DOUTRINA

ISS e Contrato de Franquia: uma Questão ainda Controversa e Pendente de Definição pelo STF

Alessandro Mendes Cardoso Rafael Santiago Costa

1. Considerações Iniciais

Questão há muito debatida na doutrina e em nossos Tribunais diz respeito à incidência ou não do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre os contratos de franquia. A discussão ganhou considerável fôlego após o advento da Lei Complementar nº 116/2003, haja vista a significativa alteração que trouxe ao tratamento atribuído ao tema pelo Decreto-lei nº 406/1968.

Não obstante toda a doutrina e a jurisprudência produzida sobre a matéria, percebe-se que ainda não se pode afirmar se tratar de questão pacificada ou que não mais mereça reflexões.

O presente artigo pretende abordar o atual contexto dessa discussão, partindo da constatação de que se a incidência do ISS sobre os contratos de franquia fora afastada pela jurisprudência firmada no Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob a égide da lista de serviços que acompanhava o Decreto-lei nº 406/1968, o mesmo não se pode dizer em relação ao período posterior ao advento da Lei Complementar nº 116/2003, tendo o foco da discussão, inclusive, passado da análise da legalidade para o da constitucionalidade da exigência, haja vista o novel tratamento legal.

Como se verá, o STJ passou a indicar reiteradamente a legitimidade da exigência do ISS sobre os contratos em questão, haja vista a expressa inclusão da atividade na lista de serviços que integra a atual legislação complementar do imposto. Entretanto, também tem indicado que a questão não se esgota na análise da legalidade, cabendo ao Supremo Tribunal Federal (STF) dirimir sob o enfoque da constitucionalidade da norma em vigor.

E a Suprema Corte ainda não se manifestou conclusivamente sobre o tema, tendo reconhecido sua repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 603.136, que permanece pendente de apreciação. Ocorre que análises feitas pelo STF em outras discussões envolvendo o ISS não permitem se



Alessandro Mendes Cardoso é Advogado, Mestre em Direito Tributário pela UFMG e Professor de Direito Tributário da Fundação Getulio Vargas.



Rafael Santiago Costa é Advogado em Belo Horizonte.

avaliar com algum grau de segurança qual será o posicionamento a ser adotado quando do efetivo julgamento da questão.

É o que se pretende demonstrar nesse trabalho, sem prejuízo da indicação das principais razões pelas quais se espera seja confirmada a impossibilidade da exigência do ISS em relação aos contratos de franquia.

2. Contrato de Franquia

A Lei nº 8.955/1994 regulamentou o sistema de franquia empresarial, fixando regras, principalmente, acerca do contrato que rege esse negócio jurídico. Seu artigo 2º apresenta a definição do que deve ser compreendido como franquia:

"Art. 2º 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."

Como se percebe, trata-se de uma relação jurídica complexa, da qual decorrem diversas obrigações delimitadas, porém vinculadas ao mesmo contrato, que costumam versar sobre questões tão diversas como transferência de tecnologia e treinamento de funcionários do franqueado, licença de uso de marcas e utilização pelo franqueado de rede de distribuição organizada pelo franqueador, dentre outras. De toda forma, do próprio conceito legal, extrai-se que o contrato tem por foco a cessão do direito de uso da marca.

Aires F. Barreto analisa a natureza jurídica complexa do contrato de franquia nos seguintes termos!:

"O conteúdo do contrato de franquia envolve obrigações de dar, de fazer e de não-fazer. Disso decorre a complexidade do contrato de franquia e a inexorável impossibilidade de dissociação dos diversos elementos do contrato, para fins de consideração juridica.

(...)

Não é possível seccionar o contrato de franquia em vários outros, para considerá-lo de per si. O contrato de franquia é contrato misto, complexo, indivisível. Não se confunde com contratos coligados.

(...)

Em suma, a franquia é um contrato misto, do tipo complexo. Ao franqueador incumbe, fundamentalmente, conceder licença para o uso da marca. A essa obrigação se conjugam elementos: contratos completos, prestações típicas inteiras, ou elementos mais simples de outros contratos. Tem-se aí uma unidade contratual. Não há como separar esses diversos elementos porque, absorvidos, fundidos, amalgamados no contrato de franquia, perdem totalmente sua individualidade, deixando de ser autônomos. Dentre eles, despontam as atividades necessárias à consecução da franquia, sob pena de desnaturação do contrato."

Podemos conceituar sucintamente o contrato de franquia (franchising) como aquele que regulamenta a concessão pelo franqueador, por prazo certo, de determi-

¹ ISS na Constituição e na Lei. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 210/213.

nados direitos e obrigações, recebendo do franqueado remuneração fixada contratualmente. Definição semelhante consta no *site* do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Inpi:

"Contratos que destinam-se à concessão de direitos que envolvam uso de marcas, prestação de serviços de assistência técnica, combinadamente ou não, com qualquer outra modalidade de transferência de tecnologia necessária à consecução de seu objetivo."²

No que se refere à remuneração recebida pelo franqueador e demais desembolsos pelo franqueado em face do contrato, a Lei nº 8.955/1994 estabelece determinadas regras, indicando informações que obrigatoriamente deverão constar do instrumento de oferta da franquia, quais sejam:

"Art. 3° (...)

VII - especificações quanto ao:

- a) total estimado do investimento inicial necessário à aquisição, implantação e entrada em operação da franquia;
- b) valor da taxa inicial de filiação ou taxa de franquia e de caução; e
- c) valor estimado das instalações, equipamentos e do estoque inicial e suas condições de pagamento;

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

- a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (*royalties*);
- b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;
- c) taxa de publicidade ou semelhante;
- d) seguro mínimo; e
- e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados."

Analisadas as principais características do contrato de franquia, passa-se à verificação da incidência ou não de ISS sobre as atividades inerentes a esse negócio jurídico, tendo em vista especialmente a evolução legislativa e jurisprudencial acerca do tema.

3. Tratamento Legal e Jurisprudencial Anteriores à Lei Complementar nº 116/2003

Como afirmado, a discussão acerca da incidência do ISS sobre as atividades de franquia não é nova e deve ser enfrentada com base em dois momentos distintos, tendo por divisor de águas o advento da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (LC nº 116/2003), que trouxe substancial alteração no trato legal da matéria.

Por outro lado, e justamente em face da evolução legislativa, dois enfoques devem ser dados: a adequação da exigência do ISS à legislação vigente e sua compatibilidade com as disposições constitucionais.

