

A TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS E O FRANCHISING

A municipal tax on services and franchising

Daniela Nascimento Neves¹

Milena Zampieri Sellmann²

Resumo

Em um panorama de amplas mudanças sociais, aliadas às crescentes inovações empresariais e seus diversificados contratos, destaca-se o contrato de franquia (franchising); entendido como um contrato complexo ou híbrido em virtude dos bens jurídicos que tutela. Assim, será examinada a incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza na referida avença, em razão da inclusão do item 17.08 na lista anexa de serviços contidos na Lei Complementar n. 116.

Palavras- chave: ISS. Incidência. Contrato de Franquia.

Abstract:

In an environment of huge social changes, combined with the business innovations growth and their diverse contracts, it is highlighted the franchise agreement (franchising); which is understood as a complex or hybrid contract because of the legal interests it protects. Thus, it will review the impact or not of the Tax Services of any kind in the referred covenant, due to the inclusion of item 8.17 in the list attached services contained in Complementary Law n. 116.

Keywords: ISS. Incidence. Franchise Agreement.

Sumário: Introdução. 1. Conceito de contrato. 2. Condições de validade do contrato. 3. O contrato de franquia. 3.1 Modalidades de contrato de franquia. 4. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 4.1 Competência tributária. 4.2 Fato gerador. 4.2.1 Conceito de serviço para fins de incidência de ISS. 4.2.2 A função da lei complementar. 4.2.3 Rol taxativo dos serviços. 4.3 Sujeito passivo. 4.4 Base de

¹ Advogada, Pós Graduada em Direito Público pelo Centro Universitário Salesiano de Lorena/ SP.

² Advogada, Doutora, Mestre e especialista em Direito pela PUC-SP. Professora do Centro Universitário Salesiano de São Paulo – UE Lorena, no Curso de Direito e na pós-graduação, e do Complexo Damásio Educacional.

cálculo. 4.5 Alíquota. 5. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e o contrato de franquia. Conclusão. Referências

Introdução

O tema abordando a tributação do contrato de franquia provoca debates, principalmente após a edição da Lei Complementar n. 116, de 31 de Julho de 2003.

Historicamente, o Decreto – Lei 406/68, que normatizava o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal, não havia incluído em sua lista anexa, os serviços prestados pelas franquias, por não serem consideradas prestadoras de serviço. Nesse sentido, era o entendimento que prevalecia no Superior Tribunal de Justiça que asseverava que em virtude da ausência de previsão legal não incidiria ISSQN, bem como, por se tratar o contrato de franquia, dum contrato complexo, não seria oportuno fragmentá-lo em mais de um contrato autônomo.

Porém, após a solidificação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, foi promulgada a Lei Complementar n. 116, de 31 de Julho de 2003, em vigor desde 01/01/2004, que incluiu, em sua lista anexa, mais especificamente no item 17.08, a atividade de franquia.

É importante evidenciar que a controvérsia acerca da incidência ou não do referido tributo é discutida mesmo antes da referida inclusão realizada pela Lei Complementar n. 116, dado que muitos Municípios alegavam que o contrato de franquia tratava-se de uma mera locação de bens móveis.

Com a edição do referido texto normativo, pressuposto para o entendimento pacífico da questão, emergiram reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, após edição da Lei Complementar n. 116, questionando acerca da não incidência do tributo ISSQN no contrato de franquia, mesmo com sua inclusão expressa na lista de atividades tributáveis.

1. Conceito de contrato

O homem detém uma característica que lhe é inerente, qual seja: ser social. E através do exercício da sociabilidade estabelece inúmeras relações, sejam elas de caráter jurídico, pessoais ou econômicas. Com o abandonar da barbárie e a

conseqüente evolução do homem, tornou-se necessário o surgimento de um instrumento jurídico apto a regular as vontades das partes no âmbito da disposição patrimonial.

