

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIA

INCIDENCE OF SERVICE TAX (ISS) ON FRANCHISE AGREEMENTS

Hayane Lorena Alves Calaça¹
Mauricio Dalri Timm do Valle²

RESUMO: No orbe da legislação brasileira, inexistente a tributação unificada, sendo assim, os tributos são categorizados por níveis de governo. Essa condição exige da União, estados e municípios destinações diferentes para os impostos arrecadados. Ante exposto, o mote para a elaboração deste trabalho será o Imposto sobre Serviços (ISS), tributo de caráter municipal, na incidência sobre as franquias. A predição do tributo.

Palavras- chave: Direito Tributário. Franquias. ISS. Municípios. Tributos.

ABSTRACT: In the sphere of Brazilian legislation, there is no unified taxation, therefore, taxes are categorized by government levels. This condition requires the Union, states and municipalities different destinations for the taxes collected. For the above, the theme for the elaboration of this work will be the Tax on Services (ISS), a municipal tax, levied on franchises. The prediction of the tribute.

1003

Keywords: Tax Law. Deductibles ISS. Counties. taxes.

1 INTRODUÇÃO

O atual sistema tributário brasileiro é composto por uma série de impostos que são convertidos em serviços à população contribuinte, além do pagamento do salário de servidores públicos e melhorias para a infraestrutura do governo. Entretanto, ainda que tais impostos sejam pagos de acordo com o tipo de produto ou serviço, ainda não há, na legislação brasileira, uma unificação dos tributos existentes.

Os tributos, portanto, são divididos em três diferentes categorias, sendo eles: os federais, arrecadados pela União como forma de custeamento para a saúde, segurança e educação, como o INSS; os estaduais, que são regulamentados pelos entes da Federação, que definirão como eles serão aplicados em cada estado; e, os municipais, que são arrecadados pelas prefeituras de modo a custear folhas de pagamento e outros gastos públicos.

¹ Graduada em Direito da Universidade Católica de Brasília. E-mail- haycalaca@gmail.com

² Doutor. Professor orientador do curso de Direito da Universidade Católica de Brasília.

Neste trabalho abordaremos o Imposto sobre Serviços, tributo de caráter municipal, na incidência sobre as franquias. Para tanto, faremos uma breve explanação sobre os contornos constitucionais do ISS no Brasil, o ISS na Lei Complementar 116/2003 e o entendimento do Supremo Tribunal Federal na incidência do ISS nas franquias.

2 CONTORNOS CONSTITUCIONAIS DO ISS NO BRASIL

Previsto pela Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, como já dito, a cobrança do ISS é de responsabilidade dos municípios. Segundo Gomes (2010, p. 8), o imposto passou a compor o ordenamento jurídico brasileiro após a Reforma Tributária Nacional por meio da Emenda Complementar nº18, de 1965.

Ainda que propostas algumas modificações, apenas com a emenda complementar 37/2002 é que foi abordada a necessidade de fixação de uma alíquota mínima de cobrança e a forma como cada município deveria conceder o benefício. Enquanto não foi estabelecida tal alíquota, passou-se a cobrar provisoriamente o valor de 2% sobre o valor dos serviços.

Cabe ressaltar que em seu escopo, o artigo 156 prevê que o imposto incidirá sobre os serviços de qualquer natureza, exceto pelos compreendidos no artigo 155, inciso II. Sobre a referida questão, Silva (2017) diz que

[...] é possível ver que a referida norma constitucional, além de traçar os limites de sua competência, deixou também traços iniciais do critério material do ISS, porquanto já é sabido que a norma deverá incidir sobre os serviços de qualquer natureza, a serem definidos por lei complementar, bem como não incidirá sobre aqueles previstos no inciso II, do artigo 155, referentes a serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cuja competência legislativa recai aos Estados.

Em face disso, observa-se que o melhor termo a ser empregado para se referir a este imposto é “Imposto sobre Serviços”, ou “ISS”, uma vez que pela disposição da própria Constituição, o tributo não incide sobre serviços de qualquer natureza, mas sim aqueles estabelecidos em lei complementar.

Antes, contudo, é importante tratar da relevância do Direito Tributário na regulação dada ao Estado para a criação de meios que permitam a arrecadação de dinheiro de forma a atender às suas necessidades. É através da criação de leis que versam sobre tributação que se estabelece o direito de cobrança por parte do Estado. Estabelece-se, portanto, uma relação jurídica de forma a atender ao interesse coletivo, que deve ser preponderante, segundo Josiane Minardi (2015).

