

Contrato de Franquia

Trabalho de Iniciação Científica
feito sob a coordenação do Prof. Dr. Elias Kallás Filho
e sob o amparo financeiro da FAPEMIG

Nome do aluno: Guilherme Pereira dos Santos, 4º D.

FDSM
2012

SUMÁRIO

QUAL A ORIGEM DA PALAVRA FRANCHISING?	3
ORIGENS E AVANÇOS DA FRANCHISING	7
FUNÇÃO E CLASSIFICAÇÃO	11
ANÁLISE DE CASO NO STJ	22
IMPOSTOS - IR E ISSQN	33
DA TRIBUTAÇÃO DO FRANCHISING	36
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	41

Introdução

Aspectos Históricos do Franchising

Qual a origem do termo *Franchising*?

A palavra inglesa Franchising origina-se no vocábulo do Inglês arcaico franch, ou frank, que por sua vez tem sua base no termo francês franc, do qual derivou-se os vocábulos franceses atuais, francher, franchisage, e o verbo affranchir, que significa emancipar, liberar, ou ainda a outorga de privilégio, de autorização ou abandono de uma servidão¹. Não obstante tais significados atribuídos ao termo, Waldírio Bulgarelli contende que estes não se ajustam à definição de franquia como particípio presente, franchising, pois referido termo “significa um complexo de atividades destinado a desencadear processos de venda e distribuição em escala”².

Porém, tendo como um primeiro desígnio traçar os seus aspectos históricos, abordaremos um pouco sobre a história do franchising, desde a sua concepção, até chegarmos ao seu viés jurídico.

Origem Histórica

Durante Idade Média, no qual imperava o sistema social conhecido como feudalismo, existiam as chamadas cidades francas, na qual pessoas e bens tinham livre

¹ Cretella Neto, *José Manual Jurídico do Franchising*, ed. Atlas, p. 46.

² *Contratos Mercantis*, 14. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 530

circulação, eram isentas de impostos e taxas ao Poder Central e à Igreja. Por conseguinte, o verbo *franchiser* significava um privilégio ou uma autorização, com as respectivas *letters of franchise* (cartas de franquia) que tinham como efeito a abolição do estado de servidão do vassalo.³

Alguns pesquisadores atribuem a origem do franchising às expedições marítimas que os aventureiros empreendiam além mar, como é o caso da Companhia das Índias Ocidentais.

Assim descreve Luiz Felizardo Barroso:

“Naquele tempo, os reis (franqueadores) ‘franqueavam’ navios (o estabelecimento) e os aprestavam (os aprestos, ou apetrechos eram as respectivas instalações) para que, em nome do reino, sob suas armas (suas marcas), os navegadores (comandantes - master franqueados ou subfranqueadores) buscassem novas terras (hoje novas unidades franqueadas para incorporação à rede - isto é, ao reino), novos produtos (especiarias) e, por fim, mais riquezas (a lucratividade sempre tão almejada por qualquer empreendimento).”⁴

“Naquela época, era comum outra forma rudimentar de franquia, sem, contudo, possuir esta denominação, mas provando que a noção de franchising não é uma descoberta de nossos tempos”.

E continua,

“Naqueles dias, para que agissem em seu nome, cobrando e coletando impostos devidos à Igreja Católica, concedia esta autorização aos senhores feudais, que ficavam com uma parte do valor coletado como forma de remuneração, enviando o restante à Igreja.”⁵

Com o tempo, a palavra gradativamente foi tomando outro sentido, qual seja, um direito ou um privilégio concedido por um soberano ou um governo a uma pessoa ou um grupo, e, especialmente, um direito para explorar um negócio concedido por um rei ou um governo. Assim, a palavra se tornou um direito positivo de se fazer alguma coisa. *Franchise* correspondia a uma prerrogativa, uma isenção ou uma vantagem concedida pelo senhor feudal ou por um governo. Atualmente, seguindo essa linha de evolução, o *franchise* tem o sentido de ‘um direito concedido a uma pessoa ou a um grupo para comercializar produtos ou serviços de uma empresa em determinado território’.

Mas esta prática e a palavra desapareceram ainda na Idade Média, na França.⁶

³ Fernandes, Lina Márcia Chaves, *Do Contrato de Franquia*, Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 42

⁴ Franchising e Direito, São Paulo: Atlas, 1997, p. 27

⁵ Ibidem.

⁶ DAHAB, Sonia et al. Entendendo Franchising. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.

Ainda nessa esteira, Luiz Felizardo Barroso informa:

“Há quem atribua as origens mais remotas do franchising (como o conhecemos e praticamos hoje) às expedições ou aventuras marítimas dos diversos reinos existentes à época em que eles se lançavam ao mar em busca de novas terras e riquezas.

Naquele tempo, os reis (franqueadores) ‘franqueavam’ navios (o estabelecimento) e os aprestavam (os aprestos, ou apetrechos eram as respectivas instalações) para que, em nome do reino, sob suas armas (suas marcas), os navegadores (comandantes - master franqueados ou subfranqueadores) buscassem novas terras (hoje novas unidades franqueadas para incorporação à rede - isto é, ao reino), novos produtos (especiarias) e, por fim, mais riquezas (a lucratividade sempre tão almejada por qualquer empreendimento).

Naquela época, a fim de coletar e cobrar os impostos devidos à Igreja Católica, a autorização para tanto era concedida aos senhores feudais, que ficavam com uma parte do valor coletado como forma de remuneração, enviando o restante à Igreja”.⁷

Jorge Pereira Andrade, por sua vez, afirma que a franquia nasceu nos EUA, mas alguns estudiosos

“querem remontá-la à Idade Média, quando a Igreja Católica concedia autorização para que os senhores feudais agissem como coletores de impostos, contanto que lhes pagassem por isso parte do recolhido.

No entanto, tratava-se de uma atividade rudimentar, longe de ser como é a franquia hoje, obviamente. Jamais aquela atividade foi fonte do atual contrato, mesmo quando mais tarde passou a ser usada por mascates ou mercadores”.⁸

Franchising é a forma abreviada de *business format franchising*. Em inglês tem sentido mais amplo do que o termo franquia em português (conceder, permitir). O dicionário *Larousse Multídico* o define como sendo

“um contrato pelo qual um comerciante (franqueador) coloca à disposição de um outro comerciante (franqueado) seu saber-fazer, sua organização, uma insígnia ou

⁷op. cit., p. 27.