A LC nº 116/2003 revogou parcialmente o Decreto-lei nº 406/1968 (DL nº 406/1968), que até então traçava as normas gerais a serem observadas pelos Muni-

http://www.inpi.gov.br/menu-esquerdo/contrato/Perguntas%20Frequentes. Acesso em 29.5.2011.

cípios na regulamentação da exigência do ISS. A lista de serviços anexa ao DL nº 406/1968, indicativa dos serviços passíveis de tributação municipal, foi substituída pelo rol exaustivo que acompanha a LC nº 116/2003.

O item 48 daquela primeira lista fazia menção ao agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (*franchise*), ressalvando os casos nos quais a prestadora era instituição autorizada pelo Banco Central. Com base nesse item, as Municipalidades passaram a exigir o recolhimento de ISS perante as empresas franqueadoras, alegando ser a franquia atividade compatível com o conceito de serviço e tributável por se encontrar prevista na lista anexa à norma complementar do ISS.

Embora a definição dessa controvérsia também tenha se pautado na análise da natureza da atividade, que será abordada adiante, a interpretação do mencionado item 48 se mostrou preponderante no afastamento da pretensão dos Municípios. Afinal, o legislador fez menção aos serviços de agenciamento, corretagem e intermediação de contratos de franquia, e não às próprias atividades inerentes à franquia, razão pela qual os Municípios estariam extrapolando o DL nº 406/1968 ao exigir o recolhimento de ISS sobre a franquia propriamente dita.

Nesse sentido se consolidou a jurisprudência do STJ, como indicam os seguintes precedentes, proferidos na análise de questões verificadas na vigência do DL nº 406/1968:

"Tributário e Processual Civil - Contrato de Franquia - Incidência do ISS - Impossibilidade - Precedentes.

Esta Corte Superior de Justiça firmou entendimento no sentido de que não incide ISS sobre o contrato de franquia, por possuir delineamentos próprios que lhe conferem autonomia, não se confundindo com nenhum outro contrato previsto na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68. Precedentes.

Agravo regimental improvido." (AgRg no AgRg no REsp nº 591.921/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgado em 19.2.2009, *DJe* de 17.3.2009)

"Tributário e Processual Civil. Recurso Especial. Contratos de Franquia. Incidência do ISS. Impossibilidade.

- 1. 'Esta Corte Superior já assentou o entendimento de que não incide o ISS em contrato de franquia, visto não se tratar de simples prestação de serviço, ao revés, cuidase de contrato de natureza complexa, que não consta do rol das atividades especificadas pela Lei nº 8.955/94. Precedentes: (...).
- 2. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp nº 1.066.071/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, julgado em 7.8.2008, *DJe* de 20.8.2008)

Sendo assim, durante a vigência do DL nº 406/1968, não havia dúvidas acerca da ilegalidade da exigência de ISS sobre os valores inerentes aos contratos de franquia, haja vista a falta de inclusão da atividade na lista de serviços.

Mesmo sendo a questão suficientemente solucionada sob essa ótica da legalidade, o STJ não se furtou a analisar, já naquele momento, a natureza complexa do contrato de franquia e sua incompatibilidade com o conceito de serviços. A título de exemplo:

"Tributário. ISS. Franchising. Decreto-lei nº 406/68. Lei nº 8.955/94.

(...)

3. O 'franchising', em sua natureza jurídica, é 'contrato típico, misto, bilateral, de prestações recíprocas e sucessivas com o fim de se possibilitar a distribuição, industriali-

zação ou comercialização de produtos, mercadorias ou prestação de serviços, nos moldes e forma previstos em contrato de adesão'. (Adalberto Simão Filho, 'Franchising', São Paulo, 3ª ed., Atlas, 1998, págs. 36/42) (...)

- 5. 'A franquia é um contrato complexo nessa acepção. É inviável nela divisar a conjugação de uma pluralidade de contratos autônomos (senão em acepção que será adiante apontada), que se somam por justaposição. Não se trata da cumulação de contrato de cessão de marca com contrato de transferência de tecnologia e outros contratos, cada um com individualidade própria. Há um plexo de deveres impostos a ambas as partes, onde a transferência de tecnologia é indissociável da cessão do uso de marca e dos demais pactos. Esses deveres não são unilaterais, muito pelo contrário. Incumbe a ambas as partes a execução de inúmeras obrigações de fazer. Isso torna inviável a dissociação de obrigações de fazer, para fins de identificação de 'prestação de serviço'. É impossível, aliás, definir quem presta serviço a quem, no âmbito do contrato de franquia, tal como é inviável apontar remuneração correspondente à prática de um dever específico. (...) Por decorrência e relativamente ao conjunto de atividades desenvolvidas pelas partes, em cumprimento aos plexos de deveres de fazer e de não fazer, previstos no contrato de franquia, não se caracteriza prestação de serviços. Nem o franqueado presta serviços ao franqueador, nem vice-versa.' (Marçal Justen Filho, em artigo intitulado 'ISS e as atividades de 'Franchising", publicado na Revista de Direito Tributário, Ed. Malheiros, vol. 64, págs. 242/256)
- 6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstanciais, pelo que não caracteriza para o mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS. Por não ser serviço, não consta, de modo identificado, no rol das atividades especificadas pela Lei nº 8.955/94, para fins de tributação do ISS.
- 7. Recurso provido." (REsp nº 222.246/MG, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, julgado em 13.6.2000, *DJ* de 4.9.2000)

Como se percebe nessa ementa, o posicionamento adotado encontra largo respaldo na doutrina pátria, sendo que podemos acrescer à análise a seguinte lição sobre o *franchising*:

"Não se trata de mera prestação de serviços (fazer), uma vez que a participação na distribuição de bens (mercadorias e serviços) entre franqueador e franqueado envolve ampla atividade de transferência de tecnologia, imposição de condutas, cessão de direitos, obrigação de aquisição de quantidades mínimas etc., evidenciando objetivo participativo entre as partes."

De todo modo, a análise da constitucionalidade da referida cobrança não chegou a ser realizada pelo STF durante a vigência da lista de serviços anexa ao DL nº 406/1968, haja vista que a discussão acabava se restringindo à interpretação da legislação infraconstitucional e a eventual afronta à Constituição se verificaria de forma indireta/reflexa, o que não viabilizava a manifestação da Corte. Nesse sentido:

"Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Incidência de Imposto sobre Serviços - ISS sobre Contrato de Franquia. Lei Complementar n. 116/2003. Impossibilidade da Análise de Legislação Infraconstitucional. Ofensa Constitucional Indireta. Agravo Regimental ao qual se nega Provimento." (RE n° 571.256 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, julgado em 15.9.2009)

PAULSEN, Leandro; e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 317.