Ainda que uma parte da jurisprudência defenda que o Direito Tributário é autônomo, outra parte entende que não. Isso é, entende-se, portanto, que o ramo jurídico se relaciona com outros dentro do Direito.

Dentro do Direito Constitucional, ao qual o Tributário está relacionado, deve-se levar em conta, em primeiro lugar, que a CF estabelece a estrutura dos tributos e a capacidade de cada ente político para tributar. O artigo 145 da Carta Magna dispõe sobre as espécies de tributos existentes, tais como os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Em relação aos impostos, Barbosa (2016) diz que

[...] seu fato gerador é algo feito pelo contribuinte (este produz, faz ou tem alguma coisa) e em razão disso surge a obrigação de pagar o imposto. Logo, os impostos não estão relacionados a uma atividade estatal; não são ligados a um aparelhamento do Estado ou paraestatal, nem a uma entidade privada de interesse público.

À luz do Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, o conceito de tributo está relacionado à toda prestação pecuniária, em que o indivíduo é obrigado a realizar o pagamento da prestação. O recolhimento deve ser feito mediante cobrança administrativa vinculada e tal tributo, como já dito, deve ser criado por lei ordinária. Vale ressaltar, no entanto, que a CF não cria tributos. Ela outorga essa competência.

Deve-se saber também que os tributos têm classificações diversas. O ISS, portanto, se trata de um imposto indireto que incide sobre o contribuinte de direito e repercute sobre o contribuinte de fato. Aqui se fala em empresas ou profissionais autônomos, com ou sem estabelecimento fixo, tais como advogados e médicos.

1005

Quanto ao seu fato gerador, deve-se saber que se trata da efetiva prestação remunerada dos serviços discriminados pela Lei Complementar 116/2003. Caso seja um serviço gratuito, não haverá fato gerador. A lista de serviços em que o imposto incidirá é taxativa e, de acordo com Sabbag, o STF “também autoriza uma interpretação analógica para os itens que contêm a expressão “congêneres”, sem que se faça o extrapolamento da acepção do termo, evitando-se a criação de serviços” (2018, p. 121).

Sobre o extrapolamento acima citado, é preciso esclarecer que se trata da proibição, no momento da instituição do ISS por meio de lei ordinária própria do município, de se criar serviços que não estejam previstos na lista dos 230 serviços previstos na LC 116/2003.

Além dos serviços de qualquer natureza, o imposto também incidirá sobre serviços provenientes de atividades do exterior ou que tenham a prestação do serviço iniciada em outro país, e sobre os “bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço”.

As empresas prestadoras de serviço além de recolher o ISS, devem fazer o pagamento de outros impostos, como o Imposto de Renda e a Contribuição para o Financiamento de Seguridade Social (CONFINS). No caso de profissionais autônomos, que prestam serviços direto ao consumidor, o pagamento do ISS é feito de forma diferente, tendo como base de cálculo uma tabela específica para cada tipo de serviço prestado.

Desta forma, a base de cálculo será o valor bruto do preço do serviço, podendo, em alguns casos, ser aplicado o “ISS fixo” quando não for possível aferir o valor exato do serviço prestado. Quanto às alíquotas, elas também serão estabelecidas por leis ordinárias municipais, devendo respeitar o valor mínimo de 2% e o valor máximo de 5%, previstos no artigo 8º da LC 116/2003.

Por fim, segundo Sabbag, deve-se esclarecer que os serviços podem ser classificados como puros, em que não há o fornecimento de mercadoria, ou mistos, em que são fornecidas mercadorias. O lançamento do ISS será por homologação, podendo ser de ofício. E quanto ao local da prestação do serviço, pode ser considerado o local-estabelecimento onde o serviço é prestado ou o domicílio do prestador do serviço.

De acordo com Gomes (2010), antes da implementação da lei complementar que delimita em quais serviços o imposto incidirá, os municípios teriam liberdade para fazer tal determinação.

De acordo com o autor:

Sobre a ótica da necessidade de lei complementar definidora dos serviços alcançados pelo ISS existem discussões doutrinárias e jurisprudenciais no sentido de que a atual forma de definição usada pelas normas complementares seria inconstitucional pelo fato delas limitarem a competência dos municípios de cobrar o citado imposto. Isto se deve a forma de definição usada, que ao invés de conceituar de forma expressa os serviços do campo de incidência do ISS, conforme manda o inciso III do artigo 156 da CF/88, os legisladores infraconstitucionais adotaram a forma de relacionamento em lista de serviços tributáveis. (GOMES, 2010, P. 8).