Em um dado momento histórico que não é precisamente definido, surge o instituto do contrato, uma espécie do gênero negócio jurídico, que pode ser conceituado como: um negócio jurídico bilateral ou plurilateral que pressupõe o devido acordo de vontades das partes, com a devida observância das normas legais, para que produza seus regulares efeitos e propicie o surgimento de direitos para as partes envolvidas. (PEREIRA, 2011, p.7) (RODRIGUES, 2004, p.9)

De acordo com Arnaldo Wald:

(...) poucos institutos sobreviveram por tanto tempo e se desenvolveram sob formas tão diversas quanto o contrato, que se adaptou a sociedades como estruturas e escala de valores tão distintos quanto às que existiam na Antiguidade, na Idade Média, no mundo capitalista e no próprio regime comunista. Não podemos fixar, ao longo da história, uma data específica de surgimento do contrato. (...) na medida em que a sua ocorrência confunde-se com a própria evolução moral da humanidade, a determinação de uma data ou de um período predefinido seria pura formulação de alquimia jurídica, sem validade científica (apud GAGLIANO, PAMPLONA FILHO, 2009, p.1)

A moderna concepção de contrato, conceituado como um “acordo de vontades por meio do qual, as pessoas formam um vínculo jurídico a que se prendem”, torna-se evidente se analisado sob a perspectiva de uma sociedade capitalista e nas palavras de Pablo Stolze:

(...) que cada sociedade, juridicamente produtora, cada Escola doutrinária – desde os canonistas, passando pelos positivistas e jusnaturalistas – contribuíram, ao seu modo, para o aperfeiçoamento do conceito jurídico do contrato e de suas figuras típicas. Mas, sem dúvida, contribuição inegável seria dada pelo movimento iluminista francês, o qual, segundo uma escancarada vocação antropocêntrica firmara a *vontade racional do homem* como centro do universo, determinando, assim, uma supervalorização da força normativa do contrato – levada às últimas consequências pela consagração fervorosa do *pacta sunt servanda*. (GAGLIANO, PAMPLONA FILHO, 2009, p.4)

Enfim, é importante salientar que o conceito de contrato possui dois vetores principais, quais sejam: o vetor estrutural e o vetor funcional.

O vetor estrutural é expresso através da alteridade, pois o contrato requer a agregação de duas ou mais vontades contrapostas; já o vetor funcional, é entendido como a conciliação de interesses contrapostos, mas harmonizáveis entre as partes

envolvidas, para constituir, modificar ou extinguir direitos e obrigações na área econômica. (DINIZ, 2009, p.12 e 13)

É importante salientar que instituto contratual não se limita apenas ao Direito das Obrigações, no âmbito cível, aplicando-se a outras áreas do direito privado tal como no direito empresarial, no direito das coisas, no direito de família e no direito de sucessões; inclusive no âmbito do direito público, como por exemplo, os contratos celebrados pela Administração Pública, com características próprias; embora, seja inegável seu caráter patrimonial relacionado à constituição, regulação e extinção de relações notoriamente patrimoniais. (RODRIGUES, 2004, p.10) (GONÇALVES, 2011, p.24)

Ante todo o exposto acerca do instituto contratual, denota-se que referido instrumento jurídico encontra-se no centro das atividades negociais, através das mais diversas formas e apto a variadas finalidades, com o objetivo de conciliar interesses, inicialmente opostos ou não coincidentes. Trata-se, portanto, de negócio jurídico socialmente disseminado, e considerado como força motora das operações socioeconômicas mundiais.

2. Condições de validade do contrato

O contrato, como espécie de negócio jurídico, inevitavelmente exige para a sua existência legal e válida, o encontro de determinados elementos fundamentais, que são denominados e constituem suas condições de sua validade.

Os requisitos ou condições de validade dos contratos são de duas naturezas distintas, quais sejam: de *ordem geral*, recorrente em todos os atos e negócios jurídicos, e previstos no artigo 104 do Código Civil, e os de *ordem especial*, assim denominados por serem exigidos tão somente nos contratos, como é o caso do acordo de vontades. (GONÇALVES, 2011, p. 34)

Os requisitos subjetivos consistem manifestação de vontades, na capacidade comum das partes contratantes, na capacidade particular de contratar e no livre consentimento. (GONÇALVES, 2011, p. 34).