⁸ *Contratos de franquia e leasing*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 15.

uma marca de fábrica, em contraparte a uma remuneração paga pelo franqueado.”(tradução livre)”⁹

O *Code de déontologie européen de la franchise* (Código de deontologia europeu da Franquia), que atualizou o código criado em 1972 pela *European Franchise Federation* (FFF), define a franquia como

“Um sistema de comercialização de produtos e/ou de serviços e/ou de tecnologias, baseado em uma colaboração estreita e contínua entre empresas jurídica e financeiramente distintas e independentes, o franqueador e seus franqueados, em que o franqueador concede a seus franqueados o direito e impõe a obrigação de explorar uma empresa em conformidade com o model do franqueador. O direito assim concedido autoriza e obriga o franqueado, em contraparte a uma contribuição financeira direta ou indireta, a utilizar a insígnia ou a marca de produtos e/ou de serviços, o saber-fazer, e outros direitos de propriedade intelectual, mantidos pelo aporte contínuo de assistência comercial e/ou técnica, como parte e pela duração de um contrato de franquia escrito, concluído entre as partes com esse objetivo.”¹⁰ (tradução livre)

⁹ Contrat par lequel un commerçant (franchiseur) met à la disposition d'un autre commerçant (franchisé) son savoir-faire, son organisation, une enseigne ou une marque de fabrique, en contrepartie d'une rémunération versée par le franchisé.

¹⁰ *La franchise est un système de commercialisation de produits et/ou de services et/ou de technologies, basé sur une collaboration étroite et continue entre des entreprises juridiquement et financièrement distinctes et indépendantes, le franchiseur et ses franchisés, dans lequel le franchiseur accorde à ses franchisés le droit, et impose l'obligation d'exploiter une entreprise en conformité avec le concept du franchiseur. Le droit ainsi concédé autorise et oblige le franchisé, en échange d'une contribution financière directe ou indirecte, à utiliser l'enseigne et/ou la marque de produits et/ou de services, le savoir-faire, et autres droits de propriété intellectuelle, soutenu par l'apport continu d'assistance commerciale et/ou technique, dans le cadre et pour la durée d'un contrat de franchise écrit, conclu entre les parties à cet effect*

Capítulo I

Origens do Franchising

Originou-se nos EUA em 1850, com a *Singer* e, posteriormente, ganhou impulso dos setores automobilístico (em 1889, com a GM), de bebidas (com a Coca-Cola 1930), e também dos ex-combatentes da 2ª Guerra Mundial ¹¹.

A causa de seu surgimento é devida, segundo aponta Maria de Fátima Ribeiro, em consequência da impossibilidade dos industriais nortistas expandirem as suas atividades para o oeste e o sul do país mediante atuação direta e capitais próprios.

O que impulsionou esse novo movimento do *franchising* foi a falta de capital inicial, a pouca experiência dos candidatos dispostos a se estabelecerem no ramo de vendas e a possibilidade de se montar rapidamente uma rede comercial.

As primeiras empresas a adotarem esse sistema de negócios foi a *Singer*, em 1860, ano em que a *Singer Sewing Machine* resolveu ampliar sua participação no mercado, atingindo, em termos de varejo, um território mais amplo, com poucos investimentos, somente aqueles necessários a sua estruturação como franqueadora.

O sucesso alcançado pela *Singer* levou outras empresas a adotarem o mesmo sistema de negócios. Foi o que ocorreu com a *General Motors*, em 1898, e com a *Coca Cola*, em 1899.

Por volta de 1885, um farmacêutico de Atlanta desenvolveu uma espécie de tônico e estimulante feito à base de noz, a kola, e de outros produtos, denominado inicialmente *French Vine Cola*, e, depois, apenas *Coca Cola*.

Em 1899, um comerciante, *Asa Chandler* vendeu o direito de engarrafar o xarope, em todo o território norte-americano, a dois empresários do Tennessee, Benjamim Thomas e Joseph Whitehead, por apenas um dólar, porque entendia que o negócio era adistrito às drogarias.

Os dois empresários iniciaram a outorga de franquias a engarrafadores independentes, estabelecendo uma rede que, 30 anos depois, constituía-se de mais de mil empresas engarrafadoras.

Em 1917, os supermercados *Piggly Wiggly* resolveram ampliar sua rede através da concessão de franquias.

Em 1921, a *Hertz Rent-a-Car*, fundada em 1918, adotou o mesmo sistema, sendo até hoje uma das mais conhecidas redes locadoras de veículos do mundo.

¹¹ Mariani, Irineu, *Contratos Empresariais*, p. 361.

Nos anos 30, as companhias de Petróleo adotaram o sistema, convertendo os postos de gasolina operados diretamente em franquias outorgadas a operadores locais.

Em 1935, foi constituída a *Roto-Rooter*, que, naquele mesmo ano, adotou a franquia como estratégia para a expansão de suas atividades.

A *Howard Johnson*, também em 1935, passou a outorgar franquias de seus restaurantes e sorveterias, partindo mais tarde para o ramo de hotelaria.

No Brasil, encontramos como pioneiro na utilização da franquia o fabricante de calçados da marca Stella. Seu empreendedor, Arthur de Almeida Sampaio, mesmo desconhecendo esse instituto, o colocou em prática, selecionando seus representantes comerciais, que faziam os próprios investimentos necessários à instalação de novos pontos. O uso da marca, previamente reconhecida no mercado, também era cedido pelo empresário.

No entanto, esse empreendimento não demonstrou o início da adoção do sistema no Brasil, uma vez que só na segunda metade da década de 70 avolumaram-se as redes de franquia.

Por volta de 1975, já existiam franquias da *Master Pizza*, do *Boticário* e da *Água de Cheiro*.

Gallego Sanchez afirma que sua verdadeira expansão ocorreu após a 2ª Guerra Mundial, quando inúmeras pessoas, desmobilizadas de suas atividades ou nos campos de batalha ou nas indústrias de guerra, procuravam novas oportunidades para firmar-se economicamente. A fim de aproveitar esse material humano na expansão dos seus negócios, várias empresas descobriram um modo de ligar esses elementos aos seus empreendimentos, passando a oferecer franquia (*franchising*) aos que desejavam dedicar-se a esse ramo de atividades.

Em um segundo momento, ela se expande para a Europa e para o restante do mundo. No Brasil, foi introduzido por empresas de cinema, como técnica de distribuição de filmes pelas empresas das grandes marcas dos estúdios norte-americanos. Depois, foi adotado pelas indústrias.

Função Econômica do Instituto

Hodiernamente, o emprego do franchising como um meio de competir em um mercado cada vez mais globalizado e rivalizado se tornou cada vez maior entre a população, o que, por sua vez, contribuiu para o aperfeiçoamento e sofisticação do contrato¹².

Fátima Ribeiro¹³ assinala seus pontos de interesse: a) o franqueador transfere o custo de pesados investimentos ao franqueado, na medida em que este fica responsável pela montagem e manutenção do ponto de venda e, além disso, é beneficiado pela difusão de sua marca que o crescimento da rede de franqueados possibilita; b) o franqueado, por sua vez, vê a perspectiva de fazer crescer sua empresa pelo uso de uma marca de prestígio, integrando uma rede com produtos conhecidos e bem aceitos pelo mercado e desfrutando de uma “clientela preexistente ou potencialmente existente para aquela marca”¹⁴.

