

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

O ISSQN sobre *Franchising*

Júlio M. de Oliveira

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário da FGV-GV-Law. Professor nos Cursos de Especialização do IBET, da USP e da PUC/Cogea. Ex-juiz do TIT/SP. Advogado.

Eduardo Amirabile de Melo

Pós-graduando em Direito Processual Civil pela PUC/SP. Advogado.

Resumo

O objeto do presente artigo é demonstrar a não incidência do ISSQN sobre a atividade de franquia (*franchising*). Para sustentar a não incidência, utilizamos a regra-matriz, de modo a demonstrar a não subsunção dessa atividade ao arquétipo constitucional do ISSQN.

Também foi explorado o conceito técnico de franquia, demonstrando tratar-se de uma atividade complexa, na qual o fazer (prestação de serviço) não é a atividade preponderante, o que afasta a incidência do ISSQN. Por fim, demonstramos a existência de questões processuais que podem enfraquecer eventuais autuações por parte das autoridades fiscais, mormente relacionadas a aspectos do lançamento, havendo ainda, sob o enfoque material, precedentes dos Tribunais Superiores em sentido favorável aos interesses dos contribuintes.

Abstract

The object of this article is to show the non-levy of the Services Tax (ISSQN) on franchising. To sustain the non-levy, we use the governing rule in order to show that this activity does not qualify as subject to the constitutional figure of ISSQN.

The technical concept of franchise has also been explored, showing to be a complex activity, where the performance (service provision) is not the main activity, which eliminates the levy of ISSQN. At last, we show the existence of procedural matters that may weaken possible assessments from the tax authorities, commonly related to aspects of the assessment. Also, under the material aspect, we show precedents from the higher courts that are favorable to the interests of taxpayers.

1. Considerações Iniciais

O tema a ser abordado refere-se à subsunção, ou não, da atividade de *franchising* (franquia) ao arquétipo constitucional que instituiu o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

A questão em exame ainda está a ensejar debates jurídicos, não estando definitivamente pacificada na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Muito embora à época da vigência do Decreto-lei nº 406/68 a discussão pudesse ser considerada pacífica, favoravelmente aos interesses dos contribuintes, com

a entrada em vigor da Lei Complementar nº 116/03 (LC nº 116/03) a questão voltou a ser objeto de acalorados debates jurídicos.

Quando do julgamento do Recurso Especial nº 221.557/MG¹, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que não incidia o ISS sobre a atividade de franquia, sobretudo porque (i) o DL nº 406/68 não previa a incidência do tributo nesses casos, e a lista anexa ao referido Decreto-lei era taxativa; e (ii) o contrato de franquia envolve atividades complexas e que, por isso mesmo, não importam a prestação de serviços.

Ocorre, todavia, que a LC nº 116/03 inseriu o item 17.08² à lista anexa, de modo que os Municípios passaram a ter autorização legal para exigir o ISSQN sobre a atividade de *franchising*.

Diante dessa alteração na legislação, os Municípios voltaram a restabelecer/instituir a cobrança do tributo em questão.

Assim, a incidência do ISSQN voltou a ser discutida nos Tribunais Superiores, não tendo havido, até o momento, um posicionamento definitivo sobre a questão.

Vale destacar, aliás, que o Supremo Tribunal Federal, recentemente, reconheceu a existência de repercussão geral na questão constitucional que envolve a (não) incidência do ISSQN sobre a atividade de *franchising*.

Também por isso se torna pertinente o presente estudo, à medida que trará considerações certamente abordadas pelo Poder Judiciário quando da apreciação definitiva acerca da possibilidade ou não dos Municípios exigirem o ISSQN sobre atividade de *franchising*.

2. As Hipóteses de Incidência do ISSQN

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), como o próprio nome revela, possui um espectro de abrangência amplo e, por consequência, gera dúvida sobre o limite exato das atividades que podem ser tributadas.

Objetivando uniformizar a incidência do ISSQN nos mais de 5.500 Municípios existentes no Brasil, foi editada a Lei Complementar nº 116/03.

