigação de fazer (contrato de prestação de serviço), o que evidencia a intributabilidade por meio de ISS.

Por esse motivo, a franquia nunca poderá ser enquadrada no conceito de serviço, na medida em que não é uma simples obrigação de fazer, mas uma conjugação indissociável de obrigações de dar e de fazer que, se consideradas separadamente, desvirtuam o instituto ora debatido.

A Lei Complementar 116/03 ao incluir a franquia em seu rol de possíveis atividades a serem enquadradas na obrigação do ISS, está erroneamente ampliando o conceito jurídico constitucional de prestação de serviços, equiparando ao cumprimento de obrigações acessórias de um contrato complexo e híbrido onde

estão presentes obrigações recíprocas entre o contratante e o contratado, não sendo caracterizado como uma relação de mera prestação de serviços.

É bem verdade que, a inserção do contrato de franquia na lista anexa à Lei Complementar é isento da incidência do ISS em razão de não caracterizar prestação de serviço, e de não preencher o critério material. Por isso, o *franchising* não se sujeita ao imposto municipal, ainda que conste tal atividade do rol de serviços anexo à Lei Complementar, no item 17.08.

Na lista são postos fatos que não são ou não caracterizam serviços, dentre estes encontra-se a franquia empresarial. Corroborando com esse entendimento, assim menciona Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p.630):

A Lei Complementar 116/2003 coloca na lista atividades que não constituem serviços tais como serviços sociais, locação de coisas móveis, franquia, arrendamento mercantil e faturização, exploração de dutos, ferrovias, rodovias, e condutos de qualquer natureza, direitos de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes e cabos desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos.

Ao pretender tributar os contratos de franquia, o ente público municipal extrapola a competência tributária que lhe é outorgada pela Constituição Federal (art.156, II CF), passando a exigir tributo em função de relações jurídicas alheias ao raio de abrangência de sua capacidade tributária. Inconstitucional, portanto, a tributação pretendida pela Lei Complementar 116/03 e pelos respectivos diplomas legais municipais que a tenham instituído ou venham a instituí-la.

Sendo assim, a inclusão da franquia empresarial na lista de serviço, enseja, portanto, inconstitucionalidade por desvirtuar o conceito de prestação de serviço. É, também, ilegal por alterar a definição de serviço tributável constitucionalmente prevista, violando, o art. 110 do CTN.

Com efeito, não sendo o contrato de franquia uma simples prestação de serviço, mas um negócio jurídico de natureza complexa, não há que incidir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza para fins de tributação. Nesse termos, o STJ vem se manifestando no sentido de erradicar da lista os negócios jurídicos ou contratos por não serem serviço, como é o caso do licenciamento de atividades (*franchising*), também conhecido por franquia. Senão, vejamos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. FRANQUIAS. FATO GERADOR OCORRIDO NA VIGÊNCIA DA LC N. 116/03. INADEQUAÇÃO

DA INSERÇÃO DESSES CONTRATOS NA LISTA ANEXA DO REFERIDO DIPLOMA NORMATIVO. INCOMPATIBILIDADE COM O CONCEITO DE SERVIÇOS. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. O enquadramento da franquia como "serviço" para fins de cobrança de ISSQN, da maneira como posta pela origem e do modo como foi enfrentado no especial pela recorrente, é matéria constitucional, pois envolve a própria definição da competência tributária municipal. Precedente da Primeira Turma.
2. Agravo regimental não-provido.(AgRg no REsp nº1034043, Segunda Turma do STJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques. Data do Julgamento: 21/10/2008 . Data da Publicação: 26/11/2008).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CONTRATOS DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA DO ISS. IMPOSSIBILIDADE.

