



CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS *ROYALTIES* PAGOS PELO FRANQUEADO AO FRANQUEADOR

*Iago de Sousa Reis*¹

*Victor Frank Corso Semple*²

RESUMO

O artigo analisa a constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviço nos *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador. Utilizou-se como metodologia a revisão de literatura. O objetivo do trabalho é orientar a discussão para além da inclusão do contrato de franquia (*franchising*) na Lei Complementar nº 116/2003. Dessa forma, a primeira parte apresenta o conceito da espécie contratual e a legislação vigente no país. Posteriormente, a segunda discute a constitucionalidade da referida incidência tributária. Assim, o texto conclui-se sintetizando as ideias e apresentando possíveis aprimoramentos à legislação acerca do sistema de franquias no Brasil.

Palavras-chave: Constitucionalidade. Imposto Sobre Serviço. Franchising. Contrato de franquia.

¹ Graduando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Pesquisador e bolsista pelo CNPq e pelo Centro de Pesquisa em Direito Constitucional Comparado (CPDCC/UnB). Membro da Clínica EIXOS – Judiciário e Cidadania (UnB).

² Graduando em Direito pela Universidade de Brasília (UnB). Pesquisador do Centro de Pesquisa em Direito Constitucional Comparado (CPDCC/UnB). Membro do grupo de pesquisa em Poder Constituinte do Povo (FD/UnB). Estagiário no Supremo Tribunal Federal.

1 INTRODUÇÃO

O juízo de constitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviço – ISS sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador é um tema ainda pouco explorado academicamente pela doutrina. Por outro lado, criou-se no país uma série de precedentes que abordaram a matéria. No presente momento, o debate encontra-se para solução na instância extraordinária no Supremo Tribunal Federal.

A discussão encontra-se pendente de análise em recurso extraordinário com repercussão geral já reconhecida. Dada a importância desse tema, o presente artigo irá elaborar um estudo sobre o juízo de constitucionalidade da incidência do ISS sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador. Para tanto, serão abordados os aspectos introdutórios e históricos do sistema de franquias no Brasil e no mundo. Será analisada a Lei nº 8.955/1994 (Lei de Franquia). Será feita uma construção histórica do posicionamento do Supremo Tribunal Federal – STF ao longo das últimas décadas. Será investigada a definição do que seja serviço, para verificar se preenche os requisitos do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza. Serão fixados os aspectos principais da formação da relação jurídica envolvendo franqueado e franqueador. Por fim, serão sugeridos possíveis aprimoramentos à Lei nº 8.955/1994.

No que diz respeito à metodologia, foram desenvolvidas pesquisas bibliográficas, cujo objetivo foi fazer um mapeamento de produções acadêmicas que discutiram esse tema anteriormente. Além disso, fez-se um estudo documental a fim de melhor compreender a Lei nº 8.955/1994, bem como as posições adotadas pelo Supremo Tribunal Federal ao longo das últimas décadas. Quanto à abordagem do problema, trabalhou-se com uma pesquisa qualitativa.

A pergunta-chave que proporcionou a elaboração da presente investigação científica foi: “é constitucional a incidência do ISS sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador nos contratos de franquia?”. O objetivo é apresentar os resultados das investigações acerca do juízo de constitucionalidade do ISS sobre os referidos pagamentos efetuados entre os consulentes.

Em relação ao método de pesquisa, realizaram-se buscas na Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD) e em outras bases de dados jurídicas. Diversos foram os livros doutrinários utilizados no presente artigo, sobretudo de Direito Empresarial, Direito Tributário e Direito Financeiro.

2 ASPECTOS HISTÓRICOS E INTRODUTÓRIOS SOBRE O CONTRATO DE FRANQUIA NO BRASIL E NO MUNDO

Franchising é um contrato de franquia destinado à organização de empresas. O mesmo é a conjunção de outros dois, quais sejam a licença de uso de marca e a prestação de serviços de organização de empresa (COELHO, 2017, p. 104).