"Constitucional e Processual Civil. Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. ISS. Contrato de Franquia. Ofensa aos Artigos 93, IX; 154, II; e 156, III, da Constituição Federal. Inovação. Impossibilidade. 1. (...) 2. A questão relativa à ofensa aos artigos 154, II e 156, III da Constituição Federal não foi oportunamente suscitada nas razões do apelo extremo e, por isso, não pode ser conhecida nesta fase processual. 3. Agravo regimental improvido." (AI nº 714.139 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 6.4.2010)

Entretanto, o posicionamento dos dois Tribunais Superiores sofreu considerável alteração, acompanhando o novo tratamento legal concedido pela LC nº 116/2003.

4. Tratamento Legal e Jurisprudencial na Vigência da Lei Complementar nº 116/2003

A LC nº 116/2003 alterou a situação jurídica regulada pelo DL nº 406/1968, que, como visto, não fazia menção à atividade de franquia propriamente dita, mas apenas à intermediação ou corretagem de contratos dessa natureza.

A atual norma reguladora da estrutura do ISS, ao detalhar os "serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres" (item 17 da lista), arrola expressamente a atividade de franquia (subitem 17.08).

Ou seja, se antes do advento dessa nova listagem o STJ afastou a incidência do ISS sobre a franquia com base no argumento de que referida atividade não se encontrava prevista na lista de serviços constante da legislação de regência, não mais se apresenta pertinente e eficaz referido argumento.

A menção à franquia atualmente é expressa, sendo claro que o legislador buscou equiparar o contrato de franquia aos serviços de apoio técnico e comercial, certamente em face de algumas peculiaridades da relação verificada entre franqueador e franqueado (consultorias e treinamento, por exemplo).

Diante desse novo cenário, o STJ reformulou seu entendimento, passando a entender possível a incidência de ISS sobre os contratos de franquia, justamente em face da expressa autorização legal. Nesse sentido, seguem precedentes:

"Tributário e Processual Civil. ISS. LC nº 116/2003. Contrato de Franquia. Incidência Tributária. Previsão Expressa.

- 1. Com a edição da Lei Complementar nº 116/03, em vigor a partir de 01.01.2004, a operação de franquia passou a ser expressamente prevista no item 17.08 da lista de serviços anexa à norma, ficando, portanto, sujeita à incidência tributária. Precedentes: (...).
- 2. Agravo regimental provido." (AgRg no REsp nº 1.191.839/DF, Rel. Min. Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 14.4.2011, *DJe* de 27.4.2011)

"Processual Civil. Tributário. Agravo Regimental. ISSQN. Franquia. Fato Gerador posterior à Vigência da LC n. 116/03 (Item 17.08 do Anexo). Incidência. Prestação de Serviço. Conceito Pressuposto pela Constituição Federal de 1988. Competência do Supremo Tribunal Federal.

1. Na vigência da Lei Complementar n. 56/87, tinha-se verdadeira hipótese de não-incidência, já que os contratos de franquia, por terem causa e conteúdo próprios (Lei n. 8.955/94), não se confundiam com os contratos de prestação de serviços (esses sim figurantes do rol trazido por aquele diploma normativo, que deu nova redação ao ane-xo do Decreto-lei n. 406/68).

- 2. Com a edição da Lei Complementar n. 116/03 que entrou em vigor apenas em 1.1.2004 -, as franquias (*franchising*), de forma geral, foram expressamente incluídas na lista de serviços que tornam exigível o tributo (item 17.08 do anexo daquela lei complementar).
- 3. No caso concreto, o fato gerador ocorreu durante a vigência da Lei Complementar n. 116/03, sendo correta a posição adotada pelo Tribunal de origem no acórdão combatido que não afastou a incidência do ISS sobre serviço de franquia.
- 4. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que a discussão em torno do conceito de serviço para fins de incidência do ISS é de cunho eminentemente constitucional (art. 156, inciso III, da Constituição Federal), descabendo a esta Corte, por meio da via recursal eleita, tal apreciação, sob pena de usurpação da competência conferida, tão-somente, ao Supremo Tribunal Federal.
- 5. Agravo regimental não provido." (AgRg no REsp nº 1.151.492/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 17.2.2011, *DJe* de 10.3.2011)

Como se percebe do item final dessa segunda ementa, o STJ concluiu não ser competente para apreciar todos os argumentos relacionados à discussão em comento. Se antes do advento da LC nº 116/2003 o Tribunal simplesmente declarava a ilegalidade da exigência, atualmente se considerou impedido de definir a questão sob essa ótica.

O STJ reconheceu que a discussão passa a girar em torno da constitucionalidade do item 17.08 da atual lista de serviços, cabendo ao STF dirimir a controvérsia. Ou seja, o fato de o STJ ter firmado posição contrária aos contribuintes não resultou na improcedência definitiva da tese por eles sustentada, já que o assunto será definido pelo STF ao apreciar a compatibilidade da novel previsão legislativa com o texto constitucional.

Mas esse contexto levaria à dúvida se haveria ou não efetiva avaliação, já que o STF vinha considerando que a discussão do ISS sobre contratos de franquia era infraconstitucional. Entretanto, até por uma questão de coerência, o Tribunal alterou seu entendimento, reconhecendo não só o caráter constitucional da matéria, mas também a sua repercussão geral, o que foi verificado no Recurso Extraordinário nº 603.136:

"Recurso extraordinário. Tributário. ISS. Franquia. Fato gerador. Lei Complementar 116/2003. Repercussão geral reconhecida." (RE nº 603.136, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 2.9.2010)

Merece destaque o seguinte trecho da manifestação do Ministro Relator:

"Inicialmente, verifico que, nos termos da jurisprudência desta Corte, a incidência de ISS nos contratos de franquia não está embasada na Constituição Federal, mas, sim, na legislação infraconstitucional.

(...)

Entretanto, constato que a lista anexa da Lei Complementar n. 116, no item 10.04 [sic], prevê a incidência de ISS sobre contratos de franquia. Desse modo, o afastamento da incidência do ISS sobre referidos contratos pressupõe a declaração de inconstitucionalidade dessa previsão."

Os demais processos que tratam da matéria têm sido suspensos por decisões monocráticas que os vincula à decisão final a ser proferida no RE nº 603.1364.

A título de exemplo, cite-se: RE nº 597.625 AgR-ED, Min. Celso de Mello, 2.5.2011; AI nº 766.062, Min. Joaquim Barbosa, 25.4.2011.

