



Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A incidência do ISS nos contratos de Franchising

Karine Gonçalves Mello da Silva

Rio de Janeiro  
2014

KARINE GONÇALVES MELLO DA SILVA

**A incidência do ISS nos contratos de Franchising**

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professores

Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Arthur Gomes

Rio de Janeiro  
2014

## A INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE *FRANCHISING*

Karine Gonçalves Mello da Silva

Graduada pela Universidade Estácio de Sá. Advogada. Pós-graduanda pela Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

**Resumo:** Este trabalho tem por escopo discorrer sobre a incidência do ISS nos contratos de *Franchising* bem como a natureza jurídica deste contrato, em contraponto à definição de serviço para fins de incidência do imposto. Discorrerá ainda sobre a problemática da inconstitucionalidade da previsão legal que inclui o contrato de franquia no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e as tendências do tratamento do tema no Judiciário brasileiro.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. ISS. Contrato de *Franchising*.

**Sumário:** Introdução 1. O conceito jurídico de ‘serviço’ para fins de incidência do ISS. 2. O contrato de franquia e seus elementos caracterizadores. 3. Da inconstitucionalidade da incidência do ISS nos contratos de franquia. 4. Tendências do tratamento do tema no Judiciário brasileiro. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

O trabalho ora proposto enfoca a temática da incidência do Imposto Sobre Serviço – ISS, nos contratos de franquia, *Franchising*. Atualmente com as constantes mudanças na sociedade e no mercado, busca-se por novas estratégias negociais baseadas em parcerias, alianças e em rede de empresas. Dentre estas novas estratégias negociais se encontra o contrato de franquia que é uma tendência mundial e esta em amplo crescimento no Brasil.

Estas mudanças forçam, também, mudanças de cunho legislativo e, neste caso, surge a incógnita sobre a exigibilidade da cobrança de ISS nesse novo tipo de contrato. Isto porque, muito se discute acerca de questões relativas à natureza jurídica deste tipo de contrato, dentre outras características dele, que, segundo parte da doutrina, não seria um contrato de serviço e sim um contrato complexo.

Para tal, estabelece como premissa a análise e a caracterização do que é serviço para fins de incidência do ISS em confronto com o contrato de franquia que se mostra como um contrato complexo onde não existe apenas a prestação de um serviço, mas existem obrigações de dar, fazer e não fazer.

Em decorrência disto, a mera inserção do contrato de franquia no rol de serviços que constam da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 se mostra equivocada, pois a inovação legal não tem o condão de transmutar a natureza jurídica deste instituto, que é complexa. Assim, a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera de tributação do ISS.

Diante da constatação de que o contrato de franquia não se enquadra no conceito de serviço, como uma obrigação de fazer, é latente o debate quanto à inconstitucionalidade do Subitem 17.08 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 que insere tal contrato no rol de serviços tributáveis.

Portanto, o principal objetivo do presente artigo será debater e demonstrar a inconstitucionalidade desta previsão legal embasada na definição de serviço. Cumpre ressaltar que a Constituição Federal ao utilizar os conceitos de direito, os utiliza no seu sentido próprio, o que faz com que fique implícita a norma do art. 110 do CTN, que impede a alteração da categorização dos institutos jurídicos. Desta forma, não seria correto que a lista anexa à Lei Complementar n. 116/200 qualificasse um contrato como sendo de serviço, quando ele não ostentasse esta categoria. Isto iria implicar em violação ao preceito constitucional de forma direta.

Por outro lado, serão abordadas ainda as atuais tendências jurisprudenciais sobre a incidência do ISS nos contratos de franquia, haja vista a grande controvérsia incidente sobre o tema. Há posições divergentes sobre o tema tanto em tribunais regionais quanto em tribunais superiores. Além destas, será abordado o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal

que ainda não tem a sua posição definida, o que demonstra a grande celeuma que o tema comporta.

Para a perfeita exposição dos objetivos deste artigo científico, será tomada por base a melhor doutrina, bem como a jurisprudência e ainda, artigos publicados na internet.

## **1. O CONCEITO JURÍDICO DE ‘SERVIÇO’ PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS**

A palavra ‘serviço’ tem a sua origem no termo em latim *servitium*, define a ação de servir. Consiste em fazer aquilo que uma pessoa quer ou pede<sup>1</sup>. A definição encontrada no dicionário Aurélio<sup>2</sup>, afirma que serviço é a ação ou efeito de servir. Seria o produto da atividade do homem que se destina a satisfazer as necessidades humanas, porém sem o aspecto de um bem material.

Diante do exposto serviço é algo que não se pode ‘pegar as com as próprias mãos’, é algo intangível. Isto é crucial para que seja feita a diferenciação de serviço e de produto, que são comumente confundidos, porém, que ostentam características opostas.