Referida norma, que veio a substituir o comando legal anteriormente veiculado pelo Decreto-lei nº 406/68, trouxe anexa uma ampla lista de serviços que, em tese, viabilizou a cada um dos Municípios espalhados pelo Brasil a instituir o tributo sobre toda a gama de serviços lá discriminados.

¹ “Tributário. ISS. ‘Franchising’. 1. Franquia empresarial está conceituada no art. 2º da Lei nº 8.955/94. 2. O referido contrato é formado pelos seguintes elementos: distribuição, colaboração recíproca, preço, concessão de autorização e licenças, independência, métodos e assistência técnica permanente, exclusividade e contrato mercantil (Adalberto Simão Filho. ‘Franchising’. SP, 3ª ed. Atlas, 1998, p. 33/55). 3. Compreende-se dos elementos supra que o referido contrato é firmado por três tipos de relações jurídicas: licença para uso da marca do franqueador pelo franqueado; assistência técnica a ser prestada pelo franqueador ao franqueado; a promessa e as condições de fornecimento dos bens que serão comercializados, assim como se feitas pelo franqueador ou por terceiros indicados ou credenciados por este (Glória Cardoso de Almeida Cruz, em ‘Franchising’, Forense, 2ª ed.). 4. É, portanto, contrato de natureza complexa, afastando-se da caracterização de prestação de serviço. 5. ISS não devido em contrato de franquia. Ausência de previsão legal. 6. Recurso da empresa provido por maioria.”

² 17.08 - Franquia (*franchising*).

Antes de nos debruçarmos na questão envolvendo a incidência ou não do ISSQN sobre a atividade de franquias, de grande valia relembrar as noções básicas envolvendo a regra-matriz de incidência tributária.

E ninguém mais habilitado para discorrer sobre a questão que Paulo de Barros Carvalho³. Para o ilustre doutrinador, todo o tributo é instituído por meio de uma norma hipotética-condicional (a regra-matriz de incidência tributária).

Tal norma é estruturada de modo a que o seu antecedente (hipótese) preveja uma conduta que, se realizada, na forma e nos limites ali estabelecidos, dará ensejo a uma prescrição (caracterizada no consequente). Noutra giro de palavras: se ocorrer uma determinada conduta, então o tributo será exigível.

Especificamente com relação ao ISSQN, sua regra-matriz de incidência tributária pode ser desconstruída expondo-se os critérios da seguinte forma: no antecedente da norma, há o critério material (prestação de serviços não inseridos na competência estadual - art. 155 da Constituição Federal de 1988), o critério espacial (perímetro urbano do Município) e o critério temporal (momento da prestação dos serviços).

Já no consequente da norma encontramos o critério pessoal (sujeito ativo: Municípios; sujeito passivo: contribuinte) e o critério quantitativo (base de cálculo: o valor do serviço; alíquota: variável).

Sendo possível preencher todos os critérios previstos no antecedente e no consequente da norma, estar-se-á diante de uma norma instituidora do ISSQN.

Daí a importância da regra-matriz de incidência tributária, pois, a partir dos ensinamentos propostos pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, será possível averiguar, com segurança, se a atividade de *franchising* subsume-se ou não ao arquétipo constitucional do ISSQN.

E esclareça-se que no presente estudo não iremos questionar se a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 é ou não taxativa.

Partiremos, até para fins de delimitação do objeto do presente estudo, da premissa de que, uma vez inserida a atividade de *franchising* na lista anexa à LC nº 116/03, como atividade tributável pelo ISSQN, deve ser avaliado, do ponto de vista técnico, se nessa atividade é ou não possível identificar um *fazer*, ou seja, uma prestação de serviços.

Em seus comentários à Constituição Federal, Andrei Pitten Velloso lembra que “o conceito constitucional de serviços desempenha um papel central na determinação dos lindes da competência outorgada para a instituição do ISS”⁴.

A definição do conceito de serviço é, portanto, imprescindível à delimitação da competência outorgada pela Constituição Federal aos Municípios.

