
**OS CONTRATOS DE FRANQUIA E A TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO SOBRE
SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN**

Ana Carolina Silva Barbosa

Sócia do Homero Costa Advogados

Enquanto os contribuintes aguardam o Pleno do Supremo Tribunal Federal analisar o Recurso Extraordinário nº 603.136¹, recebido pelo Ministro Gilmar Mendes com repercussão geral, que questiona a constitucionalidade da inclusão dos contratos de franquia na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 (Subitem 17.08), os tribunais pátrios vêm aplicando entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça consolidado ainda na vigência do Decreto-Lei nº 406/68.

É o que se viu recentemente, quando os jornais anunciaram mais uma decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo² negando provimento a recurso da Fazenda Pública do Município de São Paulo, que buscava alteração de sentença proferida em favor do contribuinte, contra a tributação dos valores devidos em razão do contrato de franquia pelo ISS.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo foi pioneiro ao julgar inconstitucional a inclusão dos contratos de franquia na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, e tem mantido este entendimento desde 2010.

Para melhor compreensão da controvérsia, são necessárias considerações acerca da natureza do contrato de franquia.

O art. 2º da Lei nº 8.955/94 define franquia como sendo:

"(...) 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". (sem grifos no original)

Como se percebe, trata-se de uma relação jurídica bem complexa, da qual decorrem obrigações diversas, ligadas à transferência de tecnologia e treinamento de funcionários do franqueado, licença de uso de marcas e utilização da rede de distribuição organizada pelo franqueador, etc.

¹ Autos conclusos ao Relator desde 10/05/2013.

² <http://www.dci.com.br/legislacao-e-tributos/-redes-de-franquias-anulam-cobranca-de-iss-por-meio-de-acao-na-justica-id422264.html> Acesso em 23/10/2014

É como explica o prof. Aires F. Barreto³:

“O conteúdo do contrato de franquia envolve obrigações de dar, de fazer, e de não fazer. Disso decorre a complexidade do contrato de franquia e a inexorável impossibilidade de dissociação dos diversos elementos do contrato, para fins de consideração jurídica.

(...)

Não é possível seccionar o contrato de franquia em vários outros, para considera-lo per si. O contrato de franquia é contrato misto, complexo, indivisível. Não se confunde com contratos coligados.

(...)

Em suma, a franquia é um contrato misto, do tipo complexo. Ao franqueador incumbe, fundamentalmente, conceder licença para o uso da marca. A essa obrigação se conjugam elemento: contrato completos, prestações típicas inteiras, ou elementos mais simples de outros contratos. Tem-se aí uma unidade contratual. Não há como separar esses diversos elementos porque, absorvidos, fundidos, amalgamados no contrato de franquia, perdem totalmente sua individualidade, deixando de ser autônomos. Dentre eles, despontam as atividades necessárias à consecução da franquia, sob pena de desnaturação do contrato.”

Assim, os contratos de franquia destinam-se à concessão de direitos que envolvam uso de marcas, prestação de serviços de assistência técnica, combinadamente ou não, com qualquer outra modalidade de transferência de tecnologia necessária à consecução de seu objetivo.

De qualquer forma, o que se extrai como ponto fulcral no negócio jurídico é a **cessão do direito de uso da marca**. As demais obrigações giram em torno do uso da marca.

Pois bem.

Anteriormente à vigência da Lei Complementar nº 116/2003 a Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 indicava taxativamente os serviços passíveis de tributação pelos Municípios, e no item 48 estavam o *agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchise)*, ressalvando os casos nos quais a prestadora era instituição autorizada pelo Banco Central.

Embora os serviços indicados fossem o de agenciamento, corretagem e intermediação de contratos de franquia, e não franquia propriamente dita, foi com base neste item 48 os Municípios passaram a exigir o ISS das empresas franqueadoras, alegando ser a franquia atividade compatível com o conceito de serviço tributável.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento no sentido de que o legislador teria incluído na lista de serviços o agenciamento, a corretagem e a intermediação de contratos de franquia, e não as próprias atividades inerentes à franquia, destaca-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – CONTRATO DE FRANQUIA –
INCIDÊNCIA DO ISS – IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

³ BARRETO. Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 210/213.