Produto é algo que se pode ver, pegar, sentir, em contrapartida o serviço não se pode pegar, nem ver, e nem sentir, o que caracteriza a sua intangibilidade. Ademais, o serviço também ostenta a característica da heterogeneidade, pois nenhum serviço será prestado exatamente da mesma forma sempre. Cada prestação se dará de uma forma, mesmo que se trate do mesmo serviço.

É possível citar também a perecibilidade, pois um serviço nunca poderá ser estocado, armazenado, pois a prestação se esgota no ato de prestar o serviço. E por fim, a ausência de transmissão de propriedade haja vista o fato de que aquele que recebe o serviço, não se torna seu proprietário, ele apenas tem o direito de receber a prestação e dela fazer uso.

---

<sup>1</sup> Conceito de serviço. Disponível em: <<http://conceito.de/servico>>. Acesso em: 30 mar. 2014.

<sup>2</sup> Significado de serviço. Disponível em: <<http://www.dicionariodoaurelio.com/Servico.html>>. Acesso em: 30 mar. 2014.

Desta forma, tendo em vista as características principais dos serviços, pode-se dizer, nas palavras de Eduardo Sabbag<sup>3</sup>, que serviços são bens imateriais, com conteúdo econômico e prestado a terceiros.

O serviço quando analisado sob a ótica do Direito Tributário é fato gerador do Imposto Sobre Serviços – ISS. Este imposto remonta a época do Egito e da Roma antiga quando já se podiam encontrar indícios da existência de imposto que recaia sobre os serviços. No Brasil, o ISS já existia no período Colonial e Imperial e incidia sobre ofícios, artes, profissões, etc<sup>4</sup>.

Atualmente o ISS tem previsão constitucional no art. 156, III, da CRFB/88. É imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal, no exercício da sua competência municipal, e incide sobre os serviços de qualquer natureza excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações que se sujeitam ao ICMS, conforme o art. 155, II, da CRFB/88.

O fato que será objeto de tributação do ISS deve exteriorizar riqueza, deve haver ação humana com conteúdo econômico. Deve haver, pois, uma relação jurídica pré-estabelecida, ou seja, uma contratação. Isto por que nem toda prestação de serviço será tributável.

A guisa de exemplificação de serviços não tributáveis, podemos citar a prestação de serviços a si mesmo, a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício, a prestação de serviços de caráter religiosos, a prestação de serviços pelo Poder Público, art. 150, VI, 'a', da CRFB/88, etc.

Como é cediço, a Constituição Federal não institui os tributos, mas apenas outorga competências tributárias para os entes da federação, União, Estados, Municípios e DF. Estes entes deverão observar, além da regra constitucional, a Lei Complementar nº 116/03 que traz normas gerais de acordo com a previsão expressa do art. 156, III, *in fine*, da CRFB/88, que prevê que caberá a lei complementar fazê-lo.

---

<sup>3</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 992.

<sup>4</sup> CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010, p. 71-72.

A regulamentação infraconstitucional do ISS passou por diversas alterações ao longo do tempo, a última delas culminou, justamente, com a edição da referida Lei Complementar nº 116 que data de 31 de julho de 2003, e que atende a Constituição definindo os serviços que serão fatos geradores do ISS.

É justamente neste ponto, que cabe uma análise mais apurada sobre a lista anexa que a Lei Complementar nº 116/03 traz. É cediço que a Lei Complementar não pode alterar o conceito de serviço que a Constituição utiliza e nem muito menos alarga-lo, pois o conceito é balizado nos termos dos art. 109 e 110 do CTN.

O art. 110 do CTN afirma que a lei tributária não irá alterar a definição de institutos de direito privado que forem utilizados expressa ou implicitamente pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias<sup>5</sup>. Desta forma, o que não for considerado serviço não pode ser alcançado pela incidência do ISS<sup>6</sup>.

O art. 1º da Lei Complementar nº 116/03<sup>7</sup> se baseia em um critério material, para delimitar a hipótese de incidência do ISS, que é a prestação de serviços constantes na sua lista anexa. Cumpre ressaltar que a lei não deu definição teórica sobre o que seria serviço, mas achou por bem fazer, em lista anexa, uma relação de todos os serviços tributáveis que atualmente conta com mais de 230 serviços ao longo de 40 itens.

A referida lista anexa, segundo melhor doutrina e jurisprudência do STF, possui em seu aspecto vertical um rol taxativo, enquanto que no seu aspecto horizontal um rol exemplificativo. É o que pode ser depreendido do Recurso Especial 887.360/BA, do STJ, quando afirma que “a lista de serviços tributáveis pelo ISS, a despeito de taxativa, admite a interpretação extensiva intra muros, qual seja, no interior de cada um de seus itens, permitindo

---

<sup>5</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172/compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172/compilado.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2014.