O termo *franchising* deriva da palavra francesa *franch*, do qual decorrem os vocábulos *franchisage* e *francher*. *Francher*, por sua vez, significa outorga de privilégios (CRETELLA NETO, 2003, p. 46).

Há bastante divergência sobre o surgimento dos contratos de franquia. Entretanto, as primeiras notícias acerca da formação de tais acordos são da década de 1860, logo após o término da Guerra de Secessão Americana (1861-1865). A sua primeira aparição ocorreu nos Estados Unidos, sendo atribuída a uma empresa chamada Singer Sewing Machine Company (BARROSO, 2002, p. 16). Essa companhia queria expandir seus negócios, porém sem a necessidade de criar novas filiais. Para isso, fez acordos com pequenos comerciantes, concedendo-lhes o uso de sua marca e tecnologia e transferindo, para estes, os riscos desse novo sistema.

Outra grande companhia que fez uso do sistema de franquias, ainda no século XIX, foi a General Motors. A referida sociedade, em 1898, começou a expandir seu grupo econômico por meio de franquias, estabelecendo técnicas padronizadas de distribuição de produtos.

Hoje em dia, duas grandes empresas são as expoentes e maiores nomes no ramo do sistema de franquias: Coca-Cola e McDonald's. Inclusive, muitos consideram erroneamente a rede de *fast-food* McDonald's como sendo a difusora do mencionado sistema, talvez pelo fato de ter sido essa companhia o maior exemplo e usuária de franquias nas últimas décadas.

No Brasil, também há dúvidas sobre o início e o primeiro contrato de franquia celebrado. Contudo, a maioria da doutrina considera a fabricante de calçados Stella como sendo a primeira franquia nacional (BARROSO, 2002, p. 20). Arthur de Almeida Sampaio, primeiro franqueador da Stella, é considerado o expoente desse sistema no país.

A principal característica de um sistema de franquias é a prestação de serviços de organização empresarial. Isto é, significa, na prática, que o franqueado terá acesso a um conjunto de informações e conhecimentos que proporcionarão a redução dos riscos

empresariais na criação de um estabelecimento franqueado (COMPARATO, 1978, p. 377). Fábio Ulhoa Coelho assim classifica um sistema de *franchising* (2006, p. 440):

Normalmente, o franqueado dispõe de recursos e defesa constituir uma empresa comercial ou de prestação de serviços. Contudo, não tem os conhecimentos técnicos e de administração e economia geralmente necessários ao sucesso do empreendimento nem os pretende ter. Do outro lado, há o franqueador, titular de uma marca já conhecida dos consumidores, que deseja ampliar a oferta de seu produto ou serviço, mas sem as despesas e riscos inerentes à implantação de filiais.

O contrato de franquia possui como sujeitos de sua relação o franqueador e o franqueado, sem que, contudo, haja uma relação de subordinação entre eles (MARTINS, 1997, p. 486). Há uma autonomia relativa entre os consulentes que diz respeito somente às obrigações pactuadas, sem que um responda pelos atos praticados exclusivamente pelo outro.

O franqueador deve ser necessariamente uma pessoa jurídica, titular da marca, serviço ou outro bem objeto do contrato de franquia. Um franqueado, por outro lado, não precisa ser necessariamente pessoa jurídica, podendo ser pessoa natural. Esta é a parte comprometida a distribuir o objeto do contrato.

O objeto do acordo de franquia pode ser variável, dada a complexidade desse vínculo jurídico, podendo ser, por exemplo, marca, produtos ou serviços (SILVA, 2009, p. 87). Sob a ótica do franqueador, a utilização do contrato de franquia opera efeitos no sentido de expansão de seus negócios sem a necessidade de criação de novos estabelecimentos. Do ponto de vista do franqueado, significa o investimento em uma marca já consolidada no mercado de consumidores e o aproveitamento das expertises administrativas e empresariais já adquiridas pelo franqueador.