Conclui-se, portanto, que o STF ainda não apreciou a matéria, o que fará de forma definitiva em decisão a ser proferida no mencionado processo. Por outro lado, confirma-se que a discussão acerca da possibilidade da exigência de ISS sobre contratos de franquia não mais gravita em torno de eventuais previsões legais sobre o tema, mas da constitucionalidade da exigência e dos dispositivos legais que a autorizam.

5. Indefinição dos Critérios a serem Adotados pelo STF no Julgamento da Incidência do ISS sobre Contratos de Franquia

A análise da constitucionalidade de qualquer exigência a título de ISS passa, necessariamente, pela delimitação da competência dos entes municipais para a instituição e a cobrança desse imposto, que reside no art. 156, III, da Constituição.

"Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar."

Como se percebe, a possibilidade de exigência de ISS recai apenas sobre aqueles serviços definidos em lei complementar. A primeira análise a ser feita diz respeito, portanto, à confirmação se a atividade que se pretende tributar consta da lista de serviços veiculada por lei complementar.

A LC nº 116/2003 cumpre, atualmente, o papel indicado no dispositivo constitucional, sendo que já se demonstrou constar expressamente a atividade de franquia da lista de serviços que complementa aquela lei.

Entretanto, a análise da constitucionalidade da cobrança não se esgota na verificação da presença da atividade que se pretende tributar na lista de serviços. Há que se constatar se referida atividade efetivamente configura a prestação de serviços, sob pena de extrapolação da competência tributária instituída pela Constituição. Não é possível ao legislador incluir na lista de serviços atividades diversas de serviços, sob pena de não estar presente o aspecto material da hipótese de incidência do ISS.

Em complemento ao raciocínio, segue relevante manifestação doutrinária:

"O critério material é dedutível do próprio dispositivo constitucional citado que, ao instituir a competência para cobrar imposto sobre serviços de qualquer natureza, deixa claro que o critério identificador da conduta humana da esfera do particular que ensejará o direito ao crédito tributário é o ato volitivo de prestar serviços, serviços estes de qualquer natureza, excetuadas algumas situações também explicitadas no texto constitucional. A legislação municipal também poderá reproduzir qual conduta ensejará a cobrança do ISS, nunca podendo ultrapassar o limite constitucional.

Tendo em vista ser o direito tributário um direito de superposição, há que se buscar o conceito de serviço na teoria das obrigações, a fim de diferenciar as obrigações de dar e de fazer, uma vez que somente estas últimas é que se subsumem ao conceito legal."⁵

E a necessária busca do conceito de serviço na teoria das obrigações acima mencionada se torna cogente diante da determinação contida no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), que apresenta a seguinte redação:

ANSELMO, Márcio Adriano. "Critério Material do ISS: Conteúdo Semântico da Expressão 'Definidos em Lei Complementar". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e BRITO, Edvaldo Pereira de (org.). Direito Tributário: Impostos Municipais. V. 5 (Coleção Doutrinas Essenciais). São Paulo; RT, 2011, pp. 411/412.

"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." Sobre o conteúdo desse dispositivo, Leandro Paulsen assim se manifesta⁶:

"O art. 110 tem como substrato o foro exclusivo das regras de competência na Constituição Federal. A outorga de competência não pode ser alargada mediante o manejo, pelo legislador infraconstitucional, dos institutos, conceitos e formas referidos no Texto Maior. A instituição dos tributos, pelos entes políticos, deve dar-se com adstrição às normas que outorgam a respectiva competência. Não é dado a União, Estados/DF e Municípios, pois, na instituição dos impostos previstos nos arts. 153, 155 e 156 da CF, alargar os institutos, conceitos e formas de direito privado neles utilizados, expressa ou implicitamente (...). A inobservância do art. 110 do CTN apenas evidencia a violação à Constituição."

Dessa forma, o legislador se encontra limitado ao efetivo conceito de serviços quando da definição das atividades que apontará como suscetíveis de tributação pelo ISS. Recorremos ao seguinte precedente do STJ para melhor indicação do que deve ser entendido por prestação de serviços em nosso ordenamento jurídico:

"Tributário. ISSQN. 'Industrialização por Encomenda'. Lei Complementar 116/2003. Lista de Serviços Anexa. Prestação de Serviço (Obrigação de fazer). Atividade Fim da Empresa Prestadora. Incidência.

- 1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos Municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.
- 3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna *eclipsa ad substantia obligatio* in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.
- 4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma 'obrigação de fazer' (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).
- 5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim.

(...)

14. Recurso especial provido." (REsp nº 888.852/ES, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 4.11.2008, *DJe* de 1°.12.2008)

Parece não haver dúvidas de 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". Ainda que sejam inerentes à franquia determinados esforços humanos, tais como a prestação de consultorias eventuais e a concessão de treinamentos, esses não são os objetivos principais visados pelas partes. A utilização da marca e *know how* do franqueador pelo franqueado se sobressaem sobre aquelas atividades.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e Esmafe, 2010, p. 883.

Tanto que a primeira característica constante do conceito legal do contrato de franquia é apresentada da seguinte forma "é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente" (art. 2º da Lei nº 8.955/1994).

A complexidade do contrato de *franchising* é inconteste, não sendo possível ao legislador se ater a certas atividades a ele inerentes (de importância muitas vezes secundária) para justificar a incidência do ISS, sob pena de desconfiguração do conceito de serviço e da própria natureza da franquia.

Afinal, na maior parte dos casos, seria possível ao franqueado, caso não existissem limitações contratuais, valer-se de consultorias terceirizadas, o mesmo se verificando em relação ao treinamento de seu pessoal. Mas não teria como obter junto a terceiros a autorização de uso da marca do franqueador, confirmando ser esse o núcleo principal do contrato de franquia.

Como mencionado, o STJ tem reputado válida a exigência do ISS sobre os *royalties* decorrentes da franquia, evitando analisar a compatibilidade do item 17.08 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003 com a Constituição, por se tratar de atividade afeta ao STF. Entretanto, merece destaque o seguinte julgado, no qual não se furtou à análise mais detalhada sobre a exigência de ISS sobre contratos de franquia em face do advento da LC nº 116/2003, embora se tenha reforçado que a matéria é de índole constitucional:

- "(...) Tributário. 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 para infirmar a Própria Competência Tributária Constitucional. Incompetência do Superior Tribunal de Justiça. Não Conhecimento do Recurso Especial.
- 1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna *eclipsa ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.
- 2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.
- 3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116.121/SP).
- 4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, *verbis:* 'Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (...)'
- 5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, *a fortiori*, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.
- 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 *dare*, 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.