<sup>6</sup> SABBAG, op. cit., p. 992.

<sup>7</sup> BRASIL. Lei Complementar 119/03. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp116.htm)>. Acesso em: 31 mar. 2014.

a incidência da mencionada exação sobre serviços correlatos àqueles expressamente previstos na aludida lista de serviços”<sup>8</sup>.

Desta forma, cada item da lista anexa à Lei Complementar n° 116/03 comporta interpretação, até mesmo por causa do uso da expressão ‘e congênere’ em alguns serviços listados<sup>9</sup>.

Dentre os mais de 40 itens previstos pela lista anexa, se encontra o contrato de Franquia (*Franchising*), que está elencado no item 17.08. O contrato de franquia não estava listado como serviço na legislação anterior que regulava o tema, o Decreto Lei n° 406/68, com redação dada pela Lei Complementar n° 56/87, mas como atividade de agenciamento, corretagem ou intermediação<sup>10</sup>.

Porém, com a entrada em vigor da nova Lei Complementar sobre o tema, a de n° 116/03, o conceito de franquia foi modificado e houve a revogação dos art. 8°, 10, 11 e 12 do antigo decreto que regulava o tema e a revogação total da Lei Complementar n° 56/87.

É o que sustenta o jurista Kiyoshi Harada<sup>11</sup>, quando afirma que “o que existia era a previsão de tributação pelo ISS da atividade de ‘agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (*franchising*) e de faturização (*factoring*)””. O autor fazia ressalva aos serviços prestados pelas instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central.

Desta forma, se conclui que o que se tributava era a intermediação, corretagem ou o agenciamento que culminava com a celebração do contrato de franquia, mas não o contrato de franquia em si. Isso tem grande repercussão quando ocorre a inovação legal com a nova Lei Complementar sobre o tema, e a sua lista anexa, que prevê que o ‘serviço’ de franquia será tributado.

---

<sup>8</sup> Resp 887.360/BA. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6062485/recurso-especial-resp-887360-ba-2006-0188390-1/relatorio-e-voto-12197699>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

<sup>9</sup> SABBAG, op. cit., p. 992.

<sup>10</sup> CARNEIRO, op. cit., p. 98.

<sup>11</sup> HARADA, Kiyoshi. *ISS: tributação de franquia*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18299>>. Acesso em: 31 mar. 2014.



É esta previsão infraconstitucional o cerne da questão quando se realiza uma comparação mais pormenorizada do conceito de serviço para fins de incidência do ISS e do conceito e características do contrato de franquia.

A lista anexa à Lei Complementar traz a franquia como sendo um serviço sujeito a incidência do ISS, porém não faz uma análise mais apurada sobre a natureza jurídica deste tipo de contrato bem como das obrigações decorrentes dele, que não se tratam apenas de obrigações de dar, mas comportam também obrigações de fazer.

É neste sentido o trecho do Recurso Especial 1.044.239/MG, do STJ, quando afirma que “revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera de tributação do ISS pelos municípios”<sup>12</sup>.

Diante de tais constatações, para que seja possível a tributação de um fato pelo ISS, este tem que ser caracterizado como serviço. Portanto, prestação de serviços ocorre quando alguém é contratado para desenvolver atividade humana em troca de uma remuneração pelo serviço prestado, é caso de obrigação de fazer.

Já o contrato de franquia, apesar de ter em seu bojo obrigações de fazer estas são apenas obrigações acessórias, pois o que é principal neste contrato é a cessão do direito de uso da marca.

Portanto, em termos gerais já se pode perceber a grande diferença existente entre o serviço propriamente dito e o contrato de franquia. Em artigo conjunto, neste sentido, afirmam Alessandro Mendes Cardoso e Rafael Santiago Costa<sup>13</sup>, que “as obrigações decorrentes de um contrato de franquia vão muito além da ‘conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma obrigação de fazer’”.

---

<sup>12</sup> Resp 1.044. 239. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/jurisprudencia/exibir/751391/STJ-REsp-1044239-MG-RECURSO-ESPECIAL-2008-0068571-7>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

<sup>13</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. COSTA, Rafael Santiago apud WILD, Rafaela Sabino Caliman. *Da indevida incidência do ISSQN sobre o Contrato de Franquia*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6874/da-indevida-incidencia-do-issqn-sobre-o-contrato-de-franquia-rafaelasabinosabino-caliman-wild>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

Portanto, para se chegar a um panorama mais completo acerca da incidência ou não do ISS no contrato de franquia, mister se faz necessária a análise detalhada de seus elementos caracterizadores bem como de seu conceito.