Gustavo Masina, ao apresentar o conceito constitucional de serviço, define-o como

“obrigação de fazer prestada em favor de terceiro como um fim-em-si-mesmo, que tenha conteúdo econômico, regulada pelo Direito Privado ou pelo Direito Administrativo, que não seja serviço público e nem se confunda,

³ *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 343.

⁴ *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 308.

total ou parcialmente, com o conteúdo semântico das materialidades contidas nas demais regras de competência dos impostos”.⁵

Aires F. Barreto salienta que

“a expressão *definidos em lei complementar* não autoriza conceituar como serviço o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos.”⁶

Vale dizer, o fato de determinada atividade estar arrolada na lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 não significa, necessariamente, tratar-se de um serviço.

Mesmo porque, é sabido que o legislador nem sempre se vale da melhor técnica jurídica quando estende a hipótese de incidência de determinado tributo.

Isto porque, muitas vezes são ignorados os conceitos predefinidos no Direito Privado, que, caso fossem corretamente observados, certamente inibiriam o legislador de fazer incidir o ISSQN em atividades que não estão a revelar a prestação de um serviço.

Com base nessas considerações, parece-nos evidente que qualquer situação distinta da prestação de serviço não deve se sujeitar à incidência do ISSQN, sob pena de inconstitucionalidade.

Sobre a questão, alerta Roque Antonio Carrazza que a Constituição Federal prevê “a norma padrão de incidência (o arquétipo genérico, a regra matriz) de cada exação.”

Justamente por isso apontou Roque Antonio Carrazza que a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo e a alíquota possíveis, das várias espécies e subespécies de tributos, razão pela qual “o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição. O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.”⁷

É que a Constituição Federal, com fulcro no art. 156, III, outorga aos Municípios a competência para a instituição do ISSQN, levando-se em consideração os serviços definidos em lei complementar.

Bem por isso, parece-nos óbvio que toda e qualquer atividade que se desbordar do conceito, já definido, de prestação de serviço, não deverá ser objeto de tributação pelo ISSQN, sob pena de violação à competência constitucional outorgada aos Municípios.

Com base nessas assertivas, passaremos, agora, a adentrar no conceito da atividade de *franchising*, de modo que possamos concluir se tal atividade poderia ou não ser enquadrada como um serviço e, via de consequência, sujeitar-se à tributação pelo ISSQN.

⁵ *ISSQN: Regras de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 79.

⁶ *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 108-9.

⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 494-496.

3. O Conceito Técnico de Franquia

A Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, em seu art. 2º, define o atual conceito de *franchising*:

“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.”

Observa-se, de plano, que a franquia é uma relação jurídica complexa. Tão complexa que chega ao ponto de ser definida, pela legislação, como um sistema de diversas microrrelações que, relacionadas, configuram a atividade de *franchising*.

Os contratos de franquia não regulam, isoladamente, prestação de serviços, mas sim uma série de obrigações complexas, das quais o *fazer* não se destaca das demais atividades envolvidas na *franchising*.

José Cretella Neto define o contrato de franquia da seguinte forma:

“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 à comercialização de produtos e/ou serviços, consoante um sistema próprio e único de rede de ‘marketing’ e distribuição, estabelecido conforme as determinações padrões do franqueador, remunerando-o, de forma única ou periódica, pela cessão dos referidos direitos e/ou pela transferência do ‘know-how’ técnico, comercial e operacional, e também pela assistência técnica mercadológica que prestará, pelo período do contrato.”⁸

Na franquia, há (a) a cessão do direito de uso de marca ou patente, (b) o direito de distribuição de produtos e serviços, (c) a cessão do *know-how* e, eventualmente, (d) o treinamento e a assistência técnica concedidos pelo franqueador ao franqueado. No núcleo desse sistema complexo não há um *facere* pessoal.

Para Paulo de Barros Carvalho, o objetivo do

“contrato de franquia é possibilitar a terceiros a exploração de uma marca ou produto, usufruindo, o franqueado, de todos os benefícios a ela inerentes, tais como a experiência empresarial do franqueador, os efeitos de sua publicidade e o reconhecimento no mercado”⁹.