Antes, no entanto, de dar continuidade na discussão sobre o ISS e sua incidência, é preciso entender que o conceito de serviço, nesse caso, atribui-se às atividades como forma de servir a terceiro “em forma de trabalho, exercício e desempenho de qualquer atividade”, conforme definição presente no dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Infere-se, portanto, o empenho de um ser para servir o outro. Segundo Oliveira Sales (2008),

[...] pode-se concluir que um serviço é uma ação humana de natureza imaterial voltada para um terceiro, com conteúdo econômico, regulada pelo direito privado, com liberdade de contratar, mas que não possa configurar vínculo de emprego formal.

Na mesma linha, de acordo com o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (Gats), o conceito de serviço abrange

[...] um leque de áreas, entre elas transporte, investimento, educação, comunicações, serviços financeiros, abastecimento de energia e água e circulação de pessoas. O acordo também pleiteia a liberalização negociada e progressiva dos regulamentos que impedem o comércio e o investimento no setor de serviços. As negociações dentro desse arcabouço podem vir a ter grandes implicações para o desenvolvimento humano (MALHOTRA, 2004, p. 371).

No entanto, quando observado do ponto de jurídico, o termo “serviço” deve ser compreendido pelo estabelecimento da ação a partir da prestação do serviço, seja pela obrigação de se fornecer um produto ou de realizar um processo. Já do ponto de vista econômico, o serviço se trata da operação realizada em troca do pagamento.

Levando esses conceitos em conta, de acordo com Aires. F. Barreto (2012),

[...] a norma tributária do ISS não deve incidir sobre a relação jurídica privada entre prestador e tomador, mas sobre a atividade de prestação de serviço, pois se assim fosse, bastaria contratar o serviço que o imposto já seria devido, passando o ISS a ser um tributo sobre contratos.

Ainda que tais conceitos estejam bem estabelecidos para a compreensão da incidência do ISS, é preciso uma melhor explanação acerca da lista de serviços prevista pela LC 116/2003, que complementa a norma prevista pela CF, que será feita no tópico seguinte.

3 A LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR SOBRE O ISS NA CONSTITUIÇÃO

1007

Como já dito, a CF prevê o rol de serviços sobre o qual o ISS incidirá, no entanto, nem todas as áreas foram contempladas. Desta forma, foi criada lei complementar de caráter tributário para englobar os serviços não previstos previamente pela Constituição.

Cabe, portanto, ao artigo 146 da CF/88 as seguintes atribuições:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Partindo deste ponto, segundo Eduardo Sabbag (2018), a lei complementar tem por objetivo “suprimir conflitos de competência”, de forma a evitar possíveis contradições entre as competências existentes, “regular limitações constitucionais ao poder de tributar” e “estabelecer

normas gerais e matéria tributária”, de forma a detalhar o modelo de tributação e versar de forma mais detalhada sobre determinados temas previstos no artigo.

O autor explica ainda o conteúdo de cada alínea, sendo a primeira relativa à restrição do conteúdo a impostos, tendo como base de cálculo, o fato gerador e os contribuintes disciplinados por lei ordinária, em conformidade com o art. 195, I a IV, da CF. A alínea b trata da legislação relativa aos temas explicitados pelo dispositivo; a alínea c fala sobre o controle fiscal na tributação das cooperativas; e, por fim, a alínea d traz a previsão de tratamento diferenciado para as microempresas e as empresas de pequeno porte, de forma a não violar o princípio da isonomia tributária.

Quanto às microempresas, vale trazer para discussão o reflexo da incidência do imposto sobre as MEI durante a pandemia da COVID-19. Sabe-se que houve um aumento na taxa de desemprego. De acordo com pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), chegou-se ao número de 13,9%.

Muitas empresas não resistiram aos efeitos da pandemia na economia do país e fecharam suas portas, sendo obrigados a demitir seus funcionários. Entretanto, na mesma proporção, houve um aumento na taxa de empregos informais, dando espaço para o microempreendedor individual.

1008

No que diz respeito aos impostos incidentes sobre esses trabalhadores, a lei prevê uma taxa diferenciada, com o intuito de formalizar a atividade realizada, sendo uma opção menos burocrática e que justifique o faturamento anual da empresa. Os valores pagos são destinados para a Previdência Social e para a circulação de mercadorias (ICMS) ou para a prestação de serviços, o ISS, ficando dispensados os tributos federais.