## 2. O CONTRATO DE FRANQUIA E SEUS ELEMENTOS CARACTERIZADORES

O contrato de franquia na seara empresarial, esta regulamentado na Lei 8.955/94 e uma das suas funções primordiais é justamente oferecer serviços especializados de organização empresarial que visam diminuir os riscos da atividade econômica<sup>14</sup>.

A definição legal de franquia, esta no art. 2º da citada lei, afirma que franquia é “o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente”. Além disto, o associado vai ter direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos e serviços, bem como o eventual uso de tecnologia de implementação e administração de negócio ou sistema operacional. Quem detém esse sistema é o franqueador, que o transfere mediante a remuneração direta ou indireta, sem vínculo empregatício<sup>15</sup>.

Do desdobramento do conceito legal, fornecido pela lei, do que seja contrato de franquia, pode se chegar aos seus elementos caracterizadores, ou seja, aos elementos que são essenciais para a sua existência e a sua viabilidade.

O primeiro elemento que pode ser destacado é a concessão de licença para uso ou exploração de marcas e patentes<sup>16</sup>. Este elemento é de suma importância por que é através dele que o franqueador vai implementar de forma fática a franquia. Ou seja, vai fazer uso da

---

<sup>14</sup> RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematizado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2012, p. 549.

<sup>15</sup> BRASIL. Lei n. 8.955, de 15 dez. 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18955.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18955.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2014.

<sup>16</sup> *Quais são os principais elementos caracterizadores do contrato de franquia empresarial (franchising)?*. Disponível em: <<http://www.fisconews.com.br/quais-sao-os-principais-elementos-caracterizadores-do-contrato-de-franquia-empresarial-franchising/>>. Acesso em: 22. Ago. 2014.

marca, sinal de propaganda, expressão ou patente que já é consagrada pela opinião pública. Esta consagração permite que haja uma diminuição do risco do negócio.

Um segundo elemento caracterizador é o direito de distribuição, que decorre do direito de uso da marca, para que assim ocorra a distribuição de produtos ou serviços. Isto tem por finalidade expandir a área de comercialização com o menor custo possível<sup>17</sup>.

Há ainda a exclusividade ou semi-exclusividade, que esta relacionada à área de atuação do franqueado, a sua delimitação, bem como ao fornecimento de produtos ou mercadorias, que poderá ser feito apenas pelo franqueado. Delimita-se também a operação do franqueado no mesmo ramo de franquia após o fim do contrato<sup>18</sup>.

A assistência técnica também é um elemento caracterizador, pois é com ela que o franqueado irá operacionalizar o negócio, ou seja, utilizando o *know-how* fornecido pelo franqueador. Esta transferência de conhecimento é que determina o modo como o franqueado deve instalar o negócio, o projeto arquitetônico, como proceder no treinamento dos funcionários, controle de estoque, entre outros<sup>19</sup>.

A remuneração é o preço acordado em contrato para que o franqueado receba do franqueador todo o sistema operacional que foi desenvolvido por este e se beneficie desta estrutura. O pagamento pode se dar na forma de uma entrada inicial, ou ainda no pagamento de *royalties* mensais calculados sobre o faturamento<sup>20</sup>.

Por fim, há a inexistência de vínculo de emprego. Não há entre franqueador e franqueado relação de subordinação. Isto por que as franquias são autônomas, elas são independentes uma das outras. São, pois, pessoas jurídicas distintas apesar de compartilharem o mesmo sistema de operação, marca, *know-how*, estrutura arquitetônica, entre outros, o que pode gerar a falsa ideia de dependência.

---

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Ibid.

<sup>20</sup> Ibid.

Insta mencionar que o franqueador presta serviços de organização empresarial ao franqueado, que se desdobram em três contratos específicos, quais sejam, *engineering*, *management* e *marketing*. Entende-se por *engineering* o repasse do planejamento do estabelecimento e do processo de montagem. Por *management*, a orientação no treinamento dos funcionários e do gerente. E o *marketing*, que consiste na divulgação da marca de forma correta, visando o fortalecimento e a expansão da mesma, bem como a promoção dos produtos comercializados pela franquia<sup>21</sup>.

Dessa forma, por abranger esta gama de obrigações recíprocas, como obrigações de fazer e de dar, a jurisprudência do STJ assentou que este contrato é de natureza complexa e, portanto, não se enquadraria como serviço. Assim sendo, a franquia não preenche o conceito constitucional de serviço e a sua posterior inclusão na lista anexa à Lei Complementar n° 116/03, seria inconstitucional<sup>22</sup>.