Mas os contratos não são compostos tão somente dos elementos acima mencionados, passemos a análise dos requisitos objetivos que conjuntamente com os

requisitos subjetivos e formais, consubstanciam um contrato plenamente válido e eficaz.

Os requisitos objetivos devem observar o previsto no artigo 104 do Código Civil, para que confirmem validade e eficácia ao contrato, *in verbis*:

A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

III - forma prescrita ou não defesa em lei.

É importante salientar que se presentes todos os requisitos acima explicitados, há um contrato; não obstante, é preciso atentar para o requisito formal, inerente a determinados negócios contratuais. O requisito formal é expresso através da forma contratual, o meio pelo qual a vontade é exteriorizada. (GONÇALVES, 2011, p.38)

Entretanto, no direito contratual em regra, a forma não é preestabelecida, orientando-se pelo livre consentimento das partes, de acordo com o artigo 107 do Código Civil: “A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.” (DINIZ, 2009, p.18)

Denota-se, portanto que, por mais que o contrato seja orientado pelo princípio da livre manifestação de vontade das partes contratantes, é preciso observar certas formalidades para que o contrato produza seus regulares efeitos e seja dotado de validade e eficácia jurídica.

3. O contrato de franquia

No desenvolvimento da atividade empresarial, o empresário ou a sociedade empresária celebram variados contratos com finalidades distintas. Referidos contratos celebrados podem ser tipificados em cinco regimes jurídicos distintos, quais sejam: administrativos, do trabalho, do consumidor, civil e empresarial. A depender de quem seja o outro contratante, as normas incidentes ao contrato serão distintas. No presente trabalho, será analisado o contrato celebrado entre empresários, entendidos como contratos mercantis, e analisaremos de forma mais detida o contrato denominado de franquia ou *franchising*.

O contrato denominado atualmente de *franchising* ou *contrato de franquia* surgiu por meio do espírito empreendedor dos empresários norte-americanos.

Historicamente, em 1860, a firma Singer Sewing Machine, pretendendo expandir sua rede de distribuição, sem necessariamente desembolsar recursos financeiros próprios, começou a identificar pessoas em diversos locais do país, para conceder o uso da marca, de produtos, de publicidade, de técnica de vendas no varejo e de conhecimentos técnicos, obtendo ao final, muito êxito. (VENOSA, 2011, p.520).

No Brasil, o percussor ao utilizar o contrato de franquia foi Arthur de Almeida Sampaio em 1910, fabricante de calçados que se valeu de técnicas que resultariam no que hoje se denomina franquia.

A utilização do contrato de franquia no Brasil surgiu em decorrência de um conjunto de fatores, quais sejam: a globalização, a necessidade de superar a escassez de recursos para prover com maior eficácia o desenvolvimento dos setores de produção e de consumo, o desenvolvimento da Internet e o aperfeiçoamento das relações estabelecidas entre franqueadores e franqueados. (VENOSA, 2011, p.520)

O contrato de franquia pode ser conceituado, de acordo com José Cretella Junior, no seguinte sentido:

O contrato de natureza mercantil, firmado entre franqueador e franqueado, que tem por objeto a cessão temporária e onerosa de um conjunto de direitos materiais e intelectuais, de propriedade exclusiva do franqueador, para o franqueado, que se obriga á comercialização de produtos e/ou serviços, consoante um sistema próprio e único de rede de marketing e distribuição, estabelecido conforme as determinações e padrões do franqueador, remunerando-o, de forma única ou periódica, pela cessão dos referidos direitos e/ou pela transferência de know-how técnico, comercial e operacional ,e também pela assistência técnica e mercadológica que prestará, pelo período do contrato. (apud VENOSA, 2011, p.526)

O contrato de franquia é um contrato atípico, pois não se encontra perfeitamente delineado e especificado, porém é composto por duas figuras centrais, quais sejam: o franqueador, que é a pessoa jurídica que cede o direito de uso de sua marca ou patente, de tecnologia já desenvolvida, de seus produtos e serviços; e o franqueado, que é a pessoa física ou jurídica adquirente dessa concessão. (FAZZIO JUNIOR, 2008, p.494)