(...)

- 10. Destarte, a franquia não era listada como serviço pelo legislador complementar, mas, sim, as atividades de corretagem, agenciamento e intermediação que a tivessem por objeto, panorama que restou modificado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que revogou os artigos 8°, 10, 11 e 12, do Decreto-Lei 406/68, bem como a Lei Complementar 56/87, entre outros dispositivos legais.
- 11. Os Itens 10 e 17, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, elencam, como serviços tributáveis pelo ISS, o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de *leasing*, de *franchising* e de *factoring* (subitem 10.04), bem como a franquia (subitem 17.08).
- 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 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, 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.

(...)

17. Os fundamentos de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido, impõem timbrar seu núcleo constitucional para, na forma da jurisprudência cediça na Corte, não conhecer do recurso especial (Precedentes do STJ: (...)).

(...)

20. Recurso especial parcialmente conhecido (violação do artigo 535 do CPC), e nessa parte desprovido." (REsp nº 1.044.239/MG, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, julgado em 6.11.2008, *DJe* de 1°.12.2008)

O mesmo entendimento foi reafirmado, por exemplo, no AgRG no REsp nº 953.840, sendo importante frisar que o relator de ambos os casos, Ministro Luiz Fux, ocupa atualmente uma das cadeiras do STF, não havendo motivos para supor que irá modificar seu entendimento quando do julgamento do RE nº 603.136. Pelo contrário, considerando o grau de detalhamento e fundamentação dos votos que proferiu nesses julgados, é de se esperar que defenda com afinco seu posicionamento.

Vale lembrar que o STF já enfrentou questão semelhante, oportunidade em que se constatou preocupação de nossa Corte Constitucional com o alargamento do conceito de prestação de serviços:

"Tributo - Figurino Constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre Serviços - Contrato de Locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. 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 - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (RE nº 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11.10.2000)

Do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio, merece destaque:

"Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observam-se os institutos em vigor tal como se contêm na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêmnos do Código Civil e, aí, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito: 'art. 110'.

(...)

O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita. Relembre-se as noções dos referidos contratos, de que cuidam os artigos 1.188 e 1.126 do Código Civil:

(...)

Em síntese, 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 em comento. Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários."

Considerando que o Ministro Celso de Mello também continua a integrar o STF, merece atenção trecho do voto por ele proferido no mesmo julgado:

"Tenho para mim, (...) que a qualificação da 'locação de bens móveis', 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, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

(...)

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribuiu competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos nas competências das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante a incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços.

(...)

A decisão emanada do Tribunal local - que considerou juridicamente qualificável, como serviço, a locação de bens móveis, tal como relacionada nos itens constantes das Listas de Serviços referidas anteriormente - não pode subsistir, eis que, mais do que desrespeitar o que prescreve o art. 110 do Código Tributário Nacional, transgrediu a Lei Fundamental, que, em matéria tributária, instituiu clara e rígida repartição constitucional de competências impositivas."

Esse entendimento foi recentemente reiterado em processo com reconhecimento de repercussão geral, que recebeu a seguinte ementa:

"Tributário. Imposto sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para *video games* e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal." (RE nº 626.706, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 8.9.2010)

Nesse caso, cujo relator é o mesmo do RE nº 603.136 (Ministro Gilmar Mendes), o recurso fora interposto pelo Município de São Paulo, defendendo a constitucionalidade de sua lei municipal que incluía a locação de bens móveis dentre as atividades alcançadas pelo ISS. Alegava que a Constituição, ao utilizar a expressão "serviços de qualquer natureza" (art. 156, III), permitia uma amplitude maior ao conceito jurídico de serviços, englobando operações de locação de bens móveis.

Referido argumento não foi acolhido pelo STF, que acabou editando a Súmula Vinculante nº 31: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS - sobre operações de locação de bens móveis."

Merece destaque, ainda, o fato de que o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo declarou a inconstitucionalidade, em 19 de maio de 2010, da lei do Município de São Paulo que incluía a atividade de franquia na lista dos serviços tributáveis pelo ISS:

"Incidente de Inconstitucionalidade. ISS. Franquia. Item 17.08 da lista de atividades sob hipótese de incidência, da Lei Complementar nº 116/03. Item 17.07, da lei nº 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." (Arguição de Inconstitucionalidade nº 994.06.045400-3, Rel. Des. José Roberto Bedran)

Trata-se de entendimento também sufragado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, como indica o seguinte julgado, no qual se faz interessante equiparação entre a franquia e a atividade de locação:

"Direito Tributário. EBCT ou ECT. 'Franquia Empresarial': Equivale à Locação de Marca, não Podendo ser Tributada pelo ISS. Franquia da Marca 'Correios', com Correlata Prestação de Serviços de Representação Comercial (Agenciamento), mediante Pagamento de Comissão: Incidência do ISS sobre o Valor da Comissão Recebida. (...) 1. É inconstitucional a tributação, pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), prevista no subitem 17.08 ('franquia' ou 'franchising') da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar federal nº 116/03, da remuneração paga pela cessão dos direitos de uso de determinada marca ou patente disciplinada via Lei nº 8.995/94, por se tratar de legítima 'locação' (cessão de uso mediante contraprestação), enquanto não padece de qualquer inconstitucionalidade a tributação, pelo mesmo imposto, dos serviços decorrentes dos contratos de franquia, como os de 'representação de qualquer natureza, inclusive comercial', disciplinados via Lei nº 4.886/65, e os de 'coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas, courrier e congêneres', serviços esses previstos, respectivamente, nos subitens 26.01 e 10.09 da referida Lista de Serviços. 2. (...) Decisão: Recurso parcialmente provido. Unânime." (Apelação Cível nº 70029600137, 2ª Câmara Cível, Rel. Roque Joaquim Volkweiss, julgado em 6.5.2009) Voltando ao STF, cumpre-nos demonstrar que na análise de outra discussão acer-

Voltando ao STF, cumpre-nos demonstrar que na analise de outra discussão acerca da incidência ou não do ISS sobre determinada atividade acabou prevalecendo

critério de interpretação da materialidade do ISS divergente daquele anteriormente definido no caso da locação de bens móveis, o que gera dúvidas acerca dos parâmetros que serão adotados no julgamento do RE nº 603.136.