1. "Esta Corte Superior já assentou o entendimento de que não incide o ISS em contrato de franquia, visto não se tratar de simples prestação de serviço, ao revés, cuida-se de contrato de natureza complexa, que não consta do rol das atividades especificadas pela Lei n.º 8.955/94. Precedentes: REsp nº 403.799/MG, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 26/04/2004; REsp nº 189.225/RJ, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 03/06/2002 e REsp nº 222.246/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 04/09/2000" (AgRg no REsp 235.282/MG, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJ de 03.11.2004).
2. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 1066071 / SP, Primeira Turma do STJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Data do Julgamento: 07/08/2008 . Data da Publicação: 20/08/2008).

4.2 INCOMPETÊNCIA DO STJ PARA ANALISAR E JULGAR A CONSTITUCIONALIDADE OU NÃO DA MATÉRIA

Ao tributar os contratos de franquia tomando por base a lei complementar 116/03, o ente público municipal ou distrital ultrapassa a competência tributária que lhe é outorgada pela constituição federal, contrariando, pois, norma constitucional, eis que o conceito de serviço e sua relação com a franquia empresarial ultrapassa o âmbito da violação da legislação

infraconstitucional para infirmar a própria competência tributária constitucional.

Assim, a celeuma que envolve a constitucionalidade ou não do franchising enquanto serviço constante no Subitem 17.08, da relação anexa à Lei Complementar 116/2003, revela a incompetência imediata do STJ para a análise de

recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa a competência entre o STJ e o STF.

Desse modo, a constitucionalidade ou não do contrato de franquia enquanto serviço, só pode ser analisada e julgada pelo Supremo Tribunal Federal, haja visto a competência do mesmo para processar e julgar litígios que envolvam dispositivos da Constituição e a Lei Complementar 116/2003.

Vale ressaltar que, aplica-se ao caso em tela o princípio da reserva de plenário insculpido no art. 97 da CF, o qual determina que "somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público".

É esse o entendimento da jurisprudência pátria:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. (AgRg no REsp 953840, Primeira Turma do STJ, Rel. Ministro Luiz Fux. Data do Julgamento: 20/08/2009. Data da Publicação: 14/09/2009).

Por fim, faz-se necessário dizer que, o Supremo Tribunal Federal ainda não apreciou a questão relativa à constitucionalidade ou não da matéria objeto do trabalho.

5 CONCLUSÃO

A franquia empresarial, também denominada de *franchising*, consiste no contrato pelo qual uma pessoa, mediante remuneração, autoriza outra a explorar sua marca e seus produtos, de modo exclusivo ou semi-exclusivo, por determinado período e num setor geográfico definido, prestando-lhe contínua assistência técnica além de ditar as normas de comercialização, cabendo, entretanto, ao beneficiário da operação assumir, integralmente, o financiamento da sua atividade e remunerar o seu co-contratante com uma porcentagem calculada sobre o volume dos negócios.

É, em apertada síntese, uma espécie de contrato que vem sendo aplicado há décadas como estratégia mercadológica de caráter associativo e vínculo meramente contratual para a concessão de marca ou produto a serem explorados por terceiros, muito utilizado como forma de dominação dos mercados e controle dos distribuidores em larga escala, visando otimizar a comercialização de determinados produtos e/ou serviços.

Encontra-se lastreada na Lei 8955/94, a qual determina, em seu art.2º, ser a franquia um contrato complexo de natureza híbrida por envolver várias obrigações recíprocas, diversas e variadas entre os contratantes, sejam de fazer ou dar, tais como: cessão do direito de uso de marca ou patente ao franqueado; possibilidade de entregar ao franqueado a mercadoria; transmitir a técnica de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema; e assistência permanente ao franqueado, como treinamento deste e de seus funcionários, orientação, auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalado o negócio, sempre tendo como contraprestação do franqueado ao franqueador uma remuneração direta ou indireta.

