

Contrato de franquia não é prestação de serviços para fins de ISS

Spacca

Conforme notícia [publicada na ConJur](#) na semana passada, a 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo proferiu decisão no sentido de que os contratos de franquia não se sujeitam à incidência do Imposto sobre Serviços, mesmo após à edição da Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que especificamente os previu entre os serviços tributados.

O referido tribunal entendeu que, por se tratar de contrato complexo, que envolve três tipos de relações jurídicas (licença para uso de marca, assistência técnica prestada pelo franqueador e eventual fornecimento de bens), não se poderia pressupor a existência de prestação de serviços sobre a qual pudesse incidir o ISS.

O acórdão faz, ainda, referência a decisão no mesmo sentido proferida pelo Órgão Especial do Tribunal, quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade 9021348-14.2006.8.26.0000, de que foi relator o desembargador José Roberto Bedran. Transcrevo abaixo a respectiva ementa:

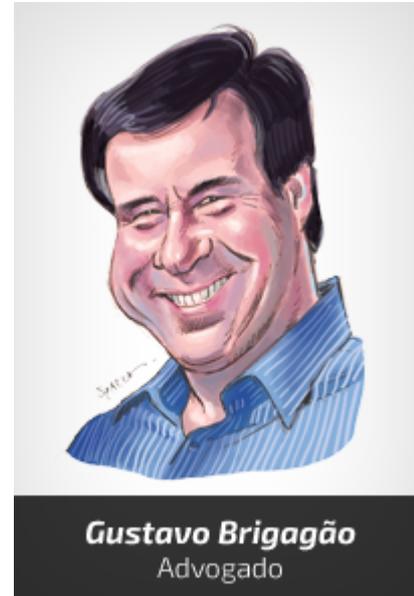
“Incidente de inconstitucionalidade. ISS. Franquia. Item 17.08 da lista de atividades sob hipótese de incidência, da Lei Complementar 116/03. Item 17.07, da Lei 13.071/03, do Município de São Paulo. Arguição formulada pela 15ª Câmara de Direito Público. Natureza jurídica híbrida e complexa do contrato de franquia, que não envolve, na essência, pura obrigação de fazer, mas variadas relações jurídicas entre franqueador e franqueado, afastando-se do conceito constitucional de serviços. Extrapolação, pelo Município, do âmbito de abrangência de sua competência material tributária. Procedência. Inconstitucionalidade declarada.”

Essa discussão não é nova.

Quando ainda vigia o Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968, como norma geral que, com força de lei complementar, dispunha sobre a incidência do ISS, não havia na respectiva lista de serviços tributáveis expressa menção à franquia como atividade sujeita ao imposto.

Não obstante, muitos municípios sustentavam que, apesar dessa ausência de previsão, a atividade exercida com fundamento em contratos dessa natureza estaria compreendida nos seguintes itens da Lista de Serviços sujeitos ao imposto: 21 – Assistência técnica; 22 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza (...); 48 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia; (...) 79 – Locação de bens móveis (...).

O Superior Tribunal de Justiça rejeitou esse argumento, por entender que, por ser contrato típico, a franquia deveria estar elencada especificamente na Lista de Serviços anexa ao DL 406/68 (Recurso Especial – REsp 222.246/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, em 13.06.2000). No mesmo sentido: Recurso Especial – REsp 106.607-1/SP, relator Ministro Teori Albino Zavascki,



Primeira Turma, em 07.08.2008; Agravo Regimental no REsp 91.921/RJ, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, em 19.02.2009; e Agravo Regimental no REsp 725.768/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, em 05.02.2009.

Com a entrada em vigor da LC 116, de 31 de julho de 2003, a atividade de franquias foi expressamente incluída no seguinte subitem da nova lista de serviços sujeitos ao imposto:

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

.....
17.08 – Franquia (franchising)"

Em função dessa expressa inclusão, o STJ passou a entender que o ISS teria se tornado exigível, como se verifica no seguinte trecho da ementa abaixo transcrita:

"2. Em relação ao ISSQN, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, com a superveniência da 'Lei Complementar 116/03 — que entrou em vigor apenas em 1 de janeiro de 2004 —, as franquias (franchising), de forma geral, foram expressamente incluídas na lista de serviços que tornam exigível o tributo' (AgRg no REsp 1151492/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, Segunda Turma, DJe 10/03/11)." (Embargos de Declaração no REsp nº 1.121.098/SP, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, em 23.08.2011)

Não obstante, mesmo com a inclusão da franquias na lista de serviços sujeitos ao ISS, essa incidência continua sendo questionada, mas, agora, sob a perspectiva constitucional de incidência do imposto.

Isso se dá não só nos precedentes do Tribunal de Justiça paulista referidos no início desta coluna, mas em razão da existência de dois casos que aguardam julgamento no Supremo Tribunal Federal:

(a) o Recurso Extraordinário – RE 603.136-RJ, em que o ministro Gilmar Mendes reconheceu a repercussão geral da matéria, pelo que todos os processos judiciais que tenham esse tema em discussão ficarão suspensos até que o Plenário do STF profira a sua decisão; e

(b) a Ação direta de Inconstitucionalidade 4.784/DF, proposta pela Associação Nacional de Franquias Postais do Brasil (Anafpost), em maio de 2012.

Sob esse aspecto, é importante notar que os ministros Luiz Fux e Teori Zavascki, quando examinaram a matéria ainda na qualidade de ministros do STJ, entenderam que, a despeito da expressa inclusão da franquias na lista de serviços anexa à LC 116/03, ela não estaria compreendida no conceito constitucional de serviço. Ressalvaram, contudo, que essa questão deveria ser analisada pelo STF, que tem competência para julgar matéria constitucional.