Se há que se falar em alguma prestação de serviços na atividade de franquia, esta ocorre de maneira meramente incidental. O que é comercializado é o uso da marca ou de um produto, a transferência - ainda que parcial - do *know-how* ou da tecnologia detida pelo franqueador.

Pode haver, esporadicamente, a necessidade de o franqueador prestar ao franqueado um serviço (por exemplo, assistência técnica em relação a um produto ou

⁸ *Do Contrato Internacional de Franchising*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 41.

⁹ “Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (*Franchising*)”. *Repertório de Jurisprudência IOB* n. 14, v. I. São Paulo: IOB, jul. 2007, p. 606.

serviço comercializado pelo franqueado). Contudo, esse serviço não subsiste de forma autônoma, ao passo que somente ocorre em decorrência da atividade principal prevista no contrato firmado entre franqueador e franqueado.

Vê-se, portanto, que a atividade de franquia é um sistema híbrido, composto de diversas atividades, dentre as quais o *fazer* certamente não é a atividade preponderante. Daí a conclusão de que a atividade de franquia não deve ser objeto de tributação pelo ISSQN.

4. A não Subsunção da Franquia ao Fato Imponível do ISSQN

Até o presente momento foram estabelecidas algumas premissas para que pudéssemos concluir que a atividade de franquia não deve se sujeitar ao ISSQN.

Dentre tais premissas, destacou-se: (a) a Constituição Federal prevê a incidência de ISSQN sobre a prestação de serviços; (b) a lista anexa à LC nº 116/03 incluiu a franquia com atividade passível de tributação pela ISSQN; e (c) o contrato de franquia é uma relação jurídica complexa, pois engloba várias microrrelações.

Marçal Justen Filho, ao estudar a questão, relembra a complexidade do contrato de franquia e ensina que “é inviável nela divisar a conjugação de uma pluralidade de contratos autônomos (...), que se somam por justaposição”¹⁰.

Destaca, ainda, que o contrato de franquia, por ser altamente complexo não permite sequer a identificação de quem presta o serviço para quem. Justamente por essa razão é que referido contrato “não se caracteriza prestação de serviços. Nem o franqueado presta serviços ao franqueador, nem vice-versa.”

Ainda que esses contratos de franquia possuam cláusulas que contemplem obrigação de fazer, tais instrumentos não podem ser enquadrados como contratos de prestação de serviços, pois as cláusulas de “obrigação de fazer” são apenas meio para a concretização das “obrigações de dar”, no caso, a cessão do direito de uso de uma marca.

O contrato de franquia tem como objeto principal uma cessão de direitos. O franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca e de *know-how*, podendo prestar assistência técnica para o correto desenvolvimento da atividade empresarial objeto de franquia.

As atividades de prestação de assistência técnica, que podem ser desenvolvidas pelo franqueador são consideradas como atividades-meio, as quais dão suporte para a exploração da marca (objeto final da contratação).

Os contratos de franquia, portanto, possuem natureza híbrida, estando fora do campo de incidência de ISSQN.

É importante destacar que a Constituição Federal não permite a segregação da base de cálculo, para que apenas parte do critério material seja tributado pelo ISSQN.

A cobrança de ISSQN sobre o contrato de franquia, para que reflita de maneira correta a grandeza econômica a ser objeto de tributação, demandaria ou a segregação da base de cálculo, visto que referido instrumento comporta tanto obri-

¹⁰ “ISS e as Atividades de ‘Franchising’.” *Revista de Direito Tributário* n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, pp. 252 e ss.

gações de fazer, quanto obrigações de dar; ou a alteração do conceito de serviço, em total afronta ao art. 110 do CTN¹¹.

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 116/03 e a inclusão da franquia no rol de serviços tributáveis pelo ISSQN (item 17.08 da lista anexa de “serviços”), os Municípios se sentiram autorizados a efetivar a cobrança do ISSQN sobre os contratos de franquia e editaram leis municipais para tanto.