Não obstante o contrato de franquia esteja regulamentado no ordenamento jurídico pátrio através da Lei n. 8955/94, é importante salientar que:

A (...) franquia, não tornou-se modalidade de contrato típico. Ao contrário, as relações entre franqueador e franqueado continuam regendo-se exclusivamente pelas cláusulas contratualmente pactuadas. O que o legislador estabeleceu, com esse

diploma, foi à regra de absoluta transparência nas negociações que antecedem a adesão do franqueado à franquia. (COELHO, 2010, p.488)

Além do contrato de franquia ser entendido como um contrato atípico é considerado de forma conjunta como um contrato: consensual, bilateral, oneroso, comutativo e geralmente de adesão, de execução continuada e *intuitu personae*.

3.1 Modalidades de contrato de franquia

Ademais, é importante mencionar as formas recorrentes de utilização de uma franquia, através da franquia de marca e de produto ou a franquia *bussiness format franchising*.

A franquia de marca e de produto baseia-se na cessão de venda de produtos ou serviços exclusivos de determinada marca, conferindo ao franqueado maior autonomia, inclusive no referente ao treinamento de seus funcionários e na aparência do estabelecimento empresarial. Possui como principais exemplos: os postos de gasolina, agência de revenda de veículos, de pneus, de bebidas (VENOSA, 2011, p.522)

Já a franquia de *bussiness format franchising*, tem por objetivo uma cessão mais ampla, porém com controle rígido de normas. De acordo com Ana Claudia Redecker:

O *bussiness format franchising* é uma modalidade de franquia múltipla, eis que nela o franqueador cede ao franqueado técnicas comerciais, industriais ou métodos de serviços, expostos em 'manuais de operações', a marca e o logotipo, know-how, assessoria técnica e de treinamento contínuo (jurídica, fiscal, tributária, financeira, de engenharia, pesquisa de localização do ponto de venda, marketing, informática), além de prestar serviços de supervisão nas operações de comercialização e de administração geral do franqueado (apud VENOSA, 2011, p.522)

Soma-se a isso que, além da estrita observância das normas e estrutura preestabelecidas pelo franqueador, o franqueado compromete-se ao pagamento de uma taxa inicial para utilização da franquia e ao pagamento contínuo de *royalties*. São exemplos de franquia *bussiness format franchising*: Mc Donald's e jóias Datelli. (VENOSA, 2011, p.522)

A *franquia-mestre ou franquia piloto (máster franchising)* desenvolve-se quando o franqueador original objetiva divulgar internacionalmente sua marca e

confere poderes a uma empresa local para subfranquear em área específica, tal como a franquia do Mc Donald's.

Há também a franquia industrial que abrange a fabricação de produtos, e o franqueador e o franqueado são duas empresas industriais. Nessa modalidade de franquia:

(...) os princípios gerais são mais amplos do que a franquia comercial e nem sempre se submetem aos princípios específicos do contrato já estudado, daí porque o instituto pode ser concebido como uma franquia atípica. É modalidade utilizada no campo internacional, para levar a unidade de produção próxima aos lugares de consumo. (VENOSA, 2011, p.525)

É importante evidenciar outras modalidades de franquia, que detém características próprias. A franquia de comércio ou de distribuição que tem por finalidade a expansão de rede de lojas, tal como a franquia O Boticário. De acordo com Silvio de Salvo de Venosa: “Geralmente, o franqueador opera diretamente lojas-piloto, necessárias para a implantação mercadológica, passando em uma segunda fase a franquear a marca, estrutura e organização.” (VENOSA, 2011, p.525)

A franquia de serviços ou franquia propriamente dita, que tem por finalidade a comercialização de serviços concebidos pelo franqueador tal como escolas (CCAA, Yázigi) e lanchonetes (Mc Donald's, Casa do Pão de Queijo) (VENOSA, 2011, p.526)

Por fim, merece destaque a franquia de canto (*corner franchising*), quando um estabelecimento empresarial concede parte de seu espaço físico para o desenvolvimento de um atividade franqueada; comumente ocorre em lojas de departamento que detém seções específicas que funcionam como lojas independentes, bem como os pequenos espaços cedidos nos shopping centers. (VENOSA, 2011, p.523)