De fato, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 547.245 e 592.905 foi analisada e confirmada a incidência de ISS sobre a atividade de arrendamento mercantil financeiro, que também sempre fora tratada pela doutrina como um negócio jurídico complexo, marcado por uma pluralidade de relações (e esse caráter não foi negado pelo STF).

O relator, o então Ministro Eros Grau, ressaltou que nessa modalidade de contrato prepondera o caráter de financiamento, sendo que a arrendadora atuaria como verdadeira intermediária entre o fornecedor e o arrendatário.

Ao afirmar que financiamento configura serviço, o STF acaba por relativizar a correlação entre obrigação de fazer e o esforço humano, que tradicionalmente caracteriza o serviço, introduzindo um aspecto econômico a esse conceito. Tanto que o relator assim fez constar:

"Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que a afirmação como tal faz tábula rasa da expressão 'de qualquer natureza', afirmada no texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.

A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (*leasing* financeiro), contrato autônomo que não é contrato misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do *leasing* financeiro e do *lease-back*."

Do voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, destaca-se:

"Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado a obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los). Idéias como a divisão das obrigações em 'dar' e 'fazer' desafiam a caracterização de operações nas quais a distinção dos meios de formatação do negócio jurídico cede espaço às funções econômica e social das operações e à postura dos sujeitos envolvidos (e.g., software as service, distribuição de conteúdo de entretenimento por novas tecnologias)."

No que se refere à conceituação de serviços, o Ministro Joaquim Barbosa, após destacar sua inexistência efetiva no ordenamento infraconstitucional, conclui: "Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele."

E apresenta a seguinte crítica ao art. 110 do CTN:

"A invocação do art. 110 do Código Tributário Nacional também não impressiona. A disposição carece de densidade normativa própria, pois é redundante a legislação infraconstitucional prescrever que conceitos utilizados pela Constituição não podem ser violados por legislação também infraconstitucional."

Como se vê, existem pontos de divergência entre o posicionamento adotado nesse julgado e naquele analisado acerca da inconstitucionalidade da incidência de ISS na locação de bens móveis, sendo que o Ministro Marco Aurélio invocou tal precedente ao abrir isolada divergência no julgamento do ISS sobre arrendamento mercantil.

De todo modo, parece-nos que determinada característica do contrato de arrendamento mercantil, ressaltada no julgamento dos RREE nºs 547.245 e 592.905, não se encontra presente no contrato de franquia. Trata-se da atuação como intermediadora da empresa de *leasing*, sobre o qual assim se manifestou conclusivamente o Ministro Joaquim Barbosa:

"A arrendadora atua como intermediária na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes, ao adquirir o bem do fornecedor a pedido da arrendátaria. O núcleo essencial da atividade de arrendamento não se reduz, portanto, a captar, intermediar ou aplicar recursos financeiros próprios ou de terceiros. Não há, pura e simplesmente, a concessão de crédito para aqueles interessados no aluguel ou na aquisição de bens. A empresa arrendadora vai ao mercado e adquire o bem para transferir sua posse ao arrendatário. Não há predominância dos aspectos de financiamento ou aluguel reciprocamente considerados."

Vale lembrar que a intermediação é tradicionalmente considerada como prestação de serviço, tanto que o item 48 da lista de serviços anexa ao DL nº 406/1968 e o item 10.04 da lista da LC nº 116/2003 fazem menção à intermediação de contratos de franquia, não sendo observada controvérsia em relação a essa atividade efetiva (intermediação).

Consideramos, com o respaldo de toda a análise feita acima, equivocado o entendimento de que o contrato de franquia esteja centrado em alguma obrigação de fazer que possa ser configurada como serviço. A cessão de marca e direitos é a característica mais relevante em contrato dessa natureza, aproximando-se muito mais da locação de bens (RE nº 116.121 e Súmula Vinculante nº 31) do que da intermediação (RE nº 547.245).

Entretanto, a complexidade do contrato de franquia e as múltiplas atividades que dele decorrem podem levar o STF a conceder maior enfoque àquelas que configuram efetivo esforço humano, como considerado por Eros Grau ao sustentar a incidência do ISS sobre o *leasing*, *in verbis*:

"O chamado *leasing* financeiro - valho-me ainda de observação do Ministro Ilmar Galvão - configura atividade que não se exerce senão mediante prestação de considerável parcela de serviços diversificados, a cargo, não apenas dos dirigentes, mas também dos prepostos, auxiliares e empregados da arrendadora, serviços esses insuscetíveis de ser absorvidos pela subjacente operação de locação de bens, a qual de sua vez, obviamente, não gera obrigação de dar, mas ao revés, de pôr a coisa à disposição do locatário e de garantir a este o seu uso pacífico, deveres que mais se assimilam a prestação de serviço do que a circulação de mercadoria ou outra qualquer operação tributável."

Raciocínio semelhante foi desenvolvido pelo Ministro Cezar Peluso na mesma oportunidade:

"O mundo moderno é extremamente mais complexo para poder ser explicado à luz da economia do mundo romano ou à luz dos institutos que ali os regiam essas. O contrato é complexo, envolve uma série de atos que pode, de algum modo, ser reduzida à

produção individualizada de uma só atividade. E isso, evidentemente, só pode corresponder, hoje, ao sentido de prestação de serviços, e não ao de doação ou de outra coisa similar (...)."

Contudo, sem querer menosprezar a posição exteriorizada pelos ministros no referido julgamento, em matéria tributária é muito perigosa a busca da relativização de conceitos utilizados pela Constituição para definir a competência tributária, de forma a se buscar uma suposta adequação do texto constitucional à complexidade do mundo moderno. As formas jurídicas utilizadas ou definidas no texto constitucional em matéria tributária se constituem em determinações para os operadores do sistema e em garantias, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes, de quais fatos ou situações que são ou não abarcadas pela incidência tributária. Em última instância, essa forma mais relativizadora de interpretação, que busca pinçar elementos considerados mais relevantes em uma relação complexa, que não se adequa plenamente ao fato tributável, pode implicar na tributação por analogia, vedado pela rigidez constitucional e pelo parágrafo 1º do art. 108 do CTN.

Conforme muito bem ponderado por Hugo de Brito Machado, ao analisar a decisão do STF sobre o arrendamento mercantil, a constatação de que determinado fato ou situação estaria livre de tributação (principalmente quando se pensa na tributação sobre operações/serviços, ICMS/IPI e ISS/IOF) não pode ser um elemento de interpretação da norma constitucional de competência ou da regra de incidência tributária. A existência de situações não abarcadas pelos citados tributos não é contrária à lógica do nosso sistema tributário, o que é confirmado pela própria existência de competência tributária residual.