O contrato de franquia pode ser por prazo determinado ou até mesmo indeterminado. Caso seja por prazo determinado, esse período não pode ser muito curto, devendo representar um significativo lapso temporal que oportunize ao franqueado a possibilidade de recuperar seus investimentos feitos no sistema de franquia. Na hipótese de ser por prazo indeterminado, enquanto uma parte não notificar a outra sobre seu desejo de não mais continuar nessa relação jurídica, o contrato será renovado automaticamente.

Nessa convenção, o franqueador disponibiliza e autoriza o uso de sua marca (DINIZ, 1999, p. 47-48), além de prestar serviços de organização empresarial, ao passo que o franqueado paga *royalties* pelo uso dessa marca e remunera os serviços de organização empresarial, assim como disposto no contrato (FARINA, 1994, p. 451-454). Há uma relação

de subordinação mitigada, e não de subordinação plena, tendo em vista que o franqueado precisará observar as diretrizes gerais e específicas definidas pelo franqueador. Permite-se, com o sistema de franquias, que o franqueado entrante adquira certo número de clientes que já estavam atraídos pelo franqueador (SHERMAN, 2004, p. 11-12).

No Brasil, o crescimento dos contratos de franquia começou na década de 1970, embora tenha aumentado abruptamente no início da década de 1990. Até 1994 não havia legislação nacional que regulasse o mencionado sistema. Assim, a falta de uma normatização específica fez com que fosse criada a Associação Brasileira de Franchising – ABF, em 1987, cujo objetivo inicial era padronizar entre seus associados o contrato de franquia.

Os empresários brasileiros, talvez devido à pouca expertise com esse tipo de sistema, começaram a firmar contratos de franquia sem disponibilizar a prestação dos serviços de organização de empresa, que é o ponto central nesse método de atuação. Tal problema ocasionou uma série de conflitos entre franqueadores e franqueados.

Diante desses desacordos, em 1994 foi editada a Lei nº 8.955, cujo objetivo era disciplinar a formação do contrato de franquia. O art. 2º da Lei nº 8.955/1994 definiu franquia empresarial como sendo o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente associado a alguns outros direitos. São eles o direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também o direito de uso de tecnologia de implantação e de administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador. Tal relação, segundo a referida lei, se estabelece mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Percebe-se, com isso, que a legislação brasileira, em alguma medida, tentou proteger a vulnerabilidade do franqueado em face do franqueador, pois tentou garantir ao franqueado amplo acesso às informações necessárias para a formação de um juízo de ponderação entre as vantagens e desvantagens do negócio.

Outra característica fundamental do contrato de franquia é a atipicidade, tendo em vista que a Lei nº 8.955/1994 não estabelece condições, termos, garantias, obrigações e encargos, mas apenas se restringe a garantir ao franqueado a supracitada disponibilidade de dados indispensáveis ao juízo de ponderação.

A Lei nº 8.955/1994, em seu art. 3º, criou a figura da Circular de Oferta de Franquia – COF. Esse instrumento funciona como um verdadeiro dossiê de informações contendo dados e documentos que devem ser entregues pelo franqueador ao possível franqueado. Para tal concessão, ainda é determinado que haja antecedência mínima de dez dias antes da

assinatura do contrato ou pré-contrato ou ainda do pagamento de qualquer tipo de taxa pelo franqueado ao franqueador ou à empresa ou pessoa ligada a este, sob pena de anulabilidade do contrato, devolução de todos os valores pagos e indenização, consoante ao art. 3º da Lei nº 8.955/1994.

Normalmente, as informações constantes na Circular de Oferta de Franquia costumam estar apresentadas em cinco capítulos: i) perfil do franqueador; ii) perfil da franquia; iii) perfil do franqueado ideal; iv) obrigações do franqueador e direitos do franqueado e; v) obrigações do franqueado.