O consumidor igualmente é beneficiado pelos resultados de uma boa parceria entre franqueador e franqueado, v.g., na instalação de vários pontos de venda, aumento na qualidade dos produtos, redução de preços etc.

Por outro lado, os efeitos negativos que uma administração ineficiente pode causar para as marcas são evidentes, podendo causar estragos irreversíveis.

Utilização da *Franchising* nos EUA

Nos EUA, a *franchising* de produção erigiu-se como o modelo mais popular desde o início do século XX, operando no modelo atual o modo BFF (*Business Format Franchising*)¹⁵.

Dados estatísticos do Departamento Comercial dos EUA revelam que, já em 1985, cerca de 2.000 companhias já se utilizavam do instituto para expandir seus negócios, gerando um movimento econômico equivalente a 1/3 de todo o comércio americano. A diversificação desse sistema se propagou para áreas as mais diversas, como construção civil, vídeo, salões de beleza, empresas de prestação de serviços específicos como advocacia e medicina, além dos mais comuns, como *fastfood*, cosméticos, automotivos, escolas, confecções entre outros¹⁶.

¹² Negrão, Ricardo. *Manual de Direito Comercial e de Empresa*, São Paulo, Saraiva, 2011, p. 308.

¹³ RIBEIRO, Maria de Fátima. *O Contrato de Franquia*, Coimbra, Almedina, 2001, p.18-24.

¹⁴ Ibidem, p.22.

¹⁵ WEBSTER, Bryce. *The insiders guide to franchising*. New York: Amacon, 1986. p.7.

¹⁶ Simão Filho, Adalberto, *Franchising*, Atlas, 4ª ed., 2000, p. 51.

Na Europa

Segundo Cardelús¹⁷, citado por Adalberto Simão Filho¹⁸, a *franchising* é sucesso na Europa, sendo que esse sucesso deve-se, principalmente:

- a. ao fato de que os franqueadores são, em sua maioria, empresas multinacionais, o que importa um aporte maior de capital junto aos serviços e produtos objetos de franquia;
- b. ao fácil acesso de publicidade proporcionado pelos diversos meios de comunicação, que aumenta o interesse na comercialização do produto;
- c. ao sistema próprio de homogeneidade do franchising, que torna a aceitação econômica do produto mais fácil.

No Brasil

O instituto do Franchising está crescendo no Brasil, sendo que, nos últimos anos, vem se criando associações, como a AFRAB - Associação dos Franquadores do Brasil e a ABF - Associação Brasileira de *Franchising*, com o objetivo de proteger e fortalecer o sistema, buscando resgatar a confiança popular, e evitando práticas distorcidas empreendidas por comerciantes para o seu próprio proveito.¹⁹

¹⁷ Cardelús, Lluís, *El contrato de franchising*, [s.l.]: *Promociones y Publicaciones Universitarias*, 1988. p.15.

¹⁸ op. cit., p. 52.

¹⁹ idem. p. 54

Capítulo II

Função e Classificação da Franchising

No Direito Norte-Americano, de natureza pragmática, a natureza conceitual da *franchising* tem importância reduzida, sendo raras as manifestações dos tribunais ou da doutrina a seu respeito, colocando-o como um contrato de tipo especial, contendo elementos da compra e venda, do agenciamento e do licenciamento de marca, sem se preocuparem em formularem um conceito jurídico adequado sobre o tema. A doutrina e parte da legislação americana sobre a *franchising* utilizam indistintamente as expressões *sales agreement*, *licence agreement*, *agency*, ou *partnership*.

As definições que se propuseram a fazer as mais diversas associações, nacionais e internacionais, flutuam entre o conceito formal jurídico clássico e a visão pragmática do mundo dos negócios, o que ocasiona um conjunto de definições que variam do detalhismo extremado ao utilitarismo simplista²⁰.

No primeiro caso está a definição da *International Franchise Association* (IFA),²¹ entidade sediada em Washington, que conceitua o instituto como uma relação jurídica complexa, envolvendo transferência de *know-how*, treinamento, uso de marca e adoção de procedimentos formatados, que compreende obrigações do franqueador e do franqueado para o investimento e a operacionalização do negócio.²²

A definição da *British Franchise Association* (BFA), sediada em *Henley-on-Thames*, caracteriza o contrato como aquele que, dentre outros fatores:

- permite ou requer ao franqueado que mantenha durante o período da franquia um negócio particular usando um nome específico pertencente ou associado com o franqueador;
- b) confere ao franqueador o exercício de um controle contínuo durante o período da franquia, relativo ao modo pelo qual o franqueado executa o negócio objeto da franquia;
- c) obriga o franqueador a fornecer ao franqueado assistência em desempenhar o negócio objeto da franquia, i.e., no que se refere à organização do negócio do franqueado, ao treinamento de pessoal, *marketing* e gerenciamento;
- d) requer ao franqueado, durante o período da franquia a, periodicamente, pagar ao franqueador certa quantia de dinheiro em compensação ao franqueador por bens e produtos por ele fornecidos ao franqueado e e) não se configura em uma transação

²⁰ Neto, José Cretella, *Manual Jurídico do Franchising*, Atlas, 2003, p. 14.

²¹ A definição, na forma original, é: “A franchise operation is a contractual relationship between the franchisor and the franchisee in which the franchisor offers or is obliged to maintain a continuing interest in the business of the franchisor in such areas as know-how and training; wherein the franchisee operates under a common trade name, format and/or procedure owned or controlled by the franchisor, and in which the franchisee has or will made a substantial capital investment in his business from his own resources.”

²² op. cit., p.14.

- entre uma companhia controladora e sua subsidiária ou entre subsidiárias da mesma companhia controladora ou entre um indivíduo e uma companhia controlada por ele.²³

A Associação Italiana de *Franchising*, sediada em Milão, parte da definição que considera a *franchising* uma técnica comercial, somente implicitamente imprimindo seu caráter jurídico, definindo-a como uma técnica de *marketing* na qual o franqueador, ainda que contra remuneração dilacionada, fornece em via continuativa ao franqueado toda sua experiência técnico-comercial adquirada em uma determinada atividade empresarial, assim como o uso de marca e de sua insígnia.²⁴

Da mesma forma, a *Federação Francesa de Franchising* (FFF), sediada em Paris, considera relevante o método de colaboração empresarial, destacando-se o caráter oneroso dessa colaboração, mediante a transferência de *know-how* (*savoir-faire*) entre empresas, com o correspondente pagamento dos *royalties* periódicos ou antecipados.