Citem-se as ponderações do ilustre doutrinador⁷:

"Um dos argumentos utilizados para fundamentar a decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, que afirmou ser o *leasing* um serviço sujeito à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza foi o de que uma atividade lucrativa como arrendamento mercantil não pode permanecer incólume a qualquer tributo.

Ocorre que se não existe fato economicamente significativo ainda não alcançado por um tributo, não teria sentido a denominada competência residual. E como a Constituição atribui à União competência para instituir impostos que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos que estão nela discriminados, é porque pode, sim, existir fato economicamente relevante que ainda está incólume aos impostos existentes. É porque existe resíduo, existe sobra, existe algo não compreendido nas situações descritas nas regras que atribuem competência impositiva. A finalidade da competência impositiva residual, atribuída pela vigente Constituição em seu art. 154, inciso I, à União, é precisamente a instituição de impostos sobre fatos que, como o *leasing*, não cabem nos modelos já desenhados nos dispositivos constitucionais que atribuem competência impositiva específica à própria União (art. 153), aos Estados (art. 155) e aos Municípios (art. 156)."

A análise da incidência ou não do ISS sobre o contrato de franquia, por necessariamente passar pela natureza complexa do contrato de franquia, normalmente apontada pela doutrina para indicar essa impossibilidade, irá levar novamente o STF

MACHADO, Hugo de Brito. "O ISS e o Arrendamento Mercantil". Revista de Dialética de Direito Tributário nº 185. São Paulo: Dialética, 2011, p. 75.

a decidir ou não pela interpretação que busque identificar elementos relevantes ou preponderantes, para enquadramento na competência constitucional da tributação dos serviços.

Nesse contexto, é possível se afirmar que a questão permanece em aberto perante o STF, não sendo possível certificar o posicionamento a ser adotado no julgamento do RE nº 603.136. Demonstração inequívoca dessa conclusão consta desse recente julgado, decorrente do pedido de aplicação automática da Súmula Vinculante nº 31 a caso que versava sobre contrato de cessão de direito de uso da marca:

"Agravo regimental em reclamação. 2. Paradigma proferido pela 2ª Turma em processo subjetivo. 3. Inexistência de estrita adequação entre o acórdão-paradigma e o ato reclamado. Precedentes. 4. ISS. Incidência sobre contratos de cessão de direito de uso da marca. Possibilidade. Lei Complementar 116/2003. Item 3.02 do Anexo. 5. Agravo regimental ao qual se nega provimento." (Rcl nº 8.623 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, julgado em 22.2.2011)

Embora a discussão travada nesse processo tenha sido voltada mais à questão processual das hipóteses de cabimento da reclamação, não se pode desconsiderar o seguinte posicionamento adotado pelo Ministro Gilmar Mendes, único a proferir voto:

"Por fim, ressalte-se que há alterações significativas no contexto legal e prático acerca da exigência de ISS, sobretudo após a edição da Lei Complementar 116/2003, que adotou nova disciplina sobre o mencionado tributo, prevendo a cessão de direito de uso de marcas e sinais na lista de serviços tributados, no item 3.02 do Anexo.

Essas circunstâncias afastam a incidência da Súmula Vinculante 31 sobre o caso, uma vez que a cessão do direito de uso de marca não pode ser considerada locação de bem móvel, mas serviço autônomo especificamente previsto na Lei Complementar nº 116/2003."

Nesse ponto, importante lembrar que, além da franquia, a lista de serviços anexa à LC nº 116/2003 incluiu no rol de atividades sujeitas à tributação pelo ISS a "cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda" (item 3.02). Como a cessão de direito de uso da marca é o principal elemento do contrato de franquia, não há dúvidas que a análise da constitucionalidade desse item se encontra diretamente relacionada à do item 17.08 da lista de serviços em vigor.

Pertinente, portanto, a decisão monocrática proferida pelo Ministro Dias Toffoli ao rejeitar embargos de declaração interpostos pelo Município do Rio de Janeiro contra decisão de sua lavra e que determinara a suspensão de processo no qual se discutia a incidência de ISS sobre a cessão de marca enquanto não fosse dirimida pelo STF a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis (aplicação do art. 543-B do Código de Processo Civil).

Embora essa decisão também esteja mais centrada em questão processual, relevante se mostra o seguinte entendimento apresentado pelo Ministro Relator ao sustentar a decisão que vinculou as duas discussões (ISS sobre locação de bens móveis e sobre cessão de marca):

"Por outro lado, anote-se que não resta descaracterizada a similitude do tema versado em ambos os feitos e referente à discussão acerca da incidência do ISS sobre bens móveis, uma vez que o acórdão recorrido manteve a sentença de primeiro grau, que entendera que a atividade desenvolvida pela recorrente - contrato para uso e utiliza-

ção de marcas envolvendo cessão parcial de direitos de autor - enquadra-se na categoria de contrato de locação de coisa móvel, tal como previsto na Lei Complementar que lista os serviços tributáveis pelo ISS." (RE nº 463.532 ED, julgado em 14.9.2010)

Referida semelhança decorre, principalmente, dos arts. 5° e 3° das Leis n° 9.279/1996 e 9.610/1998, respectivamente, que classificam expressamente como bens móveis os direitos autorais e os de propriedade industrial, além do art. 83, III, do Código Civil, que reputa como móveis para os efeitos legais os direitos pessoais de caráter patrimonial.

Ou seja, se a cessão de direito de uso da marca pode ser tida por espécie do gênero locação de bens móveis e essa cessão se apresenta como a característica principal da franquia, reforça-se a argumentação de que essa última atividade se adequa muito mais ao entendimento firmado pelo STF na Súmula Vinculante nº 31 (locação de bens móveis) do que no RE nº 547.245 (leasing), afastando-se a incidência do ISS pretendida pela LC nº 116/2003.

Por fim, outro enfoque relevante a ser dado à discussão diz respeito ao reiterado entendimento do STJ no sentido de que o contrato de franquia não consubstancia qualquer relação de consumo entre franqueador e franqueado, o que decorre da constatação de que as partes dessa relação não podem ser equiparadas a fornecedor e consumidor (arts. 2° e 3° da Lei n° 8.078/1990), justamente pelo fato de não se tratar de operação envolvendo comercialização de produtos ou prestação de serviços a um destinatário final. Nesse sentido são os seguintes precedentes:

"Contrato de fiança. Relação entre o franqueador e franqueado. Lei nº 8.955/94. Código de Defesa do Consumidor. Fiança. Exoneração.