Através da publicação da Lei Complementar n.º 116/03, o *franchising* passou a constar, na lista de serviços, que determina o campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (item 17.08). Contudo, a situação do serviço estar listado no anexo da Lei Complementar, não é suficiente para lhe conferir o caráter de serviço tributável por meio desse tributo, sendo imprescindível que, além de constar da lista, a atividade possa ser enquadrada no conceito de serviço.

A prestação de serviço é, em apertada síntese, o esforço humano à terceiros sob o regime de direito privado, com conteúdo econômico e caráter negocial tendente à obtenção de bem material ou imaterial.

Dessa forma, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, comumente denominado de ISS, alcança todo e qualquer serviço prestado, ou seja, as obrigações de fazer, bem como a utilização de bens ou produtos, desde que submetidos ao regime de direito privado, e que tenham conteúdo econômico, excluindo-se os serviços públicos e as obrigações de dar. Tem por objeto a circulação econômica de serviços, a prestação de serviços, consistente na venda econômica de bens imateriais, que não sejam mercadorias ou produtos.

Faz-se necessário dizer que, para a incidência do ISS, deverão ser respeitados alguns requisitos, dentre eles os critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Além desses, deverá haver a observância ao critério material, que consiste no comportamento ou esforço humano, qual seja, a prestação de determinado serviço em favor de outrem, um terceiro, de forma individualizada e sem vínculo de subordinação, abrangendo uma obrigação de fazer sob o regime de direito privado, remunerado ou com conteúdo econômico, e não-compreendido na esfera de tributação de outro ente federado que não o Município ou Distrito Federal, excluindo-se os serviços públicos e as obrigações de dar.

Observa-se, então, que a franquia não se amolda no conceito de serviço anteriormente exposto, e por isso, não preenche o critério material da regra matriz de incidência tributária do ISS. Isso se dá em razão de existirem inúmeras atividades concentradas no contrato de franquia, não se podendo conceber a preponderância de uma atividade em detrimento de outra, motivo pelo qual este negócio jurídico caracteriza-se apenas e tão-somente quando combinadas todas as atividades já mencionadas face a sua indissociabilidade, de modo que, a ausência de qualquer uma representa negócio de outra natureza, diversa do franchising. Em vista disso, mostra-se impossível enquadrá-la como obrigação de dar (contrato de locação) ou como obrigação de fazer (contrato de prestação de serviço), o que evidencia a intributabilidade por meio de ISS.

Assim, a franquia nunca poderá ser enquadrada no conceito de serviço, na medida em que não é uma simples obrigação de fazer, mas uma conjugação indissociável de obrigações de dar e de fazer que, se consideradas separadamente, desvirtuam o instituto ora debatido. É esse o motivo pelo qual o contrato de franquia

é isento da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, não se sujeitando, pois, ao imposto municipal, ainda que conste tal atividade do rol de serviços anexo à Lei Complementar, no item 17.08.

Por derradeiro, impende dizer que, a incidência do ISS na franquia empresarial revela sua importância por ocasião de ser marginalizado na seara jurídica face à falta ou escassa bibliografia que se ocupe desse tema tendo em vista a extensa bibliografia no tocante a disciplina do ISS e do contrato de franquia.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3 ed. São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BITTAR, Carlos Alberto. **Contratos Comerciais de Acordo com o Novo Código Civil**. 4 ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

BULGARELLI, Waldírio. **Direito comercial**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Vade Mecum. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Lei nº 8955 de 15 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising) e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 16 de dezembro de 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm. Acesso em: 25 de fevereiro de 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, 01 de agosto de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 25 de fevereiro de 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado Teórico e Prático dos Contratos**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

GOMES, Fábio Bellote. **Manual de Direito Comercial**. Barueri, SP: Manole, 2003.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. V.2. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Contratos e Atos Unilaterais**. V.3. 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.