No capítulo sobre o perfil do franqueador, costuma-se estar exposta a forma societária e os últimos exercícios financeiros. No capítulo sobre o perfil da franquia, coloca-se o potencial de desenvolvimento do negócio, as pendências judiciais do grupo econômico, uma descrição detalhada sobre o funcionamento do empreendimento e das atividades que o possível franqueado pensa em assumir e o nome dos franqueados e daqueles que se desligaram do sistema nos últimos doze meses, bem como a situação das marcas e patentes abrangidas pelo contrato de franquia perante o Instituto Nacional de Propriedade Intelectual – INPI. No capítulo acerca do perfil do franqueado, estabelecem-se as características obrigatórias ou preferenciais que devem ser atendidas pelo referido consulente, de acordo com o inc. V do art. 3º da Lei nº 8.955/1994. No que se refere ao capítulo das obrigações do franqueador e direitos do franqueado, o que importa, de início, é verificar se há presença da cláusula de territorialidade, isto é, se foram estabelecidos limites de atuação dentro de um determinado território. Depois, analisa-se a indicação dos serviços de organização empresarial garantidos pelo contrato, como serviços de supervisão da rede, treinamento dos empregados do franqueado, distribuição de manuais, escolha de pontos, *layout* e etc. Por fim, no capítulo sobre as obrigações do franqueado, expõe-se as atividades a serem empenhadas por tal parte e os valores a serem colocados pelo interessado no sistema de franquia (aporte inicial de capital), abrangendo as taxas de filiação (taxas de franquia) e a caução a ser prestada pelo franqueado. Cabe ressaltar que os valores referentes às taxas de franquia e à caução devem ser exatos, enquanto que os demais itens do investimento podem ser valores aproximados.

Caso o franqueado manifeste adesão ao sistema de franquia, a Circular de Oferta de Franquia deve vir acompanhada do modelo de contrato-padrão e, se for o caso, também do pré-contrato-padrão de franquia adotado pelo franqueador, com texto completo, além, inclusive, dos respectivos anexos e prazo de validade, de acordo com o inc. XV do art. 3º da Lei nº 8.955/1994.

A Lei nº 9.279/1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, em seu art. 211, exige que os contratos de franquia sejam registrados e depositados no INPI. Essa exigência não representa, todavia, empecilhos aos requisitos de validade e eficácia do documento entre as partes. Isto é, o contrato de franquia, mesmo que não registrado no INPI, será plenamente válido e eficaz entre os envolvidos, de modo que a ausência dessa formalidade não poderá ser invocada pelo franqueador, ou franqueado, a pretexto de descumprimento de qualquer obrigação estipulada.

Entretanto, o registro perante o INPI torna-se importante quando da análise de efeitos perante terceiros. Logo, o registro e depósito é fundamental para que o contrato de franquia possa produzir tais impactos, em especial o Fisco e demais autoridades monetárias, dado que a ausência dessa condição acarreta a não dedução fiscal dos *royalties* e nem a remessa de dinheiro para o exterior (COELHO, 2017, p. 108-109).

Cumprir observar, novamente, que o registro de franquia no INPI é apenas condição de eficácia do contrato de franquia perante terceiros. No entanto, essa afirmação só é relevante quando o franqueador ou franqueado possui direitos perante terceiros. Na hipótese de franqueador ou franqueado ser devedor em face de terceiros credores, a condição de eficácia do registro para operar efeitos perante terceiros não mais poderá ser considerada, tendo em vista que estes não poderiam ser prejudicados, pois estaria configurado um fato de excludente de responsabilidade.

3 CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS *ROYALTIES* PAGOS NO CONTRATO DE FRANQUIA

As dificuldades econômicas de boa parte dos municípios brasileiros fizeram com que esses entes se impulsionassem a querer tributar a atividade de franquia dentro da categoria de Imposto Sobre Serviço – ISS, antigo Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN. O fato gerador seriam os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador.

Em um primeiro momento, o fundamento para essa tributação foi a inclusão das franquias no conceito legal de locação de bens móveis, que era um serviço tributável pelo ISS, conforme o item 52 (atual item 79) da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/1966, que dispõe sobre as normas gerais de Direito Financeiro. Entretanto, essa polêmica ressurgiu com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, que, em seu item 17.8, incluiu a franquia como

serviço tributável. A questão passou a ser a seguinte: o contrato de franquia caracteriza realmente um serviço?

