



Daniel Pinto: O fim do imposto sobre serviços de franquia parece próximo

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos municípios e do Distrito Federal, está previsto no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988. É regulamentado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que prevê em lista anexa, taxativa, os serviços sujeitos ao imposto municipal. A atividade de franquia encontra-se discriminada no subitem 17.08, da lista anexa à LC 116/03. Entretanto, prestar serviços é somente parte das obrigações assumidas em um contrato de franquia.

Franquia é um contrato mercantil que envolve a cessão de direitos de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição de produtos e à prestação de serviços, mediante pagamento de royalties (Lei 8.955, artigo 2º). Em outras palavras, no contrato de franquia, aquele que detém a marca (franqueador) dá direito de uso de sua marca, tecnologia, infra-estrutura e know-how a outrem (franqueado), mediante remuneração, para que explore determinada atividade econômica. Como se pode notar pelo conceito de franquia, trata-se de negócio jurídico complexo, no qual se envolve um conjunto de espécies de obrigações: obrigação de dar, de fazer e de não fazer.

Prestação de serviços é um tipo de contrato cujo objeto é exclusivamente uma obrigação de fazer, que consiste num ato ou comportamento lícito e possível do prestador em troca do pagamento de um preço. Já obrigação de dar tem por objeto a transferência ou tradição de um bem ou direito material ou imaterial; e obrigação de não fazer é aquela em que o devedor assume o compromisso de se abster de algum ato ou comportamento.^[1]

Durante a vigência do Decreto-lei 406/68, que regulamentou o ISS até 2003, havia somente previsão da intermediação na contratação de franquias (Item 48, de sua lista anexa), ou seja, não era a própria atividade de franquia tributada, e isto ficou pacificado pelos tribunais superiores.

Em 2003, com a LC 116, a tributação da atividade de franquia passou a ter previsão legal, no subitem 17.08, da lista anexa:

Artigo 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.

Item 17, da lista anexa à LC 116/03. Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

Subitem 17.08, da lista anexa à LC116/03. Franquia (franchising).

Porém, apesar da previsão legal, um contrato de franquia não envolve somente prestação serviços e, além disso, os serviços prestados pelas franquias são considerados como atividades-meio, inseparáveis do contrato. A prestação de serviços executada por uma franquia pode ser mais ou menos importante que as outras obrigações envolvidas no contrato, conforme a atividade desenvolvida. Mas isto não retira sua



condição de atividade-meio. É o conjunto das diversas espécies de obrigações que traz o resultado final e maior. Neste caso, não é admissível se decompor o contrato de franquia para separar a prestação de serviços das outras obrigações assumidas pelos franqueados.^[2]

A absorção da atividade-meio pela atividade-fim na tributação é pacífica na doutrina e na jurisprudência: apenas a atividade-fim deve ser tributada, e com razão. Imagine, por exemplo, o absurdo que seria se um comércio tivesse que recolher ISS sobre a prestação de serviços de embalagem para presente na venda de mercadorias.^[3] Mas o Fisco, voraz como o lobo (ou um leão?) em face do cordeiro, do fabulista Fedro, ainda tece argumentos apodícticos acerca da incidência do imposto municipal sobre os royals das franquias.

É a Constituição que outorga e reparte competências tributárias aos entes federativos. Mas quando o faz, prescreve alguns critérios que devem ser respeitados pelo legislador. Um dos critérios que a Constituição exige na hipótese de incidência de todos os tributos é o critério material, o qual determina o fato jurídico que será tributado pelo ente federativo, isto é, a materialidade do tributo. No caso do ISS, o critério material é a prestação de algum dos serviços dispostos na lista anexa à LC 116/03.

No entanto, prestar serviços é um fato jurídico diverso ao de dar ou ceder o direito de uso de uma marca, tecnologia, infra-estrutura e know-how, ou ao de impor a abstenção de atos, como acontece nos contratos de franquias.

O Direito Privado conceitua prestação de serviços como uma obrigação de fazer, e isso não pode ser ignorado pelo legislador complementar, a ponto de se permitir a modificação da natureza jurídica do instituto, até mesmo porque o artigo 110, do CTN, não o permite expressamente, veja:

Artigo 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.

Embora o Supremo Tribunal Federal ainda não tenha decidido a questão, com base na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça podemos esperar em breve a declaração de inconstitucionalidade do subitem 17.08. Esta é a tendência.

Em agosto de 2008, o STJ, sob relatoria do ministro Luiz Fux (REsp 885.530/RJ) proferiu a seguinte decisão:

“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... 6. 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, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público. 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.”

Em setembro de 2010, o STF reconheceu a existência de repercussão geral do Recurso Extraordinário 603136, em que uma empresa discute caso semelhante ao tratado aqui em face do município do Rio de Janeiro. No dia 25 de maio de 2012, o RE 603136 foi remetido à Procuradoria Geral da República.

A maneira mais indicada para cada franqueado evitar o recolhimento de ISS e prevenir a prescrição, é propor uma ação declaratória cumulada com repetição de indébito, pleiteando todos os recolhimentos indevidos de ISS nos últimos cinco anos. A petição inicial deverá ser preparada de forma que haja manifestação expressa do magistrado a respeito da inconstitucionalidade do subitem 17.08.

[1] DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, 2o volume : teoria geral das obrigações. 19. ed. Saraiva. 2004.

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. Não-Incidência do ISS sobre Atividades de Franquia (Franchising). RET 49, mai-jun/06.

[3] PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Livraria do Advogado Editora. 2011.

Date Created

10/08/2012