A *Cour d'Appel* de Paris, em 23-4-1978, adotando literalmente a definição da FFF, declarou, em acórdão, que o *franchising* é

“um método de colaboração entre uma empresa franqueadora de um lado e uma ou várias empresas franqueadas de outro, que implique, para a empresa franqueadora: 1) a propriedade de uma razão social, de um nome comercial, de siglas e símbolos, de uma marca de fábrica, de comércio ou de serviço, bem como de um savoir-faire colocado à disposição das empresas franqueadas; 2) uma coleção de produtos e/ou de serviços oferecidos de uma maneira original e específica, explorados obrigatoriamente e totalmente segundo as técnicas comerciais uniformes preliminarmente experimentadas e constantemente corrigidas e controladas; essa colaboração tem por meta um desenvolvimento acelerado das empresas contratantes, pela ação comum resultante da conjunção de pessoas e de capitais, tudo a manter suas independências respectivas, nos acordos de exclusividade recíproca. Ela implica

²³ No original: “A contractual licence granted by one person (the franchisor) to another (franchisee) which: a) permits or requires the franchisee to carry on during the period of the franchise a particular business under or using a specific name belonging to or associated with the franchisor; b) entitles the franchisor to exercise continuing control during the period of the franchise over the manner in which the franchisee carries on the business which is the subject of the franchise; c) obliges the franchisor to provide the franchisee with assistance in carrying on the business which is the subject of the franchise (in relation to the organization of the franchisee’s business, the training of staff, merchandising, management or otherwise; d) requires the franchisee periodically during the period of the franchise to pay to the franchisor sums of money in consideration for the franchise or for goods or services provided by the franchisor to the franchisee; and e) which is not a transaction between a holding company and its subsidiary (as defined in Section 154 of the Companies Act 1948) or between subsidiaries of the same holding company or between an individual and a company controlled by him.”

²⁴ No original: “Il franchising è una tecnica di marketing secondo da quale il licenziante (franchisor) contro compenso anche dilazionato, fornisce in via continuativa al licenziatario (franchisee) tutta la sua esperienza tecnico-commerciale acquisita in una determinata attività imprenditoriale, nonch l’uso del marchio e della sua insegna.”

uma remuneração ou uma vantagem econômica adquirida ao franqueador proprietário da marca e do savoir-faire."²⁵

Para a Associação Brasileira de *Franchising* (ABF),

*"franchising é uma estratégia para a distribuição e comercialização de produtos e serviços. É um método seguro e eficaz para as empresas que desejam ampliar suas operações com baixo investimento, representando, por outro lado, uma grande oportunidade para quem quer ser dono de seu próprio negócio".*²⁶

Para José Cretella Filho²⁷, a doutrina, costuma agrupar as modalidades de franchising em três classes: franchising de distribuição de produtos, franchising de produção e franchising de serviços.

Não obstante a regulamentação trazida pela Lei n. 8.955, de 15 de dezembro de 1994, dando tipicidade ao contrato de franchising, inserindo-o entre os contratos complexos, por envolver um sistema de relações entre o franqueador e o franqueado, a doutrina se esforça para qualificá-lo juridicamente, visto que ainda pairam dúvidas quanto a sua real natureza jurídica. Alguns, como Rubens Requião²⁸, considera-o um contrato autônomo atípico com características idênticas ao contrato de concessão mercantil.

A posição do referido professor, segundo Waldírio Bulgarelli²⁹, vai de encontro à doutrina brasileira, porquanto esta considera a concessão mercantil como contrato de distribuição de produtos, com exclusividade ou não, evidentemente conhecidos os produtos através de marca.

Nesse mesmo diapasão, Bulgarelli³⁰ cita Fábio Konder Comparato, em estudo publicado na Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro (n.º 18, 1975, p. 53ss, Franquia e Concessão de Venda no Brasil: da Consagração ao Repúdio?, assim se expressa em relação à franquia: Não se costuma fazer, entre nós, a distinção entre a franquia e a concessão de venda com exclusividade. O discernimento, no entanto, se impõe, como condição indispensável à justa aplicação do sistema normativo. A confusão

²⁵ No original: "*Un méthode de collaboration entre une entreprise franchisante d'une part et une ou plusieurs entreprises franchisées d'autre part, qui implique, por l'entreprise franchisante: 1) la propriété d'une raison sociale, d'un nom commercial, de sigles et symboles, d'une marque de fabrique, de commerce ou de service, ainsi qu'un savoir-faire mis à la disposition des entreprises que, exploitée obligatoirement et totalement selon les techniques commerciales uniformes préalablement expérimentées et constamment mises au point et contrôlées; cette collaboration a pour but un développement accéléré des entreprises contractantes, par l'action commune résultant de la conjonction des hommes et des capitaux, tout en maintenant leur indépendance respective, dans l'accords d'exclusivité réciproque. Elle implique une rémunération ou une avantage économique acquis au franchiseur propriétaire de la marque et du savoir-faire.*"

²⁶ Fonte: <www.abf.com.br>

²⁷ op. cit., p. 19.

²⁸ Cf. Rubens Requião, in *RDM 7/77, O Contrato de Concessão de Venda com Exclusividade*.

²⁹ op. cit., p. 534.

³⁰ op. cit., p. 534

conceitual, nesta matéria, pode conduzir a soluções injustas e desarmônicas. A concessão de vendas é, exclusivamente, contrato de distribuição de produtos; a licença de uso de marca ou a eventual prestação de serviços do concedente ao concessionário são meros acessórios do pacto principal que estipula a exclusividade na distribuição de produtos, ou seja, bens fabricados pelo concedente. Na franquia, o essencial é a licença de utilização de marca e a prestação de serviços de organização e métodos de venda pelo franquiador ao franquiado. A finalidade de distribuição da franchise não abrange, pois, apenas produtos, mas também mercadorias (isto é, revenda de comerciante atacadista e retalhista) e serviços, como a hotelaria, por exemplo. Por conseguinte, na concessão de venda, o concessionário é simples intermediário entre o concedente e o público consumidor; enquanto na franquia, o franqueado pode ser, ele próprio, produtor de bens ou prestador de serviços. Esse elemento de prestação de serviços do franqueador ao franqueado é claramente distinto da simples licença de utilização de marca ou outro sinal distintivo. Ele comporta, na verdade, três aspectos, vulgarmente caracterizados pelas expressões consagradas *engineering*, *management* e *marketing*. O franqueador, antes de mais nada, pode planejar a própria montagem material do negócio do franqueado (local e instalações). Ademais, ele costuma fornecer também ao franqueado um esquema completo de organização empresarial, desde o organograma de pessoal até a própria contabilidade e a política de estoques, com apoio em sistemas computacionais, como por exemplo, um sistema integrado de estoques e compras. Acessoriamente, o franqueador porá à disposição de seu co-contratante o acesso ao seu equipamento de processamento de dados a um financiamento para a aquisição ou a reforma de suas instalações. Finalmente, quanto ao *marketing*, informações e instruções precisas serão dadas para o desenvolvimento das vendas ou da prestação de serviços do franqueado ao público. O franqueado poderá, assim, usufruir de uma experiência acumulada do franqueador, no mercado em questão, quanto aos sistemas de vendas e serviços (sucesso ou insucesso de promoções especiais, vendas a crédito ou desconto, por exemplo). Gozará, ademais, dos efeitos de uma publicidade largamente montada em torno da marca ou de expressões ou sinais de propaganda, cuja utilização lhe foi concedida. Nada mais natural, portanto, que, além da regalia específica pelo uso de sinais distintivos, o franqueado contraia, igualmente, a obrigação de pagar ao franqueador uma remuneração adequada pelos serviços acima descritos, sendo incontestável que é, justamente, pela prestação desses serviços que o *franchising* se diferencia da cessão de uso de marca, pura e simples.”