### **3. DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA**

A discussão sobre a incidência do ISS nos contratos de franquia já persiste por muito tempo, porém atualmente se da com enfoque diferente após a edição da Lei Complementar n° 116/03, que revogou em parte o Decreto-lei n° 406/68 que regulava a matéria.

O decreto-lei citado, no item 48, previa a incidência do ISS nos casos de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia. Isto fez com que os municípios pretendessem tributar as empresas franqueadoras, com base na alegação de que se tratava de serviço e que estava prevista na lista anexa do decreto-lei.

---

<sup>21</sup> RAMOS, op. cit., p. 549-550.

<sup>22</sup> AOKI, Ana Paula da Costa. *Impossibilidade de incidência do ISS sobre contratos de franquia*. Disponível em: <<http://www.resinamarcon.com.br/artigo/327/impossibilidade-da-incid-ncia-de-iss-sobre-contratos-de-fran/>>. Acesso em: 24 ago. 2014.

Ocorre que, apesar do afã das municipalidades tributarem este tipo de contrato, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a lei previa a tributação da intermediação e não da própria atividade da franquia. A atividade desenvolvida pela franquia não esta inclusa na lista e muito menos era considerada serviço para fins de incidência do imposto.

A impossibilidade da cobrança se deu por dois fundamentos, a ausência de previsão na lista de serviços, uma análise de caráter formal; e a impossibilidade de se considerar a franquia um serviço, de caráter material<sup>23</sup>. Assim, durante a vigência do decreto-lei n° 406/68 não restava dúvidas sobre a ilegalidade de tal exigência.

Porém, com a novel legislação, qual seja, a Lei Complementar n° 166/03 a discussão voltou a tona por que foi incluído na lista anexa à lei o item 17.08, que expressamente previa a tributação do contrato de franquia propriamente dito.

Diante desta nova realidade legal, o Superior Tribunal de Justiça, reformulou seu entendimento e entendeu ser cabível a incidência do ISS por que agora, havia previsão expressa neste sentido, fez, pois, uma análise puramente legal. Desta forma, o argumento de que o contrato de franquia não podia ser tributado por que não constava na lista perdeu complementemente a sua força.

A falta de previsão legal foi superada, porém, outro um outro argumento de cunho constitucional ganhou força. Trata-se da análise do conceito de serviço para fins da incidência do ISS que tem base constitucional, de acordo com o art. 156, inciso III, da Constituição Federal.

Isto por que, o contrato de franquia sempre foi considerado como um contrato complexo, que envolve uma série de obrigações. Portanto, a simples previsão dele na lista anexa como um serviço, não tem o condão de torná-lo um serviço.

---

<sup>23</sup> CASSIANO, Andrei. *Da não-incidência do ISS sobre a atividade de franquia (franchising)*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10226/da-nao-incidencia-do-iss-sobre-a-atividade-de-franquia-franchising/2>>. Acesso em: 24 ago. 2014.

Este argumento trazido ao Superior Tribunal de Justiça não pode ser por ele analisado haja vista o viés constitucional nele contido. Em um primeiro momento o Superior Tribunal de Justiça se limitava a fazer uma análise de legalidade, a grosso modo, se estava ou não contido na lista. Em momento posterior a inclusão da franquias na lista anexa, o panorama mudou, pois a análise recaia não mais sobre a legalidade, mas sim sobre a constitucionalidade ou não da nova previsão de incidência, sendo competente para tal o Supremo Tribunal Federal.

Diante disto, a matéria em questão teve a sua repercussão geral reconhecida no Recurso Extraordinário nº 603.136 interposto pela empresa Venbo Comércio de Alimentos Ltda. em face do município do Rio de Janeiro, no ano de 2010, que alega violação ao art. 156, inciso III, da Constituição Federal. O principal argumento trazido pela parte no Recurso Extraordinário se baseia no fato de que a atividade-fim neste tipo de contrato não é uma prestação de serviço<sup>24</sup>.

O relator do Recurso, ministro Gilmar Mendes, verificou que para haver o afastamento da incidência do ISS seria necessária a declaração de inconstitucionalidade do item 17.08 da Lei Complementar e afirmou que percebe 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”<sup>25</sup>.

Diante da existência do Recurso Extraordinário, todos os outros processos que versam sobre o tema estão suspensos por decisão monocrática, aguardando, pois, a decisão final do referido Recurso.

---

<sup>24</sup> *Reconhecida repercussão geral sobre constitucionalidade da incidência do ISS nos contratos de franquias*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=160835>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

<sup>25</sup> *Ibid.*

#### 4. TENDÊNCIAS DO TRATAMENTO DO TEMA NO JUDICIÁRIO BRASILEIRO

A atual controvérsia sobre a incidência ou não do ISS nos contratos de franquia, esta ainda pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 603.136. Porém, realizando uma análise de certas decisões do Supremo com relação a alguns assuntos semelhantes, é possível inferir qual seria a sua provável decisão acerca do presente tema.