1. A relação entre o franqueador e o franqueado não está subordinada ao Código de Defesa do Consumidor.

(...)

3. Recurso especial não conhecido." (REsp nº 687.322/RJ, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, 3ª Turma, julgado em 21.9.2006, *DJ* de 9.10.2006, p. 287)

"Civil e Processual. Contrato de Franquia. Ação de Rescisão Cumulada com Pedido Indenizatório. Foro de Eleição. Competência. Validade da Cláusula. Código de Defesa do Consumidor. Inaplicabilidade à Espécie. (...)

I. O contrato de franquia, por sua natureza, não está sujeito ao âmbito de incidência da Lei n. 8.078/1990, eis que o franqueado não é consumidor de produtos ou serviços da franqueadora, mas aquele que os comercializa junto a terceiros, estes sim, os destinatários finais.

(...)

VI. Recurso especial conhecido pela divergência, mas desprovido." (REsp nº 632.958/AL, Rel. Min. Aldir Passarinho Júnior, 4ª Turma, julgado em 4.3.2010, *DJe* de 29.3.2010) Dos votos proferidos, merecem destaque os seguintes e respectivos trechos:

"Primeiro, não me parece que o franqueado tenha condições técnicas de se enquadrar como destinatário final, nos termos do art. 2º do Código de Defesa do Consumidor. Adotado o conceito de destinatário final como aquele que retira o bem do mercado, encerrando o circuito produtivo, englobado ainda aquele que o utiliza para seu trabalho profissional, no contexto de uma interpretação dita 'finalista extensiva', não se pode afirmar que o franqueado seja o destinatário final da franquia. É que, realmente, o objeto do contrato é exatamente a passagem da franquia do titular para o mercado de

consumo, utilizando a rede de franqueados, que, de fato, são substitutos daquele junto ao mercado, sob quaisquer das suas modalidades. Poder-se-ia cogitar de separar no contrato de franquia algumas modalidades obrigacionais que dariam azo a que se introduzisse a figura do consumidor à luz do art. 2º do Código de Defesa do Consumidor, como, por exemplo, no caso da franquia de serviços de assistência técnica do franqueador ao franqueado. Mas não creio que se possa chegar a tanto pela natureza do próprio contrato de franquia, que põe o uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição e de tecnologia ao alcance do franqueado com vistas ao mercado consumidor, embora deva ser considerado que embaixo outros contratos possam existir como o de locação de imóvel e de cessão de direitos. No contrato de franquia, dá-se uma transferência do direito de uso do sistema inerente à franquia conforme o tipo de franquia, sendo o franqueado claramente um elo na cadeia de consumo entre o franqueador e o consumidor. A relação entre eles não é de consumo. (...)"

"Não fora isso, também não se pode ter como consumidor o franqueado, eis que sua situação, como acertadamente descrita no aresto fustigado, bem difere da conceituação contida nos arts. 2º e 3º do CDC, de modo algum enquadrando-se como destinatário final ou, mesmo, tendo-se a franquia, em si, como espécie de produto ou serviço. (...)

O contrato de franquia é, pois, essencialmente, figura de comércio, celebrado por comerciantes para fornecimento de produtos e serviços para terceiros, estes, sim, os destinatários finais.

E, em não sendo os franqueados autores destinatários finais, as disposições da lei consumerista não lhes pode ser aplicada."

Dessa forma, além dos argumentos normalmente invocados pela doutrina para afastar a incidência do ISS sobre o contrato de franquia, reforça a tese a constatação de que a legislação civil equipara os direitos de propriedade industrial e autorais a bens móveis, passíveis de locação e cessão, bem como o entendimento jurisprudencial que afasta a aplicação do Código de Defesa do Consumidor aos contratos de franquia, justamente pelo fato de o franqueado não poder ser considerado como aquele que "adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final" (art. 2º do CDC).

E como o presente texto buscou demonstrar, sem maiores pretensões, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.136 levará o Pleno do STF a novamente analisar se determinada relação jurídica, não identificável de plano ao conceito tradicional de fazer (obrigação de fazer), está abrangida pela incidência do ISS. E para tanto, os Ministros deverão se manifestar sobre qual o critério jurídico-constitucional de interpretação do âmbito de incidência do ISS, permitindo se avaliar com mais substrato qual a efetiva repercussão do julgamento do *leading case* sobre a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.



Alexandre Macedo Tavares é Advogado, Parecerista e Consultor Tributário nos Estados de Santa Catarina e São Paulo. Mestre em Ciência Jurídica pelo CPCJ/Univali e Professor de Direito Tributário da Universidade do Vale do Itajaí/Univali, da Escola do Ministério Público do Estado de Santa Catarina e dos Cursos de Especialização em Direito Tributário e em Contabilidade Tributária da Fundação Universidade Regional de Blumenau (Furb). de Gestão Fiscal e Planejamento Tributário da Uneri e de Processo Judicial Tributário do Instituto Catarinense de Pós-graduação (ICPG).

A (In)compensabilidade Tributária de Débitos Próprios com Créditos Pertencentes a Empresas Integrantes de Grupo Econômico

Alexandre Macedo Tavares

1. Introito

Etimologicamente o vocábulo *compensação* é derivado do substantivo latino *compensatio, onis*, significando compensação, balança, remuneração, que se origina do verbo latino *compensare*, isto é, compensar, remunerar, colocar em balança, contrabalançar, que, por seu turno, advém de *compendere*, ou seja, pesar com, pesar juntamente.¹

Como se vê, a etimologia do vocábulo compensação encontra-se atrelada à figura de uma balança, como se abstratamente houvesse dois pratos onde se devesse pesar e contrapesar o crédito e o subsequente débito de uma pessoa para com outra.

A compensação, como instituto típico do Direito, encontra-se expressamente prevista no Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), nos seguintes termos:

"Art. 368 - Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

Art. 369 - A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis."

O Código Comercial Brasileiro também consagra a sistemática da compensação de obrigações líquidas e certas, *ex vi* do seu art. 439, *in verbis:*

"Art. 439 - Se um comerciante é obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos, e o credor é obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, sendo as dívidas ambas igualmente líquidas e certas, ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor que for pelo outro demandado tem direito para exigir que se faça compensação ou encontro de uma dívida com a outra, em tanto quanto ambas concorrerem."

Do simples cotejo do texto em comento com aquele inserto no art. 368 do Código Civil, resta claro que o Código

DINIZ, María Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 250.