Desta forma, quando a atividade do empreendedor for voltada para a prestação de serviço - dentro dos previstos pela CF e a pela LC 116/03-, haverá tributação ao microempreendedor. De acordo com Beatriz Biancato (2021), o valor cobrado

[...] será considerado para incidência de uma alíquota (%) é o total do serviço. Quando o profissional é autônomo (não formalizado como MEI), o valor de ISSQN será descontado da própria nota fiscal de serviço, no momento de sua emissão.

No caso do MEI, o valor devido já está incluído na DAS - Documento de Arrecadação Única do Simples Nacional. Logo, não há preocupação no recolhimento "a parte" desse imposto.

O valor desse documento é fixo, variando entre R\$ 56,00 e R\$ 61,00 reais, sendo possível realizar o pagamento direto do aplicativo (MEI Fácil), inclusive por Pix.

Vale lembrar que para serviços realizados em locais diferentes do estabelecimento prestador, há a retenção do ISS na fonte pelo tomador de serviços, como nos casos de serviços

de construção civil, coleta de lixo e limpeza. Contudo, para que isso ocorresse, a regra deveria ser prevista na lei municipal de onde se localiza a empresa. Mas em 2020, uma nova lei complementar foi implementada e passou a cobrar essa regra em todo o país. Trata-se da LC nº 175/2020.

A lei complementar 175, de 2020, entrou no ordenamento jurídico com o intuito de alterar algumas regras sobre o recolhimento do ISS no Brasil, sendo a principal delas relativa ao recolhimento do imposto, que deixou de ser recolhido na cidade-sede e passou a ser realizado no município do tomador.

De forma gradual, com o intuito de ser concluído em 2023, ficou estabelecida a arrecadação de 33,5% do produto para o município e 66,5% para o domicílio do tomador – para o ano de 2021. Já para o exercício de 2022, 15% da arrecadação vai para o município-sede e 85% vai para o município. Por fim, no exercício de 2023, 100% do dinheiro recolhido será destinado para o município.

Além disso, foi criado um sistema eletrônico de padrão unificado para o recolhimento do imposto. Para a implementação do sistema, foi criado um comitê gestor para regular a aplicação do padrão nacional de obrigação acessória - o Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISS (CGOA) -, onde foram estabelecidas as regras e os padrões do recolhimento do imposto.

1009

A nova LC, para além de determinar, portanto, que o recolhimento dos impostos seria feito pelos municípios-sede, veio também para preencher lacunas quanto a forma como ele seria feito. O primeiro ponto importante é saber que a lei complementar abrange somente empresas que prestam serviços de plano de saúde individual ou coletivo, plano de saúde empresarial, plano de saúde veterinário, administração de fundos, incluindo cartões de crédito e débito e serviços de arrendamento mercantil.

O cálculo do imposto a ser recolhido pelo prestador de serviço deve ser feito com base nas informações presentes no sistema disponibilizado pelo comitê gestor, que tem por objetivo fazer a manutenção das alíquotas, dos dispositivos legais e dos dados bancários do município. O pagamento do imposto é feito por transferência bancária e o comprovante da transação servirá como comprovante de pagamento do imposto.

É importante lembrar que a LC 175/2020 foi suspensa por ADI por se entender que, como ela suspendeu os efeitos da descentralização do ISS, indicados pela lei complementar 157/2016, ela não produziria os efeitos necessários.

Por fim, vale fazer uma breve análise da LC 157/2016, que alterou algumas das normas de incidência do ISS. A primeira é relativa ao estabelecimento da alíquota mínima do imposto – de 2% -, da vedação da concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais ou financeiros. O dispositivo deveria ser revogado pelos municípios até dezembro de 2017, caso contrário, as cobranças feitas após esse prazo seriam consideradas nulas. Um ponto importante é que cada município tem como base o local do domicílio do tomador de serviço para estabelecer o valor a ser tributado.

Outra mudança foi a tabela com a inclusão ou alteração nos tipos de serviços tributados, como o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens etc, a aplicação de tatuagens e congêneres, os serviços de vigilância, segurança ou monitoramento de semoventes, entre outros serviços.