Fábio Ulhoa Coelho os denomina de “contratos de colaboração, i.e., aqueles cuja função é fazer com que as mercadorias se movimentem, e os diferencia em dois subtipos, quais sejam: a) os contratos de distribuição-intermediação, caracterizados pela compra de mercadorias por um empresário em condições especiais relativamente a outro empresário, denominado distribuidor; b) os contratos de distribuição-aproximação, nos quais se imputa a tarefa de o empresário contratante buscar outros empresários interessados no produto distribuído pelo fornecedor.

A franquia se enquadraria, nesse caso, na modalidade contratual de “distribuição-intermediação, sob a rubrica do contrato de colaboração.

Não obstante, tal classificação não leva em conta o fato de que nem sempre o franqueado adquire mercadorias do franqueador, v.g., a franquia de um sistema de

supermercado, na situação em que ela limita-se apenas a conceptualizar a forma pela qual se pode realizar a oferta de venda ao consumidor ³¹.

Numa escala evolutiva, costuma-se classificar o franchising em três gerações, nos últimos cem anos. A primeira, correspondendo às licenças de fabricação (que se tornariam o franchising industrial atual); a segunda, ao franchising comercial (business franchising; Betriebs-Franchising), fase “em que técnicas de utilização passaram a ser utilizadas por todos os franqueados, e o sistema de operação em rede passou a ser a alma do negócio”; por fim, em meados da década de 70, seu conceito transforma-se, dando origem às parcerias (partners for profit) entre os franqueadores e os franqueados.³²

A doutrina alemã, inicialmente, classificava o franchising em quatro tipos: Produkt-Franchising, Waren-Franchising, Betriebs-Franchising e Dienstleistungs-Franchising. Porém, como o significado de “Produkt” e “Waren” eram muito próximos, os autores procederam a classificação diversa, que atraíram o interesse de empresários, quais sejam: Vertriebsfranchising (franchising de distribuição) - no qual o franqueado comercializa os produtos fabricados pelo franqueador, conforme procedimentos deste; Dienstleistungsfranchising (franchising de serviços), em que o franqueado executa serviços de maneira padronizada, segundo a metodologia do franqueador, assumindo a venda de produtos de caráter complementar e secundário do sistema.³³

No campo do Direito Comparado, o conceito da *franchising* varia conforme o autor e a Instituição que se apresenta. Portanto, selecionamos alguns autores e Instituições de diversos Países para termos uma noção mais abrangente de seu significado.

Autores Estrangeiros

Vicent Chulia - define o contrato de *franchising* como de origem norte-americana, de concessão comercial, já que o distribuidor compra e revende. O concedente dá uma autorização para o concessionário utilizar sua marca, geralmente uma marca internacional, integrando-o em sua rede de comercialização e prestando assistência técnica na organização do estabelecimento e da atividade de venda, apresentação do produto, promoção, publicidade e distribuição³⁴.

Aldo Frignani - Sistema de colaboração entre um produtor ou vendedor de bens ou serviços e um distribuidor, jurídica e economicamente independentes um do outro, por um contrato em que o primeiro concede ao segundo a faculdade de participar, em cadeia de distribuição, do direito de desfrutar de determinadas condições, após pagar soma em dinheiro, bem como o uso da marca, insígnia, patente ou uma simples fórmula ou segredo comercial a ele pertencente.

³¹ Negrão, Ricardo, Manual de Direito Comercial e de Empresa, ed.: Saraiva, 2ª ed., 2011, p. 310.

³² CHERTO, Marcelo; RIZZO, Marcus. Como comprar sua franquia passo a passo. Makron Books: McGraw-Hill, 1991, p.6.

³³ NEBEL-TATZEL, Jürgen. Die Franchiseverträge. Lizenz oder Vertriebsvertrag? Frankfurt: Europäische-Hochschulschriften: Peter Lang, 1995

³⁴ CHULIA, Vicent. Franchising. Aspectos Jurídicos e Contratuais.

Fátima Ribeiro destaca os pontos de interesse da *franchising*: a) o franqueador transfere o custo de pesados investimentos ao franqueado, na medida em que este fica

responsável pela montagem e manutenção do ponto de venda e, além disso, é beneficiado pela difusão de sua marca que o crescimento da rede de franqueados possibilita; b) o franqueado, por sua vez, vê a perspectiva de fazer crescer sua empresa pelo uso de uma marca de prestígio, integrando uma rede com produtos conhecidos e bem aceitos pelo mercado e desfrutando de “uma clientela preexistente ou potencialmente existente para aquela marca”.

Destaca, ainda, que o consumidor é igualmente beneficiado pelos resultados de uma boa parceria entre franqueador e franqueado porque esses lhe dão acesso a inúmeros pontos de venda, propiciam aumento da qualidade de bens ou serviços prestados e reduzem preços.

Antônio Medeiros Cordeiro atribui o êxito econômico da franquia a três fatores: “possibilidades abertas pela publicidade, no tocante à divulgação de marcas e de estilo de vida; mobilidade crescente dos consumidores, que facilita uma oferta uniforme de bens; aumento de seus rendimentos”.

Por outro lado, há também pontos desfavoráveis, como o impacto negativo que se pode causar na imagem de uma marca franqueada pelo gerenciamento desastroso do gerenciador ou mesmo de um integrante de sua rede. Numa rede de alimentos, a falta de higiene num dos restaurantes pode contaminar a imagem de todos os outros franqueados; a falência do franqueador opera desastre financeiro como por efeito dominó; uma notícia desabonadora sobre um produto afeta interesses de inúmeros empresários etc.

Elementos Essenciais ao Conceito

Natureza Jurídica do Contrato

A fim de melhor explicitar a natureza jurídica do contrato de *franchising*, a doutrina, tanto estrangeira quanto a brasileira tem descoberto contratos “embutidos” em torno do pacto.

Foi o que fizeram *Bussani* e *Cendon*, ao comparar a *franchising* com a concessão de venda e com a licença, concluindo, ao final, que aquele é um contrato de empresa, de prestações respectivas, de duração, *intuitu personae*.