Transcrevo, abaixo, trecho da ementa relativa ao precedente julgado pelo ministro Luiz Fux que demonstra ser esse o seu entendimento:

"(...) 12. A mera inserção da operação de franquias no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmudar 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, conjuga 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. (...) 20. Agravo regimental desprovido." (Agravo Regimental no REsp nº 953.840/RJ, relator Ministro Luiz Fux, em 20.08.2009)

De fato, o contrato de franquia é contrato complexo e a cessão de uso da marca (obrigação de dar, e não de fazer) é a atividade que nele prevalece. As atividades subjacentes de assessoria e de transferência de *know how* (obrigações de fazer), exercidas com fundamento no mesmo contrato, devem ser consideradas meras atividades meio, necessárias à manutenção da qualidade e das características da marca cujo uso é cedido.

Essa é, também, a opinião de Aires Barreto:

“Inexplicavelmente, a Lei Complementar 116/2003 incluiu a franquia como serviço, relacionando-a no subitem 17.08, incidindo assim em visível inconstitucionalidade. De fato, franquia é espécie de cessão de direito, negócio jurídico que, diante da nossa ordem jurídica, não configura ‘prestação de serviços’, e, por isso, não se subsume no conceito de serviço tributável, por via do ISS.

(...)

Nos contratos em que se prevê assistência técnica, instrução, treinamento ou avaliação pessoal por parte do franqueador, essas tarefas são meras atividades-meio, e não atividades-fim. Deveras, são elementos consubstanciados em métodos e meios de venda, viabilizadores da exploração da marca objeto da franquia. É dizer, configuram requisitos, insumos, condições (às vezes até sofisticações) da atividade-fim: a cessão de direitos designada franquia.” (“ISS na Constituição e na Lei”, 3ª Edição. São Paulo. Dialética, 2009, p 210/216)

À franquia deve ser atribuído o mesmo tratamento tributário dado às locações, que é modalidade dos contratos de cessão de uso e foi excluída de tributação nos termos da Súmula Vinculante 31 do STF, abaixo transcrita:

"É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis."

No *leading case* que ensejou a edição dessa Súmula (RE 116.121-3), o relator do caso, ministro Marco Aurélio, manifestou-se no sentido de que o ISS não incidiria nos contratos de locação, mas fez a ressalva de que essa conclusão só se aplicaria aos casos em que a cessão de uso estivesse dissociada de qualquer prestação de serviço. De fato, no julgamento daquele precedente, o ministro Marco Aurélio fez a seguinte observação, não refutada por seus pares:

“Indago se, no caso, o proprietário do guindaste coloca à disposição daquele que o loca também algum serviço. Penso que não. Creio que aí se trata de locação pura e simples, desacompanhada, destarte, da prestação de serviços. Se houvesse o contrato para essa prestação, concluiria pela incidência do tributo.”

No mesmo sentido, o ministro relator Joaquim Barbosa, no julgamento do Agravo Regimental interposto no RE 656.709, ao desenvolver o raciocínio que fundamentou o seu voto:

“1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS.”

Parecem-me absolutamente corretas as ressalvas feitas nos votos acima. De fato, nas situações em que a cessão de uso venha acompanhada de outros serviços que não sejam a ela intrínsecos, o que se dá, por exemplo, no aluguel do guindaste em que o seu operador seja também contratado para manipulá-lo, não há razão para que esses outros serviços sejam excluídos de tributação¹. Nesses casos, a cessão do uso passa, na verdade, a ser atividade meio do serviço em si (atividade fim), que, no exemplo citado, seria a remoção do entulho pelo guindaste, de um ponto a outro.

Note-se que essa situação é oposta à que se dá na hipótese da franquia, em que, como entende a melhor doutrina, as atividades subjacentes de assessoria e de transferência de know how (assistência técnica, instrução, treinamento ou avaliação pessoal por parte do franqueador), exercidas com fundamento no mesmo contrato, devem ser consideradas meras atividades meio, necessárias à manutenção da qualidade da marca cujo uso é cedido.

É o mesmo que ocorre com as atividades de manutenção do bem locado a que o locador está obrigado, nos termos do artigo 566 do Código Civil.

Tanto as atividades subjacentes de assessoria e transferência de *know how* quanto as de manutenção do bem locado são atividades-meio intrínsecas aos contratos a que se referem (de franquia e de locação, respectivamente), e não podem ser tidas como serviços prestados paralelamente à cessão de uso, que é a atividade principal a ser considerada.

Trata-se, portanto, na franquia, de relação jurídica complexa, que envolve, na essência, não uma pura obrigação de fazer, mas, como acentuado pelo ministro Luiz Fux, variadas relações jurídicas entre franqueador e franqueado de que decorre “um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer” que impõe o seu afastamento do conceito constitucional de serviços.

É, portanto, inconstitucional o item 17.08 da LC 116/03, que prevê a incidência do ISS nesses contratos.

¹ Em 08.03.2012, no julgamento do Agravo Regimental interposto no RE no 656.709, ao desenvolver o raciocínio que fundamentou o seu voto, o Ministro Relator JOAQUIM BARBOSA chegou a afirmar que a base de cálculo do imposto poderia, eventualmente, refletir tão somente os valores inerentes aos serviços, com exclusão daqueles referentes à cessão de uso da marca: “2. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro. 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento.”

Date Created

12/11/2014