Quanto à questão da nulidade da cobrança do imposto relativo à adaptação da alíquota mínima estabelecida, Freitas Leite (2017) diz que

[...] o texto original da Lei Complementar nº 157/2016 previa que a nulidade acima não apenas geraria o direito de restituição ao contribuinte, mas também transferiria para o Município do tomador ou do intermediário do serviço a competência para a cobrança do ISS. No entanto, essa previsão foi vetada pelo Presidente da República, de modo que a nulidade em tela somente gerará uma espécie de punição ao Município que desrespeitar a alíquota mínima (em razão da obrigação de restituição), sem alterar o Município para quem o imposto deve ser recolhido.

Vale ressaltar que essa alíquota mínima já existia desde a publicação da Emenda Constitucional nº 37/2002, sem que fosse respeitada por muitos Municípios, o que levou à criação do mecanismo de restituição acima mencionado, com o objetivo de desestimular a violação desse limite mínimo.

1010

Por fim, cabe ressaltar que o ISS é um imposto fiscal por conta do fator de arrecadação, e é residual, já que incide quando não são cobrados o ICMS, IPI e IOF. O valor arrecadado garante a existência de recursos para a manutenção e o exercício das atividades nos municípios.

Dentro do rol dos serviços prestados que são tributados pelo ISS estão os serviços de franquia. A incidência do imposto sobre esse tipo de serviço foi considerada constitucional por decisão do Supremo. No próximo tópico será abordada a forma como é feita a incidência do imposto e qual o entendimento do STF sobre a questão.

4 A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS FRANQUIAS E A JURISPRUDÊNCIA

Para dar continuidade ao assunto, é importante, primeiro, que fique claro o conceito do instituto de franquia, que é condicionado pela lei nº 13.966/2019, que em seu artigo primeiro diz que:

Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade

intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.

Pode-se observar, portanto, que a franquia não se trata apenas da permissão do uso da marca, mas também da distribuição de bens e serviços, através de um sistema organizacional, onde há, ainda, as obrigações de fazer e não fazer. Sobre os contratos, Schmitt (1997) explica que eles são compostos pelas partes envolvidas (franqueador e franqueado); pelo objeto, que se trata da marca ou produto explorado; pelo preço, que é a taxa cobrada pela concessão da franquia; e, pelo prazo, que pode ser de prazo determinado ou indeterminado.

Um ponto importante é que à luz da Lei Complementar nº 116/2003, o tributo a ser cobrado pelos contratos de franquia seriam válidos levando em conta que a lei trata da prestação de serviço feita pela mesma e não do serviço em si. Em resolução do STJ, foi declarada a inconstitucionalidade da tributação do ISS sobre esse tipo de serviço, visto que ele não estava previsto no rol de atividades que deveriam ser tributadas. Para a resolução do caso, a LC foi editada e passou a indicar o serviço de franquia entre os que teriam a incidência do ISS.

Antes de entrar nesta questão, porém, fazem-se necessárias algumas observações em 1011 relação ao contrato entre franqueador e franqueado. Para tanto, antes de começar a discussão, é preciso entender que, segundo Azevedo (2014):

Ao se analisar o teor da Lei Federal de nº 8.955/1994, verificaremos que logo em seu artigo 2º (segundo), o contrato de franquia empresarial é aquele pelo qual o franqueador cede o direito de uso de marca ou patente, o direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e o direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional, mediante remuneração direta ou indireta.

A partir disso, o primeiro ponto importante é entender que os contratos devem prever direitos e deveres que gerem lucros e façam o negócio rentável para ambas as partes. As condições oferecidas não devem oferecer encargos e riscos para o serviço a ser prestado. Além disso, deve haver uma parceria entre franqueador e franqueado de forma a garantir o ressarcimento caso ocorra lesão ao consumidor; e a não caracterização da relação de consumo entre ambos.

Tal decisão foi questionada pela associação de franquias por ela entender que havia uma divergência sobre a tributação devida nas diferentes atividades do setor - como já dito, a concessão do uso da marca, treinamentos, orientação e publicidade.

Em julgamento do Recurso Extraordinário 603136 apresentado pela Associação Brasileira de Franchising, que é contra a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, o STF decidiu

pela constitucionalidade da matéria. A jurisprudência decidiu que, em relação ao Fundo de Propaganda, é de responsabilidade dos franqueadores quais serão as taxas pagas e as condições a serem cumpridas pelos franqueados.

O objetivo é garantir fundos para as campanhas de marketing da empresa, de forma a atrair clientes. Além disso, por se tratar de uma divisão de custeio, o pagamento pela criação e divulgação de propagandas garante um menor gasto tanto para franqueador quanto para franqueado. É importante esclarecer que a contratação da empresa de marketing será de responsabilidade do franqueador.