Fran Martins³⁵, por sua vez, aproxima a *franchising* do contrato de concessão exclusiva, do contrato de fornecimento, e do contrato de distribuição, com importantes traços

³⁵ Contrato e Obrigações Comerciais, 4. ed., 1976.

distintivos, chegando à conclusão de que a natureza jurídica do instituto é de um híbrido de outros contratos, embora aos mesmos autônomo.

Waldírio Bulgarelli o aproxima, além dos acima mencionados, aos de mandato e comissão e conceitua-o com amparo em Orlando Gomes, que o conceitua como “a operação pela

qual um empresário concede a outro o direito de usar a marca de produto seu com assistência técnica para a sua comercialização, recebendo, em troca, determinada remuneração”.

Já Fran Martins³⁶ conceitua-o como “o contrato que liga uma pessoa a uma empresa, para que esta, mediante condições especiais, conceda à primeira o direito de comercializar marcas ou produtos de sua propriedade, sem que, contudo, a essas estejam ligadas por vínculo de subordinação. O franqueado, além dos produtos que vai comercializar, recebe do franqueador permanente assistência técnica e comercial, inclusive no que se refere à publicidade dos produtos”.

O Prof. Antônio Chaves³⁷ conceitua-o como “o contrato pelo qual uma pessoa assume o compromisso de efetuar distribuição seletiva de bens de sua fabricação ou de terceiro, ou proporcionar método ou serviços caracterizados por marca registrada a outras que a ela se vinculam, sem dependência, por compromisso de licença, ligação contínua, e eventual assistência técnica, para a venda limitada a determinada área geográfica”.

A Lei n.º 8.995, de 15-12-1994 tipificou o contrato de franquia, inserindo-o entre os contratos complexos, pois o considera como um sistema de relações entre o franqueador e o franqueado. Assim está disposto em seu art. 2.º, *in verbis*: “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 semiexclusiva 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.

Waldírio Bulgarelli afirma que a expressão ‘franquia comercial’ corresponde ao conhecido instituto da concessão comercial com exclusividade ou simplesmente ‘concessão comercial’. Segundo ele, o Prof. Champaud a conceituou como ‘uma convenção pela qual um comerciante ou industrial, chamado concedente, para assegurar, exclusivamente, sobre um território determinado, durante um período limitado e sob a fiscalização do concedente, a distribuição de produtos cujo monopólio de revenda lhe é concedido’. O Prof. Remo Franceschelli oferece um conceito mais técnico, qual seja, “com a expressão compra e venda com exclusividade se costuma designar, antes de tudo, uma relação da vida social que dá origem a um contrato que (em sentido não técnico, mas lógico ou cronológico) se pode dizer preliminar ou fundamental, e que se desenvolve através de repetidos atos que, *de per se*, e se não fosse pela sua dependência funcional do contrato fundamental, parecem dotados de todos os elementos de fato de outros tantos contratos completos (no caso, o de compra e venda).

³⁶ op. cit.

³⁷ Lições de Direito Civil, Direito das Obrigações, São Paulo, 1977, p. 348.

Por fim, o Conselho de Desenvolvimento Comercial do Ministério da Indústria e do Comércio propôs a seguinte conceituação: ‘Franquia é um sistema de distribuição de bens e serviços, pelo qual o titular de um produto, serviço ou método, devidamente caracterizado por marca registrada, concede a outros comerciantes, que se ligam ao titular, por relação contínua, licença e assistência para exposição do produto no mercado.’

A franquia é contrato autônomo. Forma-se, entretanto, pela junção de elementos de contratos distintos. É, assim, contrato misto, ou seja, “o que resulta da combinação de elementos de diferentes contratos, formando nova espécie contratual não esquematizada na lei”, conforme ensina Orlando Gomes.

E o contrato de franquia, diz esse autor, é “figura autônoma”, mas “se aproxima da concessão exclusiva, da distribuição, do fornecimento e da prestação de serviços”.

Para Luis Felizardo Barroso, o contrato de franquia, atualmente,

“agrega em uma só relação obrigacional bilateral uma licença ou cessão para uso de marca, uma transferência de patente, de tecnologia ou métodos (know-how) ou mesmo um segredo de negócio, eventualmente um contrato de distribuição exclusiva, um mandato, uma representação comercial (ou de seguros, no caso ora entelado) e mais modernamente um comodato (imóvel, ponto comercial ou imóveis para suporte de atividade franqueada)”.

Definição legal, noções e modalidades

A classificação aceita pelo Tribunal das Comunidades Europeias, no acórdão de 28 de janeiro de 1986, assim distingue as espécies de franquia:

- a franquia de serviços, pelo qual o franqueado oferece um serviço sob a insígnia, o nome comercial ou mesmo a marca do franqueador, conformando-se com as diretrizes deste último;
- a franquia de produção, pela qual o próprio franqueado fabrica, segundo as indicações do franqueador, produtos que ele vende sob a marca deste;
- a franquia de distribuição, pela qual o franqueado se limita a vender certos produtos num armazém que usa insígnia do franqueador.

Outra classificação, utilizada pela IFA, distingue dois tipos de franquia: a de distribuição de produtos (*product franchises*) e a de formato negocial (*business format franchise ou package franchise*), identificando a primeira como a que o franqueador disponibiliza suas licenças de propriedade industrial e a segunda, franquia de negócio, aquela em que o uso inclui um método completo de condução da atividade empresarial. Exemplos da primeira seriam a *Pepsi*, a *Exxon* e a *Ford Motor Company* e, da segunda, uma variedade de empresas de restaurantes, *fast food*, locadoras de automóveis etc.

Essa classificação, sobretudo quanto à primeira modalidade, conforme adverte Maria de Fátima Ribeiro, traz a “dificuldade em demarcar este eventual tipo de franquia de outros contratos, como o de concessão comercial”.

Características do Franchising

- Bilateral (ou sinalagmático, ou recíproco)

Cria obrigações para ambos os participantes do negócio. Tal dado não implica apenas distinguir a *franchising* dos contratos unilaterais; há uma série de consequências jurídicas de tal condição advindas, especialmente no que se refere à execução, ou inexecução, das obrigações assumidas.

- Cumutativo

Para Washington de Barros Monteiro:

“... é o contrato em que cada uma das partes, além de receber da outra prestação equivalente à sua, pode apreciar imediatamente essa equivalência”³⁸

- Oneroso

Na *Franchising*, ambas as partes têm vantagens, posto que o franqueado já se estabelece negociando produtos ou serviços já trabalhados junto ao público consumidor, através de técnicas de marketing testadas e aperfeiçoadas pelo franqueador; e este, por sua vez, pode ampliar a oferta da sua mercadoria ou serviço, sem novos aportes de capital”.

- Consensual

Todo contrato, como acordo de vontades, é necessariamente consensual. Ocorre, porém, que, em alguns casos, basta o consentimento. A lei nada exige além do acordo das partes para a formação do contrato, como ocorre no de franquia que, assim, classifica-se como *consensual*.