LISBOA, Roberto Senise. **Manual de Direito Civil: Contratos e Declarações Unilaterais: teoria geral e espécies**. V.3. 3 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. **Comentário ao CTN**. São Paulo: MP, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SIMÃO FILHO, Adalberto. **Franchising**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ANEXOS

LEI Nº 8.955, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1994.

Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising) e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

Art. 1º Os contratos de franquia empresarial são disciplinados por esta lei.

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

Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

I - histórico resumido, forma societária e nome completo ou razão social do franqueador e de todas as empresas a que esteja diretamente ligado, bem como os respectivos nomes de fantasia e endereços;

II - balanços e demonstrações financeiras da empresa franqueadora relativos aos dois últimos exercícios;

III - indicação precisa de todas as pendências judiciais em que estejam envolvidos o franqueador, as empresas controladoras e titulares de marcas, patentes e direitos autorais relativos à operação, e seus subfranqueadores, questionando especificamente o sistema da franquia ou que possam diretamente vir a impossibilitar o funcionamento da franquia;

IV - descrição detalhada da franquia, descrição geral do negócio e das atividades que serão desempenhadas pelo franqueado;

V - perfil do franqueado ideal no que se refere a experiência anterior, nível de escolaridade e outras características que deve ter, obrigatória ou preferencialmente;

VI - requisitos quanto ao envolvimento direto do franqueado na operação e na administração do negócio;

VII - especificações quanto ao:

- a) total estimado do investimento inicial necessário à aquisição, implantação e entrada em operação da franquia;
- b) valor da taxa inicial de filiação ou taxa de franquia e de caução; e
- c) valor estimado das instalações, equipamentos e do estoque inicial e suas condições de pagamento;

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

- a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);
- b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;
- c) taxa de publicidade ou semelhante;
- d) seguro mínimo; e
- e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;

IX - relação completa de todos os franqueados, subfranqueados e subfranqueadores da rede, bem como dos que se desligaram nos últimos doze meses, com nome, endereço e telefone;

X - em relação ao território, deve ser especificado o seguinte:

- a) se é garantida ao franqueado exclusividade ou preferência sobre determinado território de atuação e, caso positivo, em que condições o faz; e
- b) possibilidade de o franqueado realizar vendas ou prestar serviços fora de seu território ou realizar exportações;

XI - informações claras e detalhadas quanto à obrigação do franqueado de adquirir quaisquer bens, serviços ou insumos necessários à implantação, operação ou administração de sua franquia, apenas de fornecedores indicados e aprovados pelo franqueador, oferecendo ao franqueado relação completa desses fornecedores;

XII - indicação do que é efetivamente oferecido ao franqueado pelo franqueador, no que se refere a:

- a) supervisão de rede;
- b) serviços de orientação e outros prestados ao franqueado;

- c) treinamento do franqueado, especificando duração, conteúdo e custos;
- d) treinamento dos funcionários do franqueado;
- e) manuais de franquia;
- f) auxílio na análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia; e
- g) layout e padrões arquitetônicos nas instalações do franqueado;

XIII - situação perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial - (INPI) das marcas ou patentes cujo uso estará sendo autorizado pelo franqueador;

XIV - situação do franqueado, após a expiração do contrato de franquia, em relação a:

- a) know how ou segredo de indústria a que venha a ter acesso em função da franquia; e
- b) implantação de atividade concorrente da atividade do franqueador;

XV - modelo do contrato-padrão e, se for o caso, também do pré-contrato-padrão de franquia adotado pelo franqueador, com texto completo, inclusive dos respectivos anexos e prazo de validade.

Art. 4º A circular oferta de franquia deverá ser entregue ao candidato a franqueado no mínimo 10 (dez) dias antes da assinatura do contrato ou pré-contrato de franquia ou ainda do pagamento de qualquer tipo de taxa pelo franqueado ao franqueador ou a empresa ou pessoa ligada a este.