Primeiramente, é preciso ressaltar que somente podem ser tributáveis serviços que tenham conteúdo econômico (BARRETO, 2005, p. 31). Assim sendo, é imprópria a definição de que o serviço é que é tributável (MELO, 2008, p. 38). Na verdade, o que pode ser tributável é a prestação do serviço que tenha conteúdo econômico (HARADA, 2008, p. 34).

Feitas essas breves considerações, chega-se à conclusão de não ser possível a tributação de serviços potenciais. Isto é, o fato gerador do ISS é sempre a prestação de um serviço com conteúdo econômico, refletindo, assim, uma situação de fato, diferentemente da hipótese de serviço potencial, que é aquele que potencialmente poderá vir a ser prestado. Assim leciona Aires Barreto (2005, p. 72):

A hipótese de incidência do ISS e do ICMS, relativamente a serviços, é um estado de fato: a concreta prestação de serviços, sob o regime de direito privado, em caráter negocial, pouco importa se houve celebração de contrato de prestação de serviços. Se estes não forem efetivamente prestados, não se há falar em incidência nem de ICMS nem de ISS. É que, como visto, o ISS e o ICMS não são impostos sobre atos jurídicos. Quando se admite caber incidência do ISS (ou de ICMS) sobre os serviços de transporte e de comunicação, como previsto pelo art. 155, II, da CF, tem-se, por certo, que se está diante de fato concreto, de efetiva, e não potencial, prestação do serviço considerado.

Outra questão-chave a ser comentada é sobre a definição do que seja serviço: tanto a Constituição Federal quanto a legislação infraconstitucional não fixaram o referido conceito. Entretanto, à luz dos limites impostos pelo art. 110 do Código Tributário nacional, a doutrina tentou formular a noção de serviço sob o prisma sistemático delineado pela Constituição Federal. Algumas conclusões foram feitas (BALEIRO, 2013, p. 491): i) a prestação de serviço configura uma obrigação de fazer, e não de dar; ii) deve ser prestada em favor de terceiro; iii) não pode haver vínculo de subordinação, mas, sim, operar efeitos em caráter de independência, razão pela qual excluem-se os serviços prestados pelos trabalhadores aos seus empregadores, bem como pelo servidores públicos; iv) deve ser habitual, e não meramente eventual; v) deve ser objeto de circulação econômica; e, por fim, vi) o serviço deve ser prestado em regime de direito privado, por pessoa física ou jurídica, excluindo-se o serviço regido por direito público, em que há imunidade tributária, exceto para os prestados em regime de concessão ou permissão a agentes privados.

A Constituição Federal, em seu art. 156, inc. III, define que cabe aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, inc. II, a serem definidos por Lei Complementar. Logo, os municípios possuem competência apenas para tributar os serviços de qualquer natureza que a Lei Complementar defina (MACHADO, 2002, p. 346). Assim sendo, é ineficaz “Lei Municipal que institua o ISS sobre serviço não incluído no elenco criado por Lei Complementar” (BASTOS, 1996, p. 265). Há, no entanto, quem entenda, sob a ótica da autonomia municipal, que é desnecessária Lei Complementar para definir quais seriam os serviços sujeitos à tributação pelo ISS.

Ademais, apesar de parte da doutrina defender, sob a ótica da autonomia municipal, que é desnecessária Lei Complementar para definir quais seriam os serviços sujeitos à tributação pelo ISS, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que a discriminação dos serviços por Lei Complementar federal não fere a autonomia municipal, bem como ser taxativa a lista de serviços anexados na Lei nº 116/2003. Cite-se como exemplo: RE nº 361.829, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, j. em 13.12.2005, DJ 24.02.2006; RE nº 71.177, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, Plenário, j. em 18.04.1974; RE nº 77.183, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, Plenário, j. em 19.04.1974; RE nº 100.858, Rel. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma, j. em 12.11.1985; RE nº 90.183, Rel. Min. Thompson Flores, 1ª Turma, j. em 07.08.1979 e; RE nº 105.477, Rel. Min. Francisco Rezek, 2ª Turma, j. em 09.08.1985.