Esta Corte Superior de Justiça firmou entendimento no sentido de que não incide ISS sobre o contrato de franquia, por possuir delineamentos próprios que lhe conferem autonomia, não se confundindo com nenhum outro contrato previsto na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68. Precedentes.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no AgRg no REsp 591.921/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/02/2009, DJe 17/03/2009)

Portanto, sob a égide do Decreto Lei nº 406/68 não há dúvidas sobre a impossibilidade de cobrança do ISSQN sobre os contratos de franquia haja vista a falta de inclusão na lista de serviços.

Os julgados do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema podem contribuir para o deslinde da questão também sob o enfoque da LC nº 116/2003, pois trazem análises sobre o contrato de franquia, sua natureza e abrangência:

"TRIBUTÁRIO. ISS. FRANCHISING. DECRETO-LEI Nº 406/68. LEI Nº 8.955/94.

1. Acórdão a quo que julgou improcedente ação declaratória cumulada com repetição de indébito ajuizada pela recorrente, insurgindo-se contra a cobrança de ISS, ao argumento de não constar da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 (art. 79) a prestação dos serviços de franquia, sendo indevidos os pagamentos que efetuou.

2. O art. 2º, da Lei nº 8.955/94, define o contrato de franquia do modo seguinte: "Franquia empresarial é o sistema pelo qual o 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".

3. O "franchising", em sua natureza jurídica, é "contrato típico, misto, bilateral, de prestações recíprocas e sucessivas com o fim de se possibilitar a distribuição, industrialização ou comercialização de produtos, mercadorias ou prestação de serviços, nos moldes e forma previstos em contrato de adesão". (Adalberto Simão Filho, "Franchising", São Paulo, 3ª ed., Atlas, 1998, págs. 36/42)

4. O conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: "a) as obrigações de fazer e nenhuma outra; b) os serviços submetidos ao regime de direito privado não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, "a", da Constituição); c) que revelam conteúdo econômico, realizados em caráter negocial - o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.); d) prestados sem relação de emprego - como definida pela legislação própria - excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou

empregatício) por não estar in comércio." (Aires F. Barreto, "ISS - Não incidência sobre Franquia", in Rev. Direito Tributário, Malheiros Editores, vol. nº 64, págs. 216/221)

5. "A franquia é um contrato complexo nessa acepção. É inviável nela divisar a conjugação de uma pluralidade de contratos autônomos (senão em acepção que será adiante apontada), que se somam por justaposição. Não se trata da cumulação de contrato de cessão de marca com contrato de transferência de tecnologia e outros contratos, cada um com individualidade própria. Há um plexo de deveres impostos a ambas as partes, onde a transferência de tecnologia é indissociável da cessão do uso de marca e dos demais pactos. Esses deveres não são unilaterais, muito pelo contrário.

Incumbe a ambas as partes a execução de inúmeras obrigações de fazer. Isso torna inviável a dissociação de obrigações de fazer, para fins de identificação de "prestação de serviço". É impossível, aliás, 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. ... Por decorrência e relativamente ao conjunto de atividades desenvolvidas pelas partes, em cumprimento aos plexos de deveres de fazer e de não fazer, previstos no contrato de franquia, não se caracteriza prestação de serviços. Nem o franqueado presta serviços ao franqueador, nem vice-versa." (Marçal Justen Filho, em artigo intitulado "ISS e as atividades de "Franchising", publicado na Revista de Direito Tributário, Ed. Malheiros, vol. 64, págs. 242/256)

6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstanciais, pelo que não caracteriza para o mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS. Por não ser serviço, não consta, de modo identificado, no rol das atividades especificadas pela Lei nº 8.955/94, para fins de tributação do ISS.