Outra decisão importante é sobre a emissão de nota fiscal eletrônica referente aos valores arrecadados. De acordo com Roberto Sousa (2021):

Cumpra esclarecer que a emissão de Nota Fiscal Eletrônica é classificada como uma obrigação acessória decorrente da comercialização de uma mercadoria ou prestação de um serviço, nos termos do Código Tributário Nacional, Lei Complementar 116/2003 e Portaria SF Nº 72 DE 06/06/2006 do Município de São Paulo.

Para além desses casos, o voto do ministro Gilmar Mendes trouxe à luz o fato de que há prestações previstas em contratos de franquia que não devem ter tributação diferenciada, de modo a evitar que, nos contratos firmados, os serviços prestados que são tributados fossem transferidos para dentro dos contratos em que não há tributação. Desta forma, o ministro entende que o ISS deverá incidir sobre as atividades-meio, mas não sobre as atividades-fim.

1012

As razões para isso seriam, primeiro, de que o contrato entre as partes apresenta obrigações que abarcam atividades diferentes. Isso é, vários serviços são juntados em um único negócio, e a separação delas acabaria com a sua natureza contratual. O segundo motivo apresentado é de que o tratamento diferenciado entre atividades-meio e atividades-fim permitiria o contribuinte manipular as formas contratuais e os custos individuais das prestações, acarretando numa menor incidência fiscal sobre o contrato.

Partindo disso, o entendimento jurisprudencial em relação à emissão de notas fiscais seria em razão do contrato de franquia firmado entre franqueador e franqueado. A nota será emitida, portanto, tendo como fato gerador os valores previstos no contrato, incluindo o fundo de propaganda.

Para melhor compreensão do que foi dito, o artigo publicado pelo CRJRJ (2022) explica que para o ministro Gilmar Mendes

[...] os contratos de franquias são híbridos, pois se comprometem tanto com a obrigação de "dar", como com a de "fazer". "A doutrina costuma separar prestações abarcadas na relação de franquia como 'atividade-fim', tais como a cessão do uso de marca, e 'atividade-meio', tais como treinamento, orientação, publicidade, etc.", disse o ministro.

Dessa forma, as franqueadoras passaram a ter de recolher impostos adicionais, que variam de 2% a 5%, de acordo com cada município.

Em seu voto, o ministro afirma que não tinha por objetivo apresentar divergência de orientação em relação à jurisprudência já adotada pela Corte em relação ao tributo, decretando, portanto, a constitucionalidade da incidência do imposto sobre os contratos de franquia.

Entretanto, ainda que a matéria tenha sido aprovada por maioria do plenário do STF, o ministro Marco Aurélio apresentou voto divergente, a favor da inconstitucionalidade da incidência do imposto sobre os contratos de franquia, por entender que o fato de a Constituição Federal delegar à lei complementar a responsabilidade para delimitar os tipos e elementos dos tributos não conduz à conclusão de não terem sido conceituados pela CF.

Isso é, o ministro entende que o inciso III, do artigo 156, não autoriza a conceituação de “serviço” para aquilo que não o é de fato. Desta forma, a classificação de franquia como serviço de forma a permitir a tributação sobre a sua prestação seria inconstitucional por haver incompatibilidade com o que está previsto na CF. Para ele, essa classificação permitiria a manipulação da repartição de competências pela legislação complementar.

Com isso, houve uma mudança de cenário em relação à incidência do imposto sobre os contratos de franquia. Antes da decisão do Supremo, a tributação era feita em cima das obrigações fiscais atribuídas às franquias relativas apenas aos serviços prestados. A lei anterior previa que os valores cobrados, de modo único, para os contratos de franquia são relativos à cessão de direitos de uso de marca, caracterizado pela cobrança de royalties. Após a decisão do Supremo, passou-se a incidir o ISS sobre os pagamentos do franqueado para o franqueador quando se tratar das obrigações do contrato.