Isto por que, o Supremo Tribunal Federal já enfrentou questão semelhante quando da análise da incidência do ISS no contrato de locação no Recurso Extraordinário nº 116.121. Reafirmou-se que ‘em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do Código Tributário Nacional’<sup>26</sup>.

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio Mello afirma que ‘há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo’<sup>27</sup>. Resolvendo, por fim, a controvérsia, o Supremo editou a súmula vinculante nº 31, que afirma ser ‘inconstitucional a incidência do imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis’<sup>28</sup>.

Porém, no julgamento de outra discussão acerca da incidência do ISS, no caso do arrendamento mercantil financeiro, Recurso Extraordinário nº 547.245, o conceito de serviço foi relativizado. Insta mencionar que o arrendamento mercantil nesta modalidade sempre foi

---

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 116.121. Relator: Ministro Marco Aurelio de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=116121&classe=RE&códigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 5 set. 2014.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula vinculante nº 31. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudência/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 5 set. 2014.

considerado também como um contrato complexo, assim como a franquia, mas mesmo assim a incidência do ISS foi reconhecida<sup>29</sup>.

Isto porque, entendeu-se que o financiamento, no arrendamento mercantil financeiro, prepondera, e é considerado serviço. Esta afirmação leva a relativização do conceito de que serviço seria o esforço humano. Isto vai contra o entendimento adotado no caso da locação, pois neste caso, o conceito de serviço era jurídico. Já no caso do arrendamento mercantil financeiro, o conceito de serviço passa a ser econômico, que era o posicionamento do Supremo antes do ano 2000, quando do julgamento do caso da locação<sup>30</sup>.

Quanto às tendências no âmbito dos Tribunais estaduais, existem algumas decisões favoráveis a não incidência do ISS declaradas por seus respectivos Órgãos Especiais. O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já se manifestou no ano de 2010, e declarou inconstitucional a lei municipal de São Paulo que previa a tributação da franquia pelo ISS, na arguição de inconstitucionalidade nº 994.06.045400-3, Relator Desembargador José Roberto Bedran.

O fundamento usado é o mesmo, ou seja, que não se trata de uma obrigação de fazer pura. Foi ementado que a ‘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’, afastou-se do conceito constitucional de serviços<sup>31</sup>. Na prática, fica afastada a incidência do ISS nos casos julgados por este Tribunal. Isto por que prevalece o entendimento de que ‘a carga tributária incidente sobre o contrato de franquia, considerado

---

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 547.245. Relator: Ministro Eros Roberto Grau. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>>. Acesso em: 5 set. 2014.

<sup>30</sup> BECHTLUFFT, Vinicius. *ISS – questões controvertidas*. Disponível em: <<http://advogadotributariovinicius.blogspot.com.br/2012/06/iss-questoes-atuais-html>>. Acesso em: 5 set. 2014.

<sup>31</sup> *Contratos de Franquia ou Franchising e a questão da incidência do ISSQN*. Disponível em: <[http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra\\_noticia\\_conteudo&id\\_conteudo=2921](http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_noticia_conteudo&id_conteudo=2921)>. Acesso em 5 set. 2014.



multifacetado, implica incidência do imposto sobre uma base que não representa contraprestação por efetiva prestação de serviços<sup>32</sup>.

No Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a questão já havia sido analisada no ano de 2008, pelo seu órgão especial, o qual considerou inconstitucional a incidência do ISS na arguição de inconstitucionalidade nº 2007.017.00027<sup>33</sup>.

Afirmou-se na decisão da arguição que ‘a questão ora posta ultrapassa os limites da mera análise de subsunção normativa do serviço prestado, es que, a despeito da existência da lei, subsiste a necessidade de observância dos ditames constitucionais sobre a matéria’. Assim a imposição de um tributo sobre atividade que não ostenta a qualidade de prestação de serviço caracteriza inconstitucionalidade<sup>34</sup>.

Novamente, o cerne da questão gira em torno do fato de o legislador infraconstitucional ter extrapolado a competência que lhe foi conferida pelo texto constitucional, e ter previsto a tributação de atividade que notadamente não se caracteriza como serviço. O contrato de franquia não se dá por meio de uma obrigação de fazer, e sim, uma obrigação de dar.

Além disto, o fato de o contrato de franquia ser um contrato híbrido, leva à ideia de que ele deve ser entendido como um todo, não podendo ser desmembrado para que seja possível a tributação apenas de uma parte dele<sup>35</sup>.