7. Recurso provido."

(REsp 222.246/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2000, DJ 04/09/2000, p. 123)

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003 a atividade de franquia foi incluída na lista de serviços anexa, no subitem 17.08.

Portanto, a jurisprudência do STJ que se consolidou no sentido de impossibilidade de cobrança do ISS sobre os contratos de franquia em razão da sua não inclusão na lista de serviços, restaria ultrapassada.

Entretanto os questionamentos foram mantidos exatamente em razão da natureza da relação jurídica e seu enquadramento na hipótese de incidência do tributo municipal, o que deverá ser analisado agora pelo Supremo Tribunal Federal, tendo em vista que a matéria envolvida é constitucional.

A questão ainda é muito indefinida, e o caso da incidência do ISS sobre os contratos de leasing financeiro, julgado recentemente pela Corte Suprema, pode ser usado como precedente.

Isto porque, até então, o Supremo Tribunal Federal se apegava ao conceito de serviço e à relação entre a obrigação de fazer e o esforço humano, para se posicionar sobre a subsunção da relação jurídica à norma impositiva do tributo municipal.

Mas, quando do julgamento do arrendamento mercantil financeiro, acabou-se por relativizar esta relação, introduzindo um **aspecto econômico** na equação, o que contribuiu de maneira decisiva para o entendimento de que o financiamento deveria ser tributado como serviço.

Do voto do Ministro Joaquim Barbosa, destaca-se:

“Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado a obsolência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Ideias como a divisão das obrigações em ‘dar’ e ‘fazer’ desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., *software as servisse*, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias).⁴”

Ao que parece, no caso do leasing, os Ministros se deixaram impressionar pela ideia de que um negócio jurídico rentável estaria fora da abrangência da tributação.

Entretanto, entendemos que seria difícil traçar um paralelo entre o contrato de leasing e o de franquia.

No contrato de leasing a arrendadora atua como intermediária, e a intermediação de negócios sempre foi serviço sujeito à tributação pelo ISS.

Já o contrato de franquia não está centrado em nenhuma obrigação de fazer. Muito pelo contrário, como se viu anteriormente, a cessão de marca de direitos é a característica mais importante deste negócio.

Vale destaque a posição do Ministro Luiz Fux, quando ainda compunha o Superior Tribunal de Justiça acerca do assunto, entendendo que as obrigações geradas pelo contrato de franquia não se enquadra no conceito de serviço, hipótese de incidência do tributo municipal:

PROCESSUAL CIVIL. 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

⁴ Recurso Extraordinário nº 547.245.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

(...)

11. Os Itens 10 e 17, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, elencam, como serviços tributáveis pelo ISS, o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de leasing, de franchising e de factoring (Subitem 10.04), bem como a franquia (Subitem 17.08).

12. A mera inserção da operação de franquia no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

13. Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios.

14. A afirmação de constitucionalidade da inserção da franquia como serviço e a proposição recursal no sentido de que aquela incide em inequívoca inconstitucionalidade do Subitem 17.08, da relação anexa à Lei Complementar 116/2003, conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.

15. Deveras, a mesma competência foi exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava esses conceitos, reproduzindo os que constavam do texto maior.

(...)

(REsp 1044239/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 01/12/2008)

Segundo tal entendimento, embora a Lei Complementar nº 116/2003 tenha incluído no rol dos serviços tributáveis pelo ISSQN o contrato de franquia, há indícios de que o Supremo Tribunal Federal poderá firmar o entendimento diverso, uma vez que as obrigações geradas pelo contrato de franquia não se enquadram no conceito de serviço (obrigação de fazer), e seu ponto central é a cessão de uso da marca.

Diante dessas colocações, embora ainda indefinida a questão, parece-nos recomendável aos responsáveis tributários pelo recolhimento do ISS sobre operações de franquia submeter a discussão da matéria ao Poder Judiciário.

HOMERO COSTA ADVOGADOS conta com equipe especializada na matéria, para a solucionar eventuais dúvidas a respeito.