- Formal (ou solene)

É o acordo que só se aperfeiçoa quando o consentimento é expresso na forma prescrita em lei. E “o contrato de franquia deve ser sempre escrito (...)”, como determina o art. 6, da Lei 8.995/94.

³⁸ Monteiro, Washington de Barros. “Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações - 2º parte

- Execução Sucessiva

Sobrevive com a persistência da obrigação, muito embora ocorram soluções periódicas, até que, pelo implemento de uma condição, ou decurso de um prazo, termine o próprio contrato.

- Atípico

É aquele não previsto pelo legislador. É contrato criado pelas partes, ou seja, funda-se no princípio da autonomia da vontade.

A dúvida quanto a tipicidade ou não do contrato de franquia está em que a Lei 8.955/94 apenas estabelece a forma escrita para os contratos de franquia, não fazendo menção à sua forma de regulamentação.

A respeito, ensina Fábio Ulhoa Coelho o seguinte:

“O objetivo da Lei 8.955/94 foi o de disciplinar a formação do contrato de franquia. Trata-se de diploma legal do gênero denominado *disclosure statute* pelo direito norte-americano. Ou seja, encerra apenas normas que não regulamentam propriamente o conteúdo de determinada relação jurídico-contratual, mas apenas impõem o dever de transparência na relação.

Assim sendo, a nova lei brasileira não confere tipicidade ao contrato de franquia. Continuam a prevalecer entre franqueador e franqueado as condições, termos, encargos e obrigações exclusivamente previstos no instrumento contratual firmado por eles.

Para o direito brasileiro, portanto, pode-se ainda considerar a franquia exemplo de contrato atípico, já que a Lei 8.995/94 não dispõe sobre o conteúdo da relação negocial, não define os direitos e deveres dos contratantes, mas apenas obriga o franqueador, anteriormente à conclusão do acordo, a expor claramente aos interessados na franquia as informações essenciais.”

Intuitu Personae

As condições pessoais de franqueador e franqueado, reciprocamente analisadas, é que determinam, mediante comum aceitação, a afirmação do contrato. As partes interessadas assumem obrigações personalíssimas e, por isso, intransmissíveis *causa mortis* (quando, especialmente, for o franqueado pessoa física) ou por *inter vivos*, sem prévia anuência do outro contratante.

Por adesão

O candidato a franquiado pode dispensar o contrato ou mesmo celebrá-lo com pessoas diversas.

Inexiste uma necessidade a ser satisfeita, que o faz aderir, obrigatoriamente, a determinado contrato. Entretanto, optando pela celebração do contrato de franquia, o

candidato a franquiado há de aderir à vontade do franquizador, o que caracteriza o contrato por adesão.

De duração (ou sucessivo)

É um contrato que traz obrigações sucessivas e permanentes, enquanto vigente (o que pode ser estabelecido para tempo certo, ou para tempo indeterminado).

Para concluir, afiliamos à definição de José Cretella Neto, segundo a qual o contrato de *franchising* pode ser definido como

“o contrato de natureza mercantil, firmado entre franqueador e franqueado, que tem por objeto a cessão temporária e onerosa de um conjunto de direitos materiais e intelectuais, de propriedade exclusiva do franqueador, para o franqueado, que se obriga à comercialização de produtos e/ou serviços, consiante um sistema próprio e único de rede de marketing e distribuição, estabelecido conforme as determinações e padrões do franqueador, remunerando-o, de forma única e periódica, pela cessão dos referidos direitos e/ou pela transferência de know-how técnico, comercial e operacional, e também pela assistência técnica e mercadológica que prestará, pelo período do contrato.”³⁹

³⁹ op. cit., p. 26.

Capítulo III

Análise de Caso no STJ

O contrato de franquia está sujeito à cobrança do ISS?

A tributação no contrato de franquia tem ensejado, nos últimos tempos, árduas disputas judiciais em torno do tema, de sorte que, em recente decisão do STF, foi reconhecida a repercussão geral do assunto, especificamente sobre a incidência do ISS na franquia.

Neste capítulo analisaremos um caso submetido a recurso especial no STJ a que foi dada repercussão geral no STF, a fim de nos integrarmos mais profundamente sobre a natureza “sui generis” do contrato de *franchising*.

Trata-se de recurso especial interposto de decisão de acórdão no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, cuja ementa aqui reproduzida é a seguinte:

"APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. COBRANÇA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. CONTRATO DE FRANQUIA. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003 E DA LEI MUNICIPAL 3.691/2003. IMPOSTO DEVIDO. REJEIÇÃO DAS PRELIMINARES DE INADEQUAÇÃO DA VIA PROCESSUAL E DE IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO DE LEI EM TESE. DESPROVIMENTO DO RECURSO."

Reporta o referido julgado do STJ que houve a impetração de um mandado de segurança preventivo visando à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes em litígio quanto ao ISS, no que se refere a suas atividades de franquia, determinando-se em definitivo à autoridade impetrada que se abstenha de exigir o ISS sobre os royalties que a impetrante recebe em razão dos contratos de franquia. Consigna que “a atividade de franquia não pode ser considerada prestação de serviço, não estando, assim, sujeita à incidência do ISS”.

Ao final, o recurso especial foi admitido na origem. A sua ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. 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.

Dos pontos analisados pelo tribunal, merecem destaque os seguintes:

1. O ISS está configurado pela Constituição Federal como uma prestação de serviço, inconfundível com a obrigação de dar.
2. A Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, o que impede a alteração das categorias jurídicas.
3. Por conseguinte, implica em violação bifronte ao preceito constitucional qualificar uma atividade como pertencente a determinada categoria se esta atividade não ostenta tal categoria, o mesmo se dá ao se qualificar como serviço atividade que não ostenta essa característica jurídica, como é o caso da franquia.
4. Nesse sentido, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, *in 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. Como se evidencia da dicção do artigo, não se autoriza que a lei complementar inclua em seu bojo atividade que não represente serviço e, *a fortiori*, obrigação de fazer, porque a isso seria equivalente obter autorização para modificar a competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável nem mesmo pelo poder constituinte, uma vez blindado por cláusula pétrea.
6. O conceito pressuposto pela Consituição Federal de serviço e de obrigação de fazer em nada se assemelha ao *dare*, cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, segundo a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.
7. O Código Tributário Nacional tratava dos Impostos sobre Serviços de Qualquer natureza, em seus artigos 71 a 73, revogados pelo Decret-Lei nº 406/68, que estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICMS e ao ISS.
8. Conforme era estabelecido naquele dispositivo, constituía fato gerador do ISS a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa ao diploma legal, ainda que sua prestação envolvesse o fornecimento de mercadoria.
9. Na citada lista de Serviços, anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, encontrava-se elencada a atividade de "Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchise) e de faturação (factoring) (excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central)" (Item 48).
10. Portanto, 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 8º, 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 tributáveis constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar 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), escanpando, 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 incosntitucionalidade 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.