Assim, fugindo dos limites previstos pela Constituição Federal, a LC nº 116/03, bem como as leis municipais de regência, instituíram a incidência de ISSQN sobre a atividade de franquia, em afronta ao pacto federativo e a repartição de competências tributárias.

Isso porque a intenção do Constituinte, ao traçar o arquétipo de cada tributo, foi exatamente impedir que determinado ente federativo ultrapassasse sua competência e instituisse a cobrança de tributo sobre base de cálculo sem previsão constitucional.

Justamente por isso que a Constituição Federal prevê, em seu art. 156, inciso III, a competência dos Municípios para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

A Constituição Federal, portanto, autorizou que os Municípios exigissem o ISSQN somente quando houver uma efetiva prestação de serviço, sob pena de inconstitucionalidade.

Bem por isso, e em respeito ao quanto determina o art. 110 do Código Tributário Nacional, a prestação de serviço sempre deverá estar relacionada à realização de um trabalho humano e à efetivação de um esforço físico a ser desenvolvido por pessoas, com finalidade econômica.

Leciona Aires Barreto que

“(...) serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial”¹².

Com base nesta definição que a Constituição Federal previu a exigência do ISSQN, para, valendo-se do conceito trazido do Direito Privado, possibilitar a incidência do referido imposto apenas sobre uma obrigação de fazer, ou seja, sobre uma atividade humana.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 116.121, em sessão plenária, reconheceu a inconstitucionalidade do ISSQN sobre a locação de bens móveis, adotando como premissa exatamente a ausência de uma obrigação de fazer para que tal atividade pudesse ser enquadrada no conceito de serviço.

Ao analisar o caso, o Ministro Marco Aurélio ressaltou que para a cobrança do ISSQN sobre a locação de bens móveis faltava “o núcleo dessa incidência, que são os serviços”.

¹¹ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

¹² *Op. cit.*, p. 62.

E, ao conceituar a prestação de serviços, o Ministro Marco Aurélio, corroborando a doutrina civilista, reconheceu a necessidade de que seja empreendido, de forma direta, esforço humano na atividade.

Ainda no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121, o Ministro Celso de Mello ressaltou a necessidade de haver uma obrigação de fazer para que o ISSQN possa ser cobrado.

Valendo-se das lições de Aires F. Barreto (*Revista de Direito Tributário* vol. 38/192) e Cléber Giardino (*Revista de Direito Tributário* vol. 38/196), o Ministro Celso de Mello repudiou a cobrança do ISSQN sobre locação de bens móveis, pois a definição de tal atividade

“como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer”.

Conforme se observa, o Supremo Tribunal Federal, com base em renomada doutrina, consignou que a Constituição Federal outorgou competência aos Municípios para a instituição de ISSQN sobre a prestação de serviço, sendo esta compreendida como a atividade humana na qual se imprime esforço físico para a efetivação de uma obrigação de fazer com finalidade econômica.

Por todas essas razões é que o contrato de franquia não pode ficar sujeito à tributação pelo ISSQN.

Destaca-se, mais uma vez, que o contrato de franquia é instrumento complexo que abrange diversas microrrelações, as quais, ainda que de forma indissolúvel, contemplam inúmeras obrigações, objetivando a realização de uma única obrigação, a de cessão do direito de uso da marca (obrigação de dar), não sendo possível, assim, o seu enquadramento como prestação de serviço (obrigação de fazer), ante a ausência de atividade humana.

Vale relembrar que as atividades de prestação de assistência técnica, que podem ser desenvolvidas pelo franqueador, são consideradas como atividades-meio, as quais dão suporte para a utilização da marca (efetivo objeto da contratação).

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 612.940/MA¹³, já se manifestou sobre a tributação de atividades-meio, oportunidade em que reconheceu a impossibilidade da exigência do ISSQN sobre serviços acessórios.

Neste contexto, é importante ressaltar que o franqueado, ao celebrar o contrato de franquia, tem como objetivo principal a utilização da marca da franqueada. A existência, ou não, de prestação de serviços de assistência técnica decorre, unicamente, da efetivação do contrato de cessão do direito de uso da marca, não sendo, por certo, o objetivo principal do contrato.