Não há dúvida, portanto, que o rol de serviços definidos na Lei Complementar nº 116/2003 é taxativo. Entretanto, o simples fato de uma atividade ter sido acrescentada a esse rol não significa por si só que poderá haver tributação de ISS, tendo em vista que certas atividades podem não ser realmente serviços (VELLOSO, 2018, p. 174).

Caso a referida Lei Complementar inclua em seu rol atividade que não seja serviço, tal dispositivo deverá ser declarado inconstitucional. Não é porque a Constituição Federal conferiu à Lei Complementar a tarefa de definir quais serão os serviços que sofrerão tributação do ISS que esse mesmo diploma legal poderá ampliar o conceito de serviço sistematicamente aferido da própria Constituição Federal.

Assim, toda essa explicação sobre ISS e serviço é de extrema valia para se adentrar ao tema principal deste tópico, qual seja, a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador.

Na relação jurídica envolvendo franqueado e franqueador, eventual obrigação de fazer, como atividade-meio, não transformaria essa atividade numa prestação de serviço (VELLOSO, 2018, p. 179), dado que a natureza do contrato de franquia é essencialmente comercial. Com isso, não há possibilidade de tributação dessa prestação por Imposto Sobre

Serviço. Destarte, não é possível isolar essas atividades-meio com o objetivo de configurá-las como prestação de serviços (BAPTISTA, 2005, p. 371).

Conforme dito no início deste tópico, os municípios afirmavam que o contrato de franquia se equiparava ao contrato de locação de bens móveis, que foi introduzido ao rol de serviços do Decreto-lei nº 406/1968 inicialmente pela Lei nº 834/1969 (item 52) e mantido pela Lei Complementar nº 59/1987 (item 79).

O STF, em um primeiro momento, entendeu ser constitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. Destaca-se: RE nº 115.103, Rel. Min. Oscar Corrêa, 1ª Turma, j., em 22.03.1988 e; RE nº 112.947, Rel. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma, j., em 19.06.1987. Entretanto, ressalta-se que o Supremo não se pronunciou sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os contratos de franquia.

Porém, referido tema voltou a ser debatido pela Suprema Corte, que mudou seu entendimento acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre os contratos de locação de bens móveis. O precedente que marcou essa mudança de interpretação foi o RE nº 116.121, Rel. Min. Octavio Gallotti, Plenário, j. em 11.10.2000. Esse precedente, julgado no ano de 2000, é anterior à Lei Complementar nº 116/2003, que voltou a colocar os contratos de franquia no rol de serviços tributáveis por ISS (itens 17.8 e 10.4), e também anterior à nova sistemática de repercussão geral do Recurso Extraordinário. No mais, esse julgamento limitou-se a analisar a constitucionalidade apenas dos contratos de locação de bens móveis, sem se referir aos contratos de franquia. Por fim, cumpre acentuar que, em relação a contratos de locação de bens móveis, o assunto restou pacificado, sendo, inclusive, editada a Súmula Vinculante nº 31³.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em precedente histórico, de relatoria do Ministro Luiz Fux, analisando a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, tendo como parâmetro a Lei Complementar nº 116/2003, julgou que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos Municípios. Trata-se do Ag no REsp nº 953. 840, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, j. em 20.08.2009.

Apesar do precedente histórico do STJ, o Supremo Tribunal Federal ainda não se pronunciou sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador. O referido tema deve ser enfrentado em breve pela Suprema Corte, tendo em vista o reconhecimento da repercussão geral da matéria nos autos do Recurso

³ Súmula Vinculante nº 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal).

Extraordinário nº 603.136, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes. Os autos estão conclusos e o processo encontra-se parado desde 31 de março de 2017.