Parágrafo único. Na hipótese do não cumprimento do disposto no caput deste artigo, o franqueado poderá argüir a anulabilidade do contrato e exigir devolução de todas as quantias que já houver pago ao franqueador ou a terceiros por ele indicados, a título de taxa de filiação e royalties, devidamente corrigidas, pela variação da remuneração básica dos depósitos de poupança mais perdas e danos.

Art. 5º (VETADO).

Art. 6º O contrato de franquia deve ser sempre escrito e assinado na presença de 2 (duas) testemunhas e terá validade independentemente de ser levado a registro perante cartório ou órgão público.

Art. 7º A sanção prevista no parágrafo único do art. 4º desta lei aplica-se, também, ao franqueador que veicular informações falsas na sua circular de oferta de franquia, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.

Art. 8º O disposto nesta lei aplica-se aos sistemas de franquia instalados e operados no território nacional.

Art. 9º Para os fins desta lei, o termo franqueador, quando utilizado em qualquer de seus dispositivos, serve também para designar o subfranqueador, da mesma forma que as disposições que se refiram ao franqueado aplicam-se ao subfranqueado.

Art. 10. Esta lei entra em vigor 60 (sessenta) dias após sua publicação.

Art. 11. Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, 15 de dezembro de 1994; 173º da Independência e 106º da República.

ITAMAR FRANCO
Ciro Ferreira Gomes

Este texto não substitui o publicado no DOU de 16.12.1994

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003

Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte 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.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

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

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

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

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do

prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

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

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, 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.

§ 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.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

II - (VETADO)

§ 3º (VETADO)

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO)

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 9º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999.

Brasília, 31 de julho de 2003; 182º da Independência e 115º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA
Antônio Palocci Filho

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 1º.8.2003

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 – Programação.
 - 1.03 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.
 - 2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.
 - 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres.
 - 3.01 – (VETADO)
 - 3.02 – Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.
 - 3.03 – Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, **stands**, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.
 - 3.04 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.
 - 3.05 – Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.
 - 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
 - 4.01 – Medicina e biomedicina.
 - 4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.
 - 4.03 – Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.
 - 4.04 – Instrumentação cirúrgica.
 - 4.05 – Acupuntura.
 - 4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.
 - 4.07 – Serviços farmacêuticos.

- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.09 – Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.
- 4.10 – Nutrição.
- 4.11 – Obstetrícia.
- 4.12 – Odontologia.
- 4.13 – Ortóptica.
- 4.14 – Próteses sob encomenda.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.
- 4.17 – Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.
- 4.18 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
- 4.19 – Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.
- 4.20 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 4.21 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.
- 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.
- 5 – Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres.
- 5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.
- 5.02 – Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.
- 5.03 – Laboratórios de análise na área veterinária.
- 5.04 – Inseminação artificial, fertilização **in vitro** e congêneres.
- 5.05 – Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.
- 5.06 – Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.
- 5.07 – Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.
- 5.08 – Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.
- 5.09 – Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.
- 6 – Serviços de cuidados pessoais, estética, atividades físicas e congêneres.
- 6.01 – Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.
- 6.02 – Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.
- 6.03 – Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.
- 6.04 – Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.
- 6.05 – Centros de emagrecimento, **spa** e congêneres.
- 7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.
- 7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.
- 7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e

equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.03 – Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.

7.04 – Demolição.

7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

7.06 – Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.

7.07 – Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.

7.08 – Calafetação.

7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.

7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.

7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.

7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.

7.13 – Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.

7.14 – (VETADO)

7.15 – (VETADO)

7.16 – Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.

7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.

7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.

7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.

7.20 – Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.

7.22 – Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

9 – Serviços relativos a hospedagem, turismo, viagens e congêneres.

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, **apart-service** condominiais, **flat**, apart-hotéis, hotéis residência, **residence-service**, **suite service**, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

9.02 – Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.

9.03 – Guias de turismo.

10 – Serviços de intermediação e congêneres.

10.01 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.

10.02 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**).