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça Franciulli Netto, ao julgar o Recurso Especial nº 403.709/MG, asseverou que “permitir a primazia da cessão de marca em face da prestação de serviço, *data maxima venia*, significa transformar o contrato de franquia em contrato de locação”. E continuou para dizer que “conce-

¹³ Rel. Min. Castro Meira, *DJe* 04/08/2008.

der preeminência à prestação de serviços em face da cessão de marca importa em transfigurar o contrato de franquia em contrato de prestação de serviços”.¹⁴

A finalidade do contrato de franquia é evitar que terceiros utilizem determinado produto ou marca, sem autorização, o que faz com que a maioria dos contratos se restrinja unicamente a este objeto.

Contudo, e novamente citando as lições de Aires Barreto, deve ser salientado que “nos contratos em que o franqueador dá assistência técnica essa tarefa é mera atividade-meio e não atividade-fim. É dizer, é requisito, insumo, condição, da atividade-fim: franquia.”¹⁵

Com base nesta premissa que referido doutrinador destaca que a assistência técnica, neste caso, não pode ser confundida com atividade-fim, pois o “imposto sobre serviços só pode alcançar atividades-fim, jamais atividades-meio”.

Também por essas razões que Paulo de Barros Carvalho¹⁶ conclui pela inconstitucionalidade da cobrança do ISSQN sobre a atividade de franquia.

Para Paulo de Barros Carvalho, o contrato de franquia tem como objeto a exploração da marca ou do produto, sendo que demais obrigações previstas no instrumento contratual são “atividades intermediárias”, as quais não serão consideradas como “prestações autônomas”.

Conclui, ainda, que “a franquia não é serviço, assim como não o é a cessão de direitos. Quanto às prestações que a ela estejam ligadas, ficam excluídas da tributação por se tratar de atividades-meio, instrumentos que possibilitam o franqueamento e dele são inseparáveis”¹⁷.

5. Algumas Considerações de Ordem Processual

Todas as considerações feitas até o momento demonstraram que a atividade de franquia - dada sua natureza complexa, sem a preponderância da prestação de serviços - não pode ser objeto de tributação pelo ISSQN.

Contudo, considerando que a LC nº 116/03, que acresceu o item 17.08 à lista de serviços (*franchising*), é uma norma ainda vigente, devendo, portanto, ser considerada eficaz até que o Poder Judiciário a declare inconstitucional, existe a possibilidade, sempre iminente, de as empresas que prestam este tipo de atividade serem autuadas pelas autoridades municipais competentes.

Assim, acaso ocorram autuações com vistas a cobrança do ISSQN sobre atividades de franquia, entendemos que existem bons argumentos, também de ordem processual, a embasar eventual defesa a ser apresentada, notadamente no que tange a possíveis vícios existentes na atividade administrativa (e privativa) do lançamento tributário.

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em recente pronunciamento, o qual, ao nosso ver, muito tem a acrescentar à questão jurídica ora enfrentada, consignou que, nas hipóteses em que o lançamento não permite identificar precisamente quais serviços estão sendo tributados, faz-se necessária a apuração do *quantum debeatur* em procedimento administrativo próprio.

¹⁴ REsp nº 403.709/MG, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 26/04/2004.

¹⁵ “Não Incidência sobre Franquia”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 64. São Paulo: Dialética, jan. 2000, pp. 216 e ss.

¹⁶ “Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (*Franchising*)”. *Repertório de Jurisprudência IOB* n. 14, v. I, São Paulo: IOB, jul. 2007, pp. 608 e ss.

¹⁷ *Idem*.

Referido pronunciamento, plenamente aplicável a eventuais lançamentos efetuados pelas autoridades administrativas municipais em decorrência do exercício da atividade de franquia, ocorreu por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.194.999/RJ, relatado pela Ministra Eliana Calmon.

Neste julgado, foi discutido se, nas operações de locação de bens móveis conjugadas com a prestação de serviços, seria válido exigir o ISSQN sobre o valor total da transação.