Com a decisão do Supremo, a tributação passa a ser devida e aumentará os gastos no fluxo de caixa. Além disso, o imposto pode ser cobrado na fonte ou no destino. Isso é, na cidade da empresa que presta o serviço e na cidade que toma o serviço, podendo acarretar na dupla tributação do imposto. Algumas cidades oferecem a possibilidade de registro no Cadastro Prestadores de Serviço Outros Municípios (CPOM), de modo a evitar a dupla tributação, em que o franqueado deveria descontar o percentual de incidência do ISS do valor pago ao franqueador para pagar ao município de destino.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A incidência do ISS sobre os contratos de franquia é fruto de uma longa discussão acerca de sua constitucionalidade ou não. Apesar de já ter sido aprovada a tributação, em decisão do

Supremo, ainda há muitos questionamentos quanto à sua validade, visto que ainda há divergência quanto à aplicação do conceito de “serviço” para esse fim. O entendimento da Corte leva a entender que a incidência do tributo é feita levando em conta a necessidade da obrigação de fazer, de se prestar o serviço.

A decisão permitiu que as cobranças pudessem ser feitas de forma retroativa, o que traz consequências não só para franqueadores, como para franqueados, como o aumento na carga tributária para as marcas, além da inviabilização de negócios.

Por fim, é preciso olhar para o fato de que a decisão do Supremo ocorreu no ano em que teve início a pandemia, que tornou o cenário tributário muito incerto, o que acarretou não só na redução de investimentos, como no fechamento de empresas e a consequente demissão de colaboradores.

A decisão em relação à tributação faz com que o orçamento afetado seja o do franqueador, que repassará os custos para os franqueados. Com isso, o cálculo sobre o investimento impacta na decisão de prováveis novos investidores, que deverão levar em conta, também, as condições de alíquotas e pagamentos.

REFERÊNCIAS

1014

AZEVEDO, Rodrigo. A Cobrança de ISS nos Contratos de Franquia. **Jusbrasil**. Brasil, 2014. Disponível em: <https://rodrigoazevedoadvocacia.jusbrasil.com.br/artigos/147473838/a-cobranca-de-iss-nos-contratos-de-franquia>. Acesso em: 3 jun. 2022.

BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma : doutrina e jurisprudência** (da EC no 18/65 à LC no 116/03). São Paulo: Imprensa, f. 352, 2005. 704 p.

BARBOSA, Caroline. **O direito tributário, as espécies de tributos e a competência tributária**. **Jusbrasil**. Brasil, 2016. Disponível em: <https://carolinesales.jusbrasil.com.br/artigos/338957113/o-direito-tributario-as-especies-de-tributos-e-a-competencia-tributaria#:~:text=O%20tributo%20%C3%A9%20criado%20por,a%20obriga%C3%A7%C3%A3o%20de%20pagar%20tributo..> Acesso em: 4 maio. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar n. 116, de 30 de julho de 2003. **Diário Oficial da União**: Seção 1, Brasília, 01 de agosto de 2003, p. 3. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LCP&numero=116&ano=2003&ato=9f8IzYE5odRpWT46I>. Acesso em: 29 abr. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. 2006/0205159-0. Recurso Especial n. 888852. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgamento em

04 de novembro de 2008. **Diário Judicial Eletrônico**. 01 de dezembro de 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%22888852%22%29+ou+%28RESP+adj+%22888852%22%29.suce>. Acesso em: 29 abr. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça. Acórdão. Recurso Especial n. 1.191.839. Relator: Ministro Castro Meira. Julgamento em 14 de abril de 2011. **Diário Judicial Eletrônico**. Brasília, 27 de abril de 2011. Disponível em: <http://www.tributomunicipal.com.br/portal/index.php/menuiss/artigos/431-stj-decide-pela-incidencia-do-iss-sobre-franquias>. Acesso em: 3 jun. 2022.

COUTINHO, Kevin. A INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS ATIVIDADES DE FRANQUIA OU FRANCHISING: UMA ANÁLISE DO CONCEITO DE SERVIÇO À LUZ DA DECISÃO DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.136/2020. Santa Rita, 2020 Trabalho de Conclusão de Curso (Direito) - Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, 2020. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/22172/1/KFC10122020.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2022.

DA SILVA, André. A regra-matriz de incidência tributária e o imposto sobre serviços – ISS. **Âmbito Jurídico**. Brasil, 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-e-o-imposto-sobre-servicos-iss/>. Acesso em: 4 mai. 2022.

1015

FREITAS LEITE. **Lei Complementar nº 157/2016 – Alterações no ISS**. Freitas Leite. 2017. Disponível em: <https://www.freitasleite.com.br/lei-complementar-no-1572016-alteracoes-no-iss/>. Acesso em: 18 maio. 2022.