É importante salientar que o contrato de franquia não se esvazia tão somente no contexto contratual, mas abrangem outros institutos mais amplos tal como: propriedade industrial, a concorrência e a política empresarial. (VENOSA, 2011, p.525)

Ante o exposto, a qualidade na prestação de serviços e de produtos é o maior estímulo para o consumidor final, que é motivado pela estrutura desenvolvida e apresentada pelo empresário ou pela sociedade empresária. Soma-se a isso que, através do contrato de franquia é possível a sociabilização de uma estrutura que dificilmente seria desenvolvida tão somente pelo seu criador. Ademais, é incentivada a livre iniciativa em larga escala, propiciando atividade empresarial conjuntamente com a circulação de riquezas e a consolidação das grandes corporações.

4. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem função preponderantemente fiscal, pois constitui fonte de receita tributária dos Municípios. Insta salientar que, ainda que sua alíquota não seja uniforme não é considerado um imposto seletivo. De acordo com Sacha Calmon Navarro Cólho, historicamente o Imposto sobre Serviços:

É sucedâneo, por primeiro, do Imposto de Indústrias e Profissões, que tinha por fato gerador o exercício de atividade econômica com o fito de contrapartida remuneratória, e que na Constituição de 1891 era da competência do Estado-membro. A Constituição de 1934 manteve dita competência, mas determinou que a metade do imposto fosse dada aos municípios em que é exercida a atividade econômica do industrial, do produtor, do comerciante e do prestador de serviços. A Constituição de 1946 instituiu uma melhor repartição de competências e de atividades tributárias. A Emenda n.18 á Constituição de 1946 reduziu o âmbito de incidência do ISS ao feito até hoje predominante: serviços. (2008, p.589)

A seguir, será explicitado acerca da competência tributária para instituí-lo, seu fato gerador, o conceito de serviços para incidência do referido imposto, a função da lei complementar, o rol taxativo de serviços que devem recolher o imposto e seu o sujeito passivo, sua base de cálculo e alíquota respectivamente.

4.1 Competência tributária

Denota-se que a competência para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza é determinada, constitucionalmente, aos Municípios. Porém, ainda há divergências doutrinárias e jurisprudenciais no tocante a Lista Anexa, que elenca os serviços passíveis de tributação, se referido texto legal detém caráter exemplificativo ou taxativo.

Aqueles que afirmam que referida Lista Anexa é meramente exemplificativa pautam-se pela autonomia municipal, dado que os Municípios não podem ter sua competência tributária limitada por Lei Complementar, oriunda do Poder Legislativo Federal. Insta salientar que, o Brasil é o único país no mundo que confere competência tributária aos Municípios. (SANTI, 2008, p.770 e 773)

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, em consonância com o Superior Tribunal de Justiça, já consolidou entendimento de que referida Lista Anexa tem caráter taxativo, porém admitiu sua aplicação analógica, de acordo com os acórdãos RE 77-183 Pleno rel.Min. Aliomar Baleeiro, j.19.4.74. RTJ 73/490), (RE 75.952-SP, 2 Turma, rel. Min. Thompson Flores, j.29.10.73, RTJ 68/198) (SANTI, 2008, p.770)

4.2 Fato gerador

De acordo com o artigo primeiro da Lei Complementar 116/2003, o Imposto sobre Serviços, tem como fato gerador “a prestação de serviços constantes da Lista Anexa, ainda que esses não constituam como atividade preponderante do prestador”.

O fato gerador é definido por Lei Municipal, porém referida definição deve observar os limites previstos na Lei Complementar, que, por sua vez, não pode extrapolar os limites fixados na Constituição Federal, no tocante a competência tributária conferida aos Municípios. (MACHADO, 2014, p.413)

Insta salientar que a prestação potencial do serviço não é apta a ensejar o tributo, dado que este surge da efetiva prestação de serviços, logo, enquanto não se positivar no mundo em concreto, não há que se falar em tributação. O Imposto sobre Serviços emerge de um estado de fato: a prestação efetiva de um serviço (SANTI, 2008, p 793).