Ressalta-se, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça possui dois informativos de jurisprudência em que o tribunal decidiu por afastar a incidência do ISS sobre os serviços prestados em razão do contrato de franquia. São eles: Informativo nº 199, em que citam-se o REsp nº 189.225, AgRg no AG nº 436.886, REsp nº 221.577 e REsp nº 403.799 e também o Informativo nº 363, em que citam-se o REsp nº 912.036, AgRg no AG 757.416, AgRg no AG nº 748.334 e AgRg no REsp nº 658.392.

Todas essas considerações feitas até aqui devem ser analisadas quando da realização do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.136. Não é possível, de antemão, prever qual será a decisão do Supremo Tribunal Federal. Entretanto, por todo o exposto, é preciso já estar claro que a mera inclusão do contrato de franquia na Lei Complementar nº 116/2003 não é suficiente para a tributação do Imposto Sobre Serviço. Será preciso analisar se se trata realmente de uma prestação de serviço.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 8.955/1994 confere atipicidade ao contrato de franquia, dado que não dispõe sobre o conteúdo dessa relação contratual. A lei, portanto, não regula de maneira exauriente a relação jurídico-contratual entre franqueador e franqueado, mas apenas disponibiliza maiores informações ao franqueado entrante para que ele possa fazer uma boa opção empresarial.

A Lei nº 8.955/1994 é comumente colocada como sendo de autoria do deputado Magalhães Teixeira, tendo sido aprovada em todas as comissões sem que houvesse grande participação popular. As emendas que foram propostas, todas pela Associação Brasileira de *Franchising*, foram rejeitadas pela Câmara dos Deputados quando o projeto retornou do Senado Federal.

Desde a promulgação da Lei nº 8.955/1994, vários encontros e fóruns foram realizados com o intuito de promover discussões que inspirassem soluções e aperfeiçoamentos dessa lei. A doutrina, então, dedicou-se a estabelecer correções a imperfeições técnicas e fortalecimentos das questões já bem desenvolvidas na legislação sobre o sistema de franquias. Cabe, portanto, apresentar algumas dessas sugestões de aperfeiçoamento à mencionada normatização.

O art. 2º da Lei nº 8.955/1994 dispõe que: “A franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente [...]”. Referido dispositivo fala em cessão. Na verdade, melhor seria trocar o termo cessão por autorização (licença) para o uso da marca, dado que ceder seria transferência de direito a outrem, o que, ao certo, não ocorre nos contratos de franquia.

Assim, o que é regulado pelo contrato de franquia não se trata de uma transferência de direitos, mas, sim, autorização (licença) para uso da marca. A própria Lei nº 9.279/1996 (Lei de Propriedade Industrial ou LPI) possui capítulo específico sobre licenças. Não se está afirmando que não haja previsão legal para cessão de uso de marca, mas, sim, que o contrato de franquia não trata de cessão, e sim de licença de uso de marca. Essa distinção é nítida quando analisados os arts. 134 a 135, que tratam da cessão de marca, e os arts. 139 a 141 da Lei nº 9.279/1996, que tratam de licença de uso de marca. Assim dispõe o art. 139 da Lei nº 9.279/1996: “O titular de registro ou o depositante de pedido de registro poderá celebrar contrato de licença para uso da marca, sem prejuízo de seu direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços”.

Outro ponto a ser aperfeiçoado é a redação do inc. IX do art. 3º da Lei nº 8.955/1994. O referido dispositivo dispõe que na Circular de Oferta de Franquia deve conter a relação completa de todos os franqueados, subfranqueados e subfranqueadores da rede, bem como dos que se desligaram nos últimos doze meses com nome, endereço e telefone.

Isto é, estabeleceu-se que seriam necessárias apenas informações dos que se desligaram nos últimos doze meses. Essa relação de um ano é muito curta para que o franqueado entrante tenha maior noção dos motivos que levaram esses a se retirarem do sistema de franquias. A sugestão, deste modo, é aumentar o prazo de um ano para dois anos (24 meses). Esse dispositivo passaria a ter a seguinte redação: “relação completa de todos os franqueados, subfranqueados e subfranqueadores da rede, bem como dos que se desligaram nos últimos 24 meses, com nome, endereço e telefone”.