GRATÃO, Paulo. STF reafirma que ISS sobre contratos de franquia é constitucional: o que muda na prática. **Pequenas Empresas & Grandes Negócios**. Brasil, 2021. Disponível em: <https://revistapegn.globo.com/Franquias/noticia/2021/09/stf-reafirma-que-iss-sobre-contratos-de-franquia-e-constitucional-o-que-muda-na-pratica.html>. Acesso em: 4 jun. 2022.

HARADA, Kiyoshi. ISS. A Importância do Aspecto Espacial do Fato Gerador. **Jusbrasil**. Brasil, 2018. Disponível em: <https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/617245917/iss-a-importancia-do-aspecto-espacial-do-fato-gerador>. Acesso em: 19 mai. 2022.

SISTEMA Tributário Nacional brasileiro – entenda como funciona. **IBPT Educação**. Curitiba, 2019. Disponível em: <https://educacao.ibpt.com.br/sistema-tributario-nacional-brasileiro/>. Acesso em: 2 mai. 2022.

JUNIOR, Ricardo. Como funciona o sistema tributário brasileiro?. **Rede Jornal Contábil**. Brasil, 2020. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/como-funciona-o-sistema-tributario-brasileiro/>. Acesso em: 2 mai. 2022.

LINX. **Incidência de ISS nos contratos de franquia:** veja a decisão do STF. 2020. Disponível em: <https://www.linx.com.br/blog/iss-contratos-de-franquia/>. Acesso em: 3 jun. 2022.

MGALHAS. É constitucional incidência de ISS sobre contratos de franquia, decide STF: O relator, ministro Gilmar Mendes, foi acompanhado pela maioria da Corte. Brasil, 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/quentes/327924/e-constitucional-incidencia-de-iss-sobre-contratos-de-franquia--decide-stf>. Acesso em: 3 jun. 2022.

MONTEIRO, Andréa; QUINTANILHA, Isabella; MACHADO, Pedro Gabriel. ISS: a função da lei complementar 116/03 e a locação de bens e cessão de direitos trazidos pela lista anexa. **Revista Direito Público**, Londrina, v. 3, p. 144-157, 2008. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/viewFile/10905/9541>. Acesso em: 18 mai. 2022.

NADER, Danielle. ISS: quem deve pagar, como calcular e o que mudou: O ISS é um dos impostos mais complexos do país; Entenda. **Contábeis**. Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/45451/iss-quem-deve-pagar-como-calcular-e-o-que-mudou/>. Acesso em: 18 mai. 2022.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO DE JANEIRO. **STF:** nova decisão reafirma que ISS sobre contratos de franquia é constitucional. **CRC-RJ**. Brasil, 2021. Disponível em: <https://www.crc.org.br/noticias/NoticiaIndividual/6d2c5d9a-327e-4268-949c-b3b74e656530>. Acesso em: 3 jun. 2022.

1016

RAUSCH, Amaury. **FRANQUIAS: CONTRATO ADESIVO E INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE CONSUMO. JURISPRUDÊNCIA STJ. Mainenti Tributos**. Disponível em: Cav.receita.fazenda.gov.br/ecac/Default.aspx#. Acesso em: 3 jun. 2022. Belo Horizonte, Receita Federal.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 583 p. Disponível em: <https://acljur.org.br/wp-content/uploads/2018/07/C%C3%B3digo-Tribut%C3%A1rio-Nacional-Comentado-Eduardo-Sabbag-2018.pdf>. Acesso em: 5 mai. 2022.

SALES, Romildo. **O alcance normativo do termo estabelecimento prestador na Lei Complementar nº 116/2003**. Recife, 2008. Monografia (Especialização em Direito Tributário) - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Recife, 2008.

SANTOS, Henrique. **Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Jusbrasil**. Brasil, 2015. Disponível em: <https://coutinhocarlotajusbrasil.com.br/artigos/250683584/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 4 mai. 2022.

VALENTE, Fernanda. **Supremo declara que incidência de ISS em contrato de franquia é constitucional. Consultor Jurídico**. Brasil, 2020. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2020-mai-29/incidencia-iss-contrato-franquia-constitucional-stf>.

Acesso em: 19 mai. 2022.

VALOR CONSULTING. ISSQN: Aspectos gerais da Lei Complementar nº 116/2003. Valor Consulting. Brasil, 2022. Disponível em:

<https://www.valor.srv.br/artigo.php?id=530&titulo=aspectos-gerais-lei-complementar-116-2003-iss-issqn>. Acesso em: 18 mai. 2022.