4.2.1 Conceito de serviço para fins de incidência de ISS

O conceito de serviço, passível de tributação pelo Imposto sobre Serviço, origina-se da Lei Complementar, em virtude da previsão expressa no artigo 146, III, a da Constituição Federal. (COÊLHO, 2008, p.589)

Porém, a ausência de definição de serviço pelo constituinte não obsta o entendimento no seguinte sentido: serviços abrangem obrigações de fazer (que denote empenho pessoal, que pode ou não materializar-se em um bem corpóreo, ou na utilização de materiais) que sejam submetidos ao regime do Direito Privado, e que detenham conotação econômica, que consumam-se através de atos negociais.

4.2.2 A função da lei complementar

De acordo com o artigo 146 da Constituição Federal é possível depreender que a Lei Complementar desempenha três distintas funções, quais sejam: dispor sobre conflitos de competência, determinar as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre as normas gerais de direito tributário. (PIVA, 2012, p.70)

No tocante ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei Complementar desempenha a função de determinar quais os serviços que terão a incidência do referido imposto, dado que a previsão constitucional é utilizada de forma genérica.

Logo, quando determinado serviço não se encontra expressamente elencado na Lista, o cidadão- contribuinte não pode, por analogia, ser alvo de tributação acerca do Imposto sobre Serviço. Afinal, de acordo com o artigo 108, §1º do Código Tributário Nacional: “§1º- O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

Atualmente, a Lei Complementar n. 116/2003 indica apenas alíquota máxima de 5%, cabendo aos Municípios fixá-la entre 2% a 5% do valor da prestação do serviço. (COELHO, 2008, p.404)

4.2.3 Rol taxativo dos serviços

A Lista prevista pela Lei Complementar n. 116/2003 que determina os serviços tributáveis com Imposto sobre Serviço detém as seguintes características:

- a) Elenca inúmeros negócios jurídicos que não são fidedignos serviços, tais como os itens 3.02 acerca da cessão de direito de uso de marcas e sinais de propaganda e o item 17.08 acerca da franquia (franchising);

- b) Contém expressões como: “congêneres”, “auxiliares” e “semelhantes” que não se adequam a tipicidade cerrada;
- c) Através das expressões “quaisquer”, “qualquer natureza”, “qualquer espécie” e “semelhantes” confere amplitude demasiada a serviços específicos, o que enseja a utilização da analogia. (MELO, 2007, p.473)

Através da leitura minuciosa da referida Lista, denota-se que ocorre a incidência tributária em diversos serviços considerados controvertidos, como por exemplo: apart-service, arrendamento mercantil, bancos, câmbios, commodities, construção civil, empreitada industrial, factoring, franchising, filmes e videoteipes, gráficas, instalação e montagem, internet, locação, plano de saúde, propaganda e publicidade visual, proteção ao crédito, software e telefonia). (MELO, 2007,p.474)

4.3 Sujeito passivo

De acordo com o artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003, o sujeito passivo do Imposto sobre Serviço é o prestador do serviço. Referida previsão já se encontrava no Decreto-Lei n. 406 de 1968 e foi reafirmado na Lei Complementar supramencionada.

4.4 Base de cálculo

De acordo com o artigo 7º da Lei Complementar n. 116/2003, a base de cálculo do Imposto sobre Serviço é o preço, entendido como a remuneração pela prestação dos serviços e passível de reajustes contratuais.

4.5 Alíquota

Os Municípios, no pleno exercício da sua competência tributária gozam de autonomia para fixar a alíquota referente ao imposto sobre serviço, porém a União poderá, através de Lei Complementar, fixar as alíquotas máximas e mínimas

atinentes ao referido imposto, de acordo com o artigo 156, §3º, I, da Constituição Federal.

De acordo com o artigo 8º, II, da Lei Complementar n. 116/2003, a alíquota máxima do ISS é de 5%, sendo razoável o entendimento de que sua alíquota mínima seja de 2%, de acordo com o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 37, de 12 de Junho de 2002.(MACHADO, 2014, p.417)

5. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e o contrato de franquia.