Tal discussão se deu pelo fato de o Supremo Tribunal Federal ter editado a Súmula Vinculante nº 31, no sentido de ser inconstitucional a exigência do ISSQN sobre a locação de bens móveis.

Assim, considerando que o valor total objeto do contrato englobava valores concernentes à locação de bens móveis (indevidos) e valores relativos a serviços prestados, não sendo possível individualizar o *quantum* remuneratório para cada atividade, decidiu o Superior Tribunal de Justiça ser imprescindível a realização de novo lançamento, em substituição ao primeiro, que deixou de individualizar precisamente a extensão da atividade que estava sendo tributada.

Oportuna a transcrição de alguns trechos do voto proferido pela Ministra Relatora Eliana Calmon:

“A dúvida persiste nos casos em que não se individualiza o *quantum* remuneratório para cada atividade, ou seja, não se delimita o valor da operação relativa à locação e a quantia devida a título de serviços de manutenção. (...) Ressalva-se, todavia, que a autoridade fiscal proceda a apuração do *quantum* devido apenas a título dos serviços de assistência técnica prestados, por meio do procedimento administrativo próprio.”¹⁸

Do precedente é possível concluir que, não sendo possível individualizar no ato do lançamento quais serviços estão sendo tributados, faz-se necessária a realização de novo procedimento administrativo.

E a situação tratada no precedente do Superior Tribunal de Justiça pode ser transportada à matéria ora em estudo.

Conforme já demonstrado, a atividade de franquia é definida pela legislação como um sistema de diversas microrrelações que, relacionadas, configuram a atividade de *franchising*.

Também foi destacado que os contratos de franquia não regulam, isoladamente, prestação de serviços, mas sim uma série de obrigações complexas, das quais o *fazer* não se sobressai sobre as demais atividades envolvidas na *franchising*.

Assim, e na hipótese dos franqueadores sofrem autuações por parte das autoridades municipais, com vistas a exigir o ISSQN relativo às atividades de *franchising*, entendemos ser possível sustentar a inexigibilidade da cobrança.

Dentre os argumentos de defesa, e a depender, evidentemente, das particularidades de cada caso, poder-se-á sustentar que o lançamento não foi hábil a identificar, dentre a gama de obrigações existentes no contrato de franquia, qual delas se afigura, tecnicamente, uma prestação de serviços.

Como se vê, não são apenas as questões de ordem material que dão bom substrato jurídico a afastar a incidência do ISSQN sobre a atividade de franquia, exis-

¹⁸ REsp nº 1.194.999/RJ, 2ª Turma, Rel. Mina. Eliana Calmon, julgado em 26/08/2010, DJe 22/09/2010.

tindo, também, questões de ordem processual que, se bem trabalhadas, podem acarretar a nulidade da cobrança, ainda na esfera administrativa.

6. O Entendimento dos Tribunais Superiores sobre a Matéria

As 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça já proferiram acórdãos no sentido de que “a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios”¹⁹.

Tal entendimento encontrava-se pacífico antes da edição da Lei Complementar nº 116/03 - que introduziu a Franquia na lista de serviços tributáveis pelo ISSQN -, quando os Municípios exigiam ISSQN sobre franquia com base no Decreto-lei nº 406/68, ao classificá-la como “locação de bens móveis”.

Naquela oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 221.577, entendeu que a franquia está conceituada no art. 2º da Lei nº 8.955/94 e que o contrato de franquia pode ser formado pelas seguintes relações jurídicas: “licença para uso da marca; assistência técnica; a promessa e as condições de fornecimento dos bens (Glória Cardoso de Almeida Cruz, em ‘Franchising’, Forense, 2ª ed.)”²⁰.

E com base nessas premissas, restou decidido que o contrato de franquia tem natureza complexa, o que lhe descaracteriza da prestação de serviço e lhe retira do campo de incidência do ISSQN.

Com a edição da LC nº 116/03 (que incluiu, de forma expressa, a franquia no rol da Lista de Serviços tributáveis pelo ISSQN), o Superior Tribunal de Justiça passou a analisar a questão com foco na nova legislação, porém, manteve o mesmo entendimento.