Portanto, o legislador infraconstitucional conferiu um alcance muito maior ao conceito de serviço daquele dado pelo constituinte. Por, mais, esse motivo, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro considerou a incidência do ISS inconstitucional.

---

<sup>32</sup> SAMOGIN, Janaína Cristina. *Para o TJ/SP, contratos de franquia não devem pagar ISS*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI206551,101048-Para+o+TJSP+contratos+de+franquia+nao+devem+pagar+ISS>>. Acesso em: 8 set. 2014.

<sup>33</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. AI n. 2007.017.00027. Relatora: Desembargadora Maria Henriqueta do Amaral Fonseca Lobo. Disponível em: <<http://www4.tjrj.jus.br/ejud/ConsultaProcesso.aspx?N=200701700027>>. Acesso em: 5 set. 2014.

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Ibid.

Pode ser citado ainda o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que também possui alguns julgados entendendo pela não incidência do ISS. Novamente se afirmou que o ISS não iria incidir por que o contrato de franquia possui natureza complexa e ‘seu conteúdo abrange obrigações de fazer, não fazer e de dar, que se entrelaçam formando contrato típico que o afasta da caracterização de mera prestação de serviço em si considerado’<sup>36</sup>.

Pelo exposto, percebe-se que não há certa inclinação por parte de alguns tribunais de justiça no sentido de afastar a incidência do ISS, havendo inclusive decisões em seus órgãos especiais com base na inconstitucionalidade da cobrança. Porém, os Tribunais estaduais possuem competência apenas em seu território e, portanto, não decidem a questão com força vinculante e abrangendo todo o país.

Para que seja uniformizada de forma definitiva e vinculante a questão, resta aguardar a decisão final do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria quando do julgamento do Recurso Extraordinário paradigma da controvérsia.

## CONCLUSÃO

Como se pode verificar, há muito tempo a incidência do ISS nos contratos de franquia vem gerando debates na doutrina e na jurisprudência nacional. Isso se deu em razão do afã arrecadatório do Fisco municipal.

A questão gira em torno, principalmente, do que é serviço para fins de incidência do ISS e da previsão da franquia no rol da lista anexa da atual legislação sobre o imposto, a Lei Complementar nº 116/03.

---

<sup>36</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. AC n. 70052488459. Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges. Disponível em: <<http://tjrs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/113436588/apelacao-civil-ac-70052488459-rs>>. Acesso em: 8 set. 2014.

Soma-se a isso a apurada análise dos elementos caracterizadores do contrato de franquia, o que o afastaria, por si só, a incidência do referido imposto, haja vista o fato de ser ele um contrato de natureza complexa. Esta complexidade retiraria do contrato de franquia a caracterização como serviço, impossibilitando, pois a cobrança do tributo.

No que tange à evolução histórica sobre a tributação do ISS no contrato híbrido que é a franquia, essa se deu, em um primeiro momento, ainda sob a égide do Decreto-lei 406/68. As municipalidades entendiam que seria possível a tributação com base no item 48 que previa o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia.

A tributação foi afastada, nessa ocasião, pelo Superior Tribunal de Justiça por não estar expressamente previsto o contrato de franquia na lista anexa do então, em vigor, Decreto-lei nº 406/68. A questão girava em torno da legalidade da cobrança.

Em um segundo momento, houve a inclusão da franquia entre o rol dos serviços tributáveis, quando da edição da Lei Complementar nº 166/03, item 17.08 da lista anexa. Neste momento vem à tona o argumento constitucional sobre o conceito de serviço, com base no art. 156, inciso III, da Constituição Federal, o qual o legislador infraconstitucional não teria respeitado.

Os Tribunais estaduais são provocados a analisar a matéria, e alguns deles, como o Tribunal de Justiça do estado de São Paulo e do Rio de Janeiro, declaram a inconstitucionalidade da cobrança do tributo, mas alcançando apenas os seus jurisdicionados.

A questão chega ao órgão máximo, Supremo Tribunal Federal, que é responsável por dirimir as controvérsias de cunho constitucional, por meio do Recurso Extraordinário nº 603.136, que pende, até os dias atuais, de decisão final.

Porém, diante de uma análise profunda do contrato de franquia e de todos os seus elementos caracterizadores chega-se à conclusão de que ele não é um serviço, e, portanto, não pode sofrer a incidência do ISS. Isto porque, não pode o legislador impor sua vontade em

tributar um determinado contrato e deixar de lado conceitos preexistentes na Constituição Federal, como o conceito de serviço. A simples inclusão da franquia na lista anexa da Lei Complementar n° 116/03 não tem o condão de transmutar a natureza do que é serviço. A novel previsão padece do vício da inconstitucionalidade, e por isto deve ser retirada do ordenamento jurídico pátrio.