Inicialmente é importante destacar o conceito de prestação de serviços, que de acordo com o Código Civil de 2002, em seu artigo 594, determina que é: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Depreende-se do conceito previsto no Código Civil que o contrato de prestação de serviço detém a seguinte natureza jurídica: é bilateral, oneroso, consensual, de duração continuada e não solene.

Dilateralmente, o contrato de franquia emerge como uma transação que visa conceder o direito a utilização de marca ou patente amplamente conhecida, mediante o pagamento de taxas, sem caracterizar qualquer vínculo empregatício, em conformidade com o artigo 2º da Lei n. 8955/94.

Depreende-se, do conceito legal que o contrato de franquia detém a seguinte natureza jurídica: é bilateral, oneroso, aleatório, de execução futura, individual, negociável, impessoal e solene.

Nesse sentido, a essência do contrato de franquia nas palavras de Fábio Ulhôa Coelho:

A franquia é um negócio jurídico dito complexo, envolvendo o licenciamento de uso de marca e organização empresarial. Este último envolve, normalmente, o contrato de engineering (projeto de layout do estabelecimento), o contrato de management (treinamento de funcionários, estruturação administrativa, métodos de trabalho, padrões, logística etc.) e, finalmente, o contrato de marketing (colocação do produto junto aos consumidores)” (2011, p.110)

O ISSQN, regulamentado inicialmente pelo Decreto – Lei n. 406/68, não continha previsão expressa em sua Lista Anexa, acerca da atividade de franquia/franchising. Tão somente havia previsão para os serviços de agenciamento, corretagem e factoring, que constavam expressamente no item 48 da referida Lista Anexa.

Ainda assim, durante a vigência do Decreto – Lei n. 406/68, os Municípios com intuito de tributar referida atividade, alegavam que a franquia tratava-se de uma espécie de locação de móveis.

Com a tributação realizada pelos Municípios, emergiram inúmeras demandas judiciais, com decisões divergentes nos Tribunais Estaduais. Porém, referidas divergências foram sanadas pelo Superior Tribunal de Justiça ao analisar o Recurso Especial nº 221557/MG.

Logo, durante a vigência do Decreto – Lei n. 406/68, leia-se antes da promulgação da Lei Complementar n. 116/2003, o Superior Tribunal de Justiça detinha o posicionamento, firmado através de reiteradas decisões, da impossibilidade de incidência do ISSQN sobre o contrato de franquia.

Denota-se que o Superior Tribunal de Justiça fundamentou seu posicionamento, por meio da maioria dos votos, no aspecto formal, diante da ausência de previsão expressa da atividade de franquia na Lista Anexa ao Decreto – Lei n. 406/68, bem como no aspecto material, que considerou a natureza complexa do referido contrato, afastando assim, qualquer tentativa de caracterizar a franquia como uma prestação de serviço.

Especificamente ao item 17.08, que elenca a franquia como serviço tributável com ISSQN, nota-se a incongruência de referida especificação, dado que serviço é a atividade pela qual alguém serve outra pessoa, e na hipótese da franquia não há que se falar em fato gerador do ISSQN dado que o franqueado executa para si mesmo a atividade descrita na Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/2003. (MACHADO, 2014, p.415)

Com a edição da Lei Complementar n. 116/2003, que incluiu expressamente a atividade de franquia como serviço tributável com ISSQN, reapareceram as divergências no tocante a incidência ou não do referido tributo.

Nesse sentido, com o julgamento do Recurso Especial n 1.131.872/ SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, em virtude da previsão expressa da atividade de franquia na Lista Anexa da Lei Complementar 116/2003, o pagamento do tributo ISSQN é devido.

Denota-se que o legislador ao incluir a atividade de franquia na Lista Anexa dos serviços tributados com ISSQN, visou conferir aos Municípios a perspectiva de instituir, arrecadar e fiscalizar referido imposto atinente aos pagamentos de royalties percebidos pelos franqueadores, ou seja, tributar a remuneração paga pelos franqueados.