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 953.840/RJ²¹, no qual a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça declarou que o ISSQN incide, conforme determinação constitucional, apenas sobre a prestação de serviço, cujo conceito não se confunde com “obrigação de dar”.

Assim, em respeito ao art. 110 do CTN, os conceitos de direito privado não devem ser alterados para fins de tributação, sendo que o “conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dar (...)”.

Ao final, restou consagrado que a inserção da franquia no rol de serviços da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03 não tem o condão de alterar a natureza jurídica complexa da franquia, a qual é composta de diversas obrigações de dar, de fazer e de não fazer, as quais são indissociáveis. Com essas considerações, foi decidido que a franquia não constitui prestação de serviço, não estando, portanto, dentro da esfera de tributação pelo ISSQN²².

¹⁹ AgRg no REsp nº 953.840, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 14/09/2009; e AgRg no AgRg no REsp nº 591.921, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, *DJ* 17/03/2009.

²⁰ REsp nº 221.577/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, Redator p/ acórdão Min. José Delgado, *DJ* 03/04/2000.

²¹ Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 14/09/2009.

²² Esse mesmo entendimento foi repetido no julgamento dos Recursos Especiais nºs 1.131.872/SC, 885.530/RJ, 1.044.239/MG, 953.840/RJ e 1.095.430/RJ.

Em 3 de setembro de 2010, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, em pronunciamento feito perante o Plenário Virtual, nos autos do Recurso Extraordinário nº 603.136²³.

O Relator, Ministro Gilmar Mendes, reconheceu que “a qualificação como serviço de atividade que não ostenta essa categoria jurídica implicaria violação frontal à matriz constitucional do imposto, havendo, pois, questão constitucional em debate”.

Por fim, vale destacar que alguns Tribunais de Justiça também já tiveram a oportunidade de afastar a cobrança do ISSQN sobre a franquia sob o fundamento de que não há prestação de serviço na referida atividade.²⁴

7. Conclusões

No decorrer no presente estudo foram feitas diversas considerações a respeito da atividade de *franchising* e das hipóteses constitucionais de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), sendo forçoso concluir, ao final, pela não subsunção dessa atividade ao arquétipo constitucional do tributo municipal em questão.

Ficou evidente que na atividade de franquia não há uma prestação de serviços que, individualmente, possa justificar a cobrança do tributo municipal. As atividades decorrentes do complexo sistema que compõe a figura contratual ora analisada não apresentam um fazer preponderante.

Pelo contrário: o elemento mais marcante é a cessão (de marcas ou produtos, de *know-how* etc.).

Assim, considerando a outorga de competência constitucional para a instituição do ISSQN (“serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”), não há como se acolher como válida a inserção, na lista anexa à LC nº 116/03, do item “17.08”. É que a franquia não se enquadra no conceito de serviço, necessário a justificar a tributação pelo ISSQN.

Não há fundamento de validade para a incidência do ISSQN sobre as atividades de *franchising*, uma vez que a Constituição Federal exige a existência de uma prestação de serviços.

Não pode o legislador complementar - e, muito menos, o legislador municipal, calcado em norma de inconstitucionalidade flagrante - autorizar a incidência de ISSQN sobre uma atividade que não representa uma prestação de serviços, um fazer.

Por fim, demonstramos que há relevantes argumentos de ordem material e processual que estão a embasar eventuais litígios contra os entes fazendários municipais na hipótese da atividade de franquia ser objeto de tributação, havendo, ainda, sólidos precedentes dos Tribunais Superiores em sentido favorável aos interesses dos contribuintes.

²³ Rel. Min. Gilmar Mendes.

²⁴ Tribunal de Justiça de Goiás (Apelação nº 91357-3/88, Rel. Des. João de Almeida Branco); Tribunal de Justiça do Paraná (Apelação nº 366004-6, Rel. Des. Salvatore Antonio Astuti); Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (Apelação nº 70020239562, Rel. Des. Genaro José Baroni Borges) e Tribunal de Justiça de São Paulo (Apelação nº 994.06.162426-1, Rel. Des. Flávio Silva).