## REFERÊNCIAS

AOKI, Ana Paula da Costa. *Impossibilidade de incidência do ISS sobre contratos de franquia*. Disponível em: <<http://www.resinamarcon.com.br/artigo/327/impossibilidade-da-incid-ncia-de-iss-sobre-contratos-de-fran/>>. Acesso em: 24 ago. 2014.

BECHTLUFFT, Vinicius. *ISS – questões controvertidas*. Disponível em: <<http://advogadotributariovinicius.blogspot.com.br/2012/06/iss-questoes-atuais-html>>. Acesso em: 5 set. 2014.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172\\_compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172_compilado.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 119, de 19 de outubro de 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp116.htm)>. Acesso em: 31 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE. n. 116.121. Relator: Ministro Marco Aurélio de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=116121&classe=RE&códigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 5 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula vinculante n. 31. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em: 5 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. RE. n. 547.245. Relator: Ministro Eros Roberto Grau. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14711404/recurso-extraordinario-re-547245-sc>>. Acesso em: 5 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. AI. n. 2007.017.00027. Relatora: Desembargadora Maria Henriqueta do Amaral Fonseca Lobo. Disponível em: <[http://www4.tjrj.jus.br/ejud/Consulta\\_Processo.aspx?N=200701700027](http://www4.tjrj.jus.br/ejud/Consulta_Processo.aspx?N=200701700027)>. Acesso em: 5 set. 2014

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. AC. n. 70052488459. Relator: Desembargador Genaro José Baroni Borges. Disponível em: <[http://tjrs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/11343\\_6588/apelacao-civil-ac-70052488459-rs](http://tjrs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/11343_6588/apelacao-civil-ac-70052488459-rs)>. Acesso em: 8 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. REsp. n. 887.360. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6062485/recurso-especial-resp-887360-ba-2006-0188390-1/relatorio-e-voto-12197699>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. REsp. n. 1.044.239. Relator: Luiz Fux. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/jurisprudencia/exibir/751391/STJ-REsp-1044239-MG-RECURSO-ESPECIAL-2008-0068571-7>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

\_\_\_\_\_. Lei n. 8.955, de 15 dezembro de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18955.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18955.htm)>. Acesso em: 22 ago. 2014.

CARDOSO, Alessandro Mendes. COSTA, Rafael Santiago apud WILD, Rafaela Sabino Caliman. *Da indevida incidência do ISSQN sobre o Contrato de Franquia*. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6874/da-indevida-incidencia-do-issqn-sobre-o-contrato-de-franquia-rafaelasabin-sabino-caliman-wild>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

CARNEIRO, Claudio. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2010.

CASSIANO, Andrei. *Da não-incidência do ISS sobre a atividade de franquia (franchising)*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10226/da-nao-incidencia-do-iss-sobre-a-atividade-de-franquia-franchising/2>>. Acesso em: 24 ago. 2014.

Conceito de serviço. Disponível em: <<http://conceito.de/servico>>. Acesso em: 30 mar. 2014.

*Contratos de Franquia ou Franchising e a questão da incidência do ISSQN*. Disponível em: <[http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra\\_noticia\\_conteudo&id\\_conteudo=2921](http://www.decisoes.com.br/v29/index.php?fuseaction=home.mostra_noticia_conteudo&id_conteudo=2921)>. Acesso em 5 set. 2014.

DINIZ, Moises Ferreira. *Aspectos do direito à saúde e sua efetivação pelo Judiciário*. Net, nov. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/17952/aspectos-do-direito-a-saude-e-sua-efetivacao-pelo-judiciario>>. Acesso em: 17 mar. 2011.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: tributação de franquia*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18299>>. Acesso em: 31 mar. 2014.

*Quais são os principais elementos caracterizadores do contrato de franquia empresarial (franchising)?*. Disponível em: <<http://www.fisconews.com.br/quais-sao-os-principais-elementos-caracterizadores-do-contrato-de-franquia-empresarial-franchising/>>. Acesso em: 22. Ago. 2014.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematizado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2012, p. 549.

*Reconhecida repercussão geral sobre constitucionalidade da incidência do ISS nos contratos de franquia*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=160835>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SAMOGIN, Janaína Cristina. *Para o TJ/SP, contratos de franquia não devem pagar ISS*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI206551,101048-Para+o+TJSP+contratos+de+franquia+nao+devem+pagar+ISS>>. Acesso em: 8 set. 2014.

SIGNIFICADO DE SERVIÇO. Disponível em: <<http://www.dicionarioaurelio.com/Servico.html>>. Acesso em: 30 mar. 2014.