Outro possível aprimoramento da Lei nº 8.955/1994 diz respeito à transparência acerca do prazo contratual a ser estabelecido e às condições de renovação do contrato. O art. 3º, que cuida dos elementos que devem constar na Circular de Oferta de Franquia, não trata desses dois elementos. O ideal, então, seria que os pontos sugeridos fossem incrementados a esse artigo, a fim de conferir maior segurança, previsibilidade e transparência ao franqueado entrante.

Feitas essas observações, conclui-se que, embora precise ser aprimorada em alguns pontos específicos, a Lei nº 8.955/1994 tem exercido grande papel na regulação dos sistemas

de franquia. Sem essa lei, o sistema de franquias no Brasil estaria fadado ao fracasso. Portanto, é de se elogiar a importância dessa legislação no ordenamento jurídico positivo.

Os aprimoramentos sugeridos são apenas maneiras de se fazer com que a normatização acompanhe as transformações sociais que ocorrem desde 1994, ano de edição da Lei nº 8.955, que é, inclusive, anterior à própria Lei nº 9.279/1996 (1996).

O sistema de franquias é um importante segmento mercadológico nacional. Pesquisa divulgada recentemente pela Associação Brasileira de Franchising mostra que esse setor tem formalizado mais de 1 (um) milhão e 300 (trezentos) mil postos de trabalho, o que, per si, gerou um aumento de 2,05% em relação aos resultados desse ramo no 4º trimestre de 2018⁴.

Por fim, cabe retomar que o Supremo Tribunal Federal deverá decidir nos próximos anos acerca da constitucionalidade da incidência do ISS sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador. Isto deve ser feito quando da realização do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.136. Por todo o exposto ao longo deste artigo, a conclusão a que se chega é pela inconstitucionalidade da incidência do Imposto Sobre Serviço sobre os *royalties* pagos pelo franqueado ao franqueador.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS do texto à norma: doutrina e jurisprudência** (da EC nº 18 à LC nº 116/2003). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BARROSO, Luiz Felizardo. **Franchising & direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996.

⁴ Associação Brasileira de Franchising. **Desempenho da franchising**. Disponível em: <<https://www.abf.com.br/wp-content/uploads/2019/05/coletiva-imprensa-abf-trimestre-1.pdf>>. Acesso em: 20 de mai. de 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito empresarial – direito de empresa**. v. 1, 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. E-book.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaios e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CRETELLA NETO, José. **Manual jurídico do franchising**. São Paulo: Atlas, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Tratado teórico e prático dos contratos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

FARINA, Juan. **Contratos comerciales modernos**. Buenos Aires: Astrea, 1994.

HARADA, Kiyoshi. **ISS – doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MELO, José Eduardo Soares. **ISS – Aspectos teóricos e práticos**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

SHERMAN, Andrew. **Franchising & licesing: two powerful ways to grow your business in any economy**. 3. ed. New York: American Management Association, 2004.

SILVA, Marcela Pinheiro da. Repercussões trabalhistas do contrato de franquia. **Revista Trabalhista – Direito e Processo**, v. 29, ano 8, 2009.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ISS – “Franchising” – inconstitucionalidade de sua incidência sobre os royalties pagos pelo franqueado ao franqueador. *In*: MURICI, Gustavo

Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

CONSTITUTIONALITY OF ISS INCIDENCE ON ROYALTIES OWED BY THE FRANCHISEE TO THE FRANCHISOR

ABSTRACT

The article analyzes the constitutionality of the Service Tax levied on royalties paid by the franchisee to the franchisor. The methodology used was the literature review. The purpose of this article is guiding the discussion beyond the inclusion of the franchising contract in Complementary Law 116/2003. Thus, the first part introduces the concept of the franchising agreement and deals with the current legislation in the country. This way, the second part discusses the constitutionality of the referred tax incidence. At last, the text ends summarizing the ideas and presenting possible improvements to the franchising statutes in Brazil.

Keywords: Constitutionality. Tax over service. Franchising. Franchise contract.