10.05 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.

10.06 – Agenciamento marítimo.

10.07 – Agenciamento de notícias.

10.08 – Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.

10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

10.10 – Distribuição de bens de terceiros.

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

11.01 – Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres.

12.01 – Espetáculos teatrais.

12.02 – Exibições cinematográficas.

12.03 – Espetáculos circenses.

12.04 – Programas de auditório.

12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.

12.06 – Boates, **taxi-dancing** e congêneres.

12.07 – **Shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres.

12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.

12.10 – Corridas e competições de animais.

12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.

12.12 – Execução de música.

12.13 – Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, **shows, ballet**, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.

12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.

12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.

12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, **shows**, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.

12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.

13 – Serviços relativos a fonografia, fotografia, cinematografia e reprografia.

13.01 – (VETADO)

13.02 – Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.

13.03 – Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.

13.04 – Reprografia, microfilmagem e digitalização.

13.05 – Composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia, fotolitografia.

14 – Serviços relativos a bens de terceiros.

14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.02 – Assistência técnica.

14.03 – Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.

14.07 – Colocação de molduras e congêneres.

14.08 – Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.

14.09 – Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.

14.10 – Tinturaria e lavanderia.

14.11 – Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.

14.12 – Funilaria e lanternagem.

14.13 – Carpintaria e serralheria.

15 – Serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro, inclusive aqueles prestados por instituições financeiras autorizadas a funcionar pela União ou por quem de direito.

15.01 – Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.

15.02 – Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.

15.03 – Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.

15.04 – Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.

15.05 – Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.

15.06 – Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículos; transferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.

15.07 – Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.

15.08 – Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.

15.09 – Arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

15.10 – Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.

15.11 – Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.

15.12 – Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.

15.13 – Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.

15.14 – Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.

15.15 – Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.

15.16 – Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.

15.17 – Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.

15.18 – Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.

16 – Serviços de transporte de natureza municipal.

16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal.

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

17.02 – Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infraestrutura administrativa e congêneres.

17.03 – Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.

17.04 – Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.

17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.

17.07 – (VETADO)

17.08 – Franquia (**franchising**).

17.09 – Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.

17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.

17.11 – Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).

17.12 – Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.

17.13 – Leilão e congêneres.

17.14 – Advocacia.

17.15 – Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.

17.16 – Auditoria.

17.17 – Análise de Organização e Métodos.

17.18 – Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.

17.20 – Consultoria e assessoria econômica ou financeira.

17.21 – Estatística.

17.22 – Cobrança em geral.

17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (**factoring**).

17.24 – Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.

18 – Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

18.01 - Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.

19 – Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

19.01 - Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.

20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários.

20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.

20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.

20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

21.01 - Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.

23 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

23.01 – Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.

24 – Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

24.01 - Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, **banners**, adesivos e congêneres.

25 - Serviços funerários.

25.01 – Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembaraço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento, embelezamento, conservação ou restauração de cadáveres.

25.02 – Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.

25.03 – Planos ou convênio funerários.

25.04 – Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.

26 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

26.01 – Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; **courrier** e congêneres.

27 – Serviços de assistência social.

27.01 – Serviços de assistência social.

28 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

28.01 – Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.

29 – Serviços de biblioteconomia.

29.01 – Serviços de biblioteconomia.

30 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

30.01 – Serviços de biologia, biotecnologia e química.

31 – Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

31.01 - Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.

32 – Serviços de desenhos técnicos.

32.01 - Serviços de desenhos técnicos.

33 – Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

33.01 - Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.

34 – Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

34.01 - Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.

35 – Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

35.01 - Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.

36 – Serviços de meteorologia.

36.01 – Serviços de meteorologia.

37 – Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

37.01 - Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.

38 – Serviços de museologia.

38.01 – Serviços de museologia.

39 – Serviços de ourivesaria e lapidação.

39.01 - Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).

40 – Serviços relativos a obras de arte sob encomenda.

40.01 - Obras de arte sob encomenda.