Não obstante, se o Superior Tribunal de Justiça permanecesse com seu anterior posicionamento, o da não incidência do tributo ISSQN á atividade de franquia, estaria declarando a inconstitucionalidade do item 17.08, que incluiu a atividade de franquia na Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/2003, o que flagrantemente exorbitaria sua competência constitucional.

No tocante a constitucionalidade da Lei Complementar n. 116/2003, esta deve ser objeto de análise pelo órgão julgador competente, qual seja, o Supremo Tribunal Federal. Por conseguinte, o supramencionado órgão reconheceu à existência de repercussão geral no tocante a questão constitucional, de acordo com a ementa abaixo, que aguarda julgamento até o presente momento:

“Recurso Extraordinário. Tributário. ISS. Franquia. Fato gerador. Lei Complementar 116/2003. Repercussão geral reconhecida” (RE nº 603136 RG/RJ, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 1-10-2010).

Conclusão

Após toda a explanação, entende-se pela não incidência do tributo ISSQN sob o contrato de franquia, em virtude de não adequar-se a atividade de franquia ao conceito de serviço, visto que o contrato de franquia trata-se, por excelência, de uma cessão de direitos.

Soma-se a isso que em virtude da ausência de adequação da atividade de franquia ao conceito de serviço, torna-se evidente a inconstitucionalidade do item 17.08, dado que o preceito constitucional determina que o ISS incida tão somente

sobre prestação de serviços, e não em negócios jurídicos que impliquem a cessão de direitos, como é a hipótese da franquia; evidente a ilegalidade dada à violação do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Ademais, a franquia trata-se de um negócio jurídico complexo, dado que compatibiliza uma série de atividades interdependentes, e gera obrigações recíprocas e variadas entre os contratantes, tal como a cessão do direito de uso da marca ou da patente, a entrega de mercadorias, a transmissão *know-how* e a assistência técnica permanente ao franqueado, que se materializa através de obrigações de fazer e dar, sem prevalência de uma atividade em face de outra.

Portanto, tendo em vista que a franquia caracteriza-se justamente pela associação das atividades supramencionadas, não há como tipificá-la em uma obrigação de dar (contrato de locação) ou como uma obrigação de fazer (contrato de prestação de serviço), o que corrobora a não incidência do ISSQN sob o contrato de franquia.

Sob outro aspecto, não se deve considerar tão somente as obrigações de fazer realizadas durante a execução do contrato de franquia, dado que estas são intrínsecas/indissociáveis, ou seja, o contrato de franquia somente cumpre sua função jurídica quando implementado com todas as suas cláusulas, condições e obrigações, através de atividades - meio, para obtenção da atividade - fim, qual seja, a própria franquia.

Ante ao exposto, o presente trabalho é conclusivo no sentido de que a atividade de franquia, por não enquadrar-se adequadamente ao conceito de serviço tributável, bem como por não preencher o âmbito material da hipótese de incidência tributária do imposto municipal, não pode ser tributada no tocante ao ISSQN.

Referências

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COELHO, Fabio Ulhôa. **Manual de Direito Empresarial: direito de empresa**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Empresarial, vol.3: direito de empresa**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, volume 3: teoria das obrigações contratuais e extracontratuais.** 25 ed. Reformulada. São Paulo: Saraiva, 2009

FAZZIO JUNIOR, Waldo. **Manual de direito comercial.** 9 ed. 2 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

GAGLIANO, Pablo Stolze. PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil, volume IV: contratos, tomo 1: teoria geral.** 5 ed. São Paulo, Saraiva, 2009.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro volume 3: contratos e atos unilaterais.** 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 35 ed. ver. Atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário.** 7 ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil.** Rio de Janeiro, Editora Forense, 2011.

PIVA, Silvia Helena Gomes. **O ISSQN e a determinação do local da incidência tributária.** São Paulo: Saraiva, 2012.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil, volume 3: dos contratos e das declarações unilaterais da vontade.** 30 ed. Atual. De acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de direito tributário e finanças públicas.** São Paulo: Saraiva, 2008.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: contratos em espécie.** 11 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil; Direito Empresarial.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.