Apesar de o recurso especial não ter sido conhecido por aquela E. Corte, devido ao caráter eminentemente constitucional do aresto, passamos a descrever o voto do Ministro Luiz Fux com relação ao assunto.

Cinge-se a controvérsia à questão da incidência ou não de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN sobre a atividade de franquia (*franchising*).

Nessa esteira, necessário é descobrir o critério material integrante da regra-matriz de incidência tributária do ISS, a fim de explicitar o comportamento humano abstratamente descrito na hipótese normativa e que, no dizer de Amílcar Falcão, representa “fato econômico de relevância jurídica.

A esse respeito, assim preceitua o artigo 156, sobre a competência dos Municípios:

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

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

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

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º *Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002.)”

Embora a definição constitucional seja ampla, acarretando, por consequência, um campo material de aplicação da norma amplo, ver-se-á que a eficácia de determinados princípios (como é o caso do da capacidade contributiva) impõe-se-lhe determinados limites.

Por outro lado, a redação do texto contem, também, dois pressupostos negativos, que serão analisados a seguir.

1. A interpretação da cláusula “não compreendidos no art. 155, II”

A cláusula deve ser interpretada negativamente, para delimitar “qualquer” significando: todo, exceto os compreendidos no art. 155, II, isto é, os de transporte intermunicipal e interestadual e os de comunicação.

O que o enunciado deixa claro é que a regra geral é a tributabilidade dos serviços pelo Município; exceção é a tributabilidade pelo Distrito Federal e pelos Estados de dois tipos de serviço (transportes e comunicações), sendo que os de transporte só o são quando ultrapassarem os limites do município. A competência político-constitucional outorgada a essas entidades abrange tão-somente a competência de tributar apenas esses dois tributos.

1.1 A Cláusula “Definidos em Lei Complementar”

Ensina o mestre Souto Maior Borges que, no caso, estamos diante de dois mandamentos:

- a) o primeiro destinatário é o Município, que pode tributar quaisquer serviços;
- b) o segundo destinatário é o Congresso Nacional, que, mediante leis complementares, pode definir os serviços compreendidos na competência do Distrito Federal e dos Estados, bem como explicitar o conteúdo implícito dos preceitos constitucionais que dispõem sobre a competência dos Estados para tributar, acessoriamente às operações mercantis, atividades que, da

perspectiva pré-jurídica, podem parecer serviço (ensejando, em tese, o que se convencionou designar por conflito de competência tributária).

Por conseguinte, a regra é a competência municipal; a exceção é a estadual.

A técnica legislativa moderna prefere definir a exceção ao geral, pois esse, por ser muito amplo, não requer definição, a não ser delimitativa, como é o caso. Daí ser lógico que “definidos” serão os serviços tributáveis pelos Estados.

Tendo em vista que é mais lógico entender que “a definição” da lei complementar será a que considera as exceções, isso nos evidencia que a definição a que se refere o artigo só pode ser a da exceção, e não a da regra. Por isso mesmo, o termo “definidos” só pode estar fazendo menção aos dois serviços conferidos à competência dos Estados e do Distrito Federal, além de outras atividades que, aos olhos do leigo, parecem serviço, mas, na verdade, se desenvolvem no seio de operações mercantis.

Consideramos, nessa esteira, que a possibilidade de definição por lei complementar de serviços tributáveis pelos Município é uma afronta direta à Constituição, porquanto o inibe em sua competência constitucionalmente assegurada de exercê-la com ampla autonomia.

Se fizéssemos uma analogia com o artigo 30, III, da Constituição Federal, o qual dispõe que a competência tributária é instrumento da autonomia dos Municípios, entraríamos em total contradição, pois, condicionar a competência tributária dos Municípios à edição de lei complementar a cargo do Congresso seria o mesmo que retirar-lhe a competência.

Isso já nos mostra que o raciocínio de que os inúmeros serviços de competência dos Municípios deverão ser definidos deve ser rechaçado.

Admitir que os “serviços de qualquer natureza” é que deverão ser definidos importa *contradictio in terminis*, pois, se são de qualquer natureza, prescindem de definição; se são definidos, não serão jamais os de qualquer natureza, mas, sim, os definidos.

Assim é o posicionamento de Tárek Moysés Mousallem e Ricardo Álvares da Silva:

Não resta muita escolha ao legislador complementar senão considerar, em nível constitucional, a eleição do critério material da hipótese de incidência do ISS.”

Como bem asseverou Roque Antônio Carrazza, as competências tributárias, ao serem rigidamente discriminadas na Constituição Federal, trazem consigo os conceitos prévios dos termos utilizados para outorgá-las. Por isso, a definição do conceito de serviço é constitucionalmente pressuposta.

Nesse sentido é a posição de Geraldo Ataliba e de Fernandino Barreto, para os quais entendem que a lei tributária não pode ampliar o conceito de serviço constitucionalmente pressuposto, muito menos pretender dispor que “se considera serviço” algo que esse conceito não corresponde.

Ademais, a delimitação do conceito de serviço deve se ater aos pressupostos constitucionais. O que a lei complementar pode fazer é apenas acrescentar características acidentais ou acessórias.

Por conseguinte, qualquer grandeza eleita para figurar na base de cálculo do ISS que não se origine das características definitórias constitucionais de “serviço” encontra-se estigmatizada pelo vício da inconstitucionalidade.

Segundo Marcelo Caron Baptista, na obra “ISS: Do Texto à Norma”, a prestação de serviço, núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS, ostenta natureza jurídica de obrigação de fazer, identificável pelo fim específico a que visa o contrato celebrado entre as partes, a despeito da existência de prestação-meio consistente em um “fazer” ou em um “dar”:

Ainda conforme o autor, a prestação de serviço, núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS, possui natureza jurídica de obrigação de fazer, identificável pelo fim específico a que visa o contrato celebrado entre as partes, a despeito da existência de prestação-meio consistente em um “fazer” ou em um “dar”:

1.2. A prestação de serviço como prestação “de fazer”

A hipótese de incidência do ISS afasta as prestações negativas de “não fazer” e de “não dar”, ainda que, de qualquer modo, caracterizem um fazer em sentido lato, uma ação omissiva.

Partindo desse pressuposto, resta analisar a diferença entre as prestações de dar e de fazer.

Prestação de dar ocorre quando a ação titularizada pelo devedor se destina à tradição de um bem. Prestação de fazer é aquela que se opera pela ação pessoal do devedor, cuja relevância não está na tradição do bem, ainda que possa eventualmente ocorrer.

Não é que o prestador não possa utilizar equipamentos, produtos industrializados, mercadorias e bens materiais ou imateriais, pois tais bens são requeridos em grande parte dos serviços prestados, mas sim que o que é relevante para a tributação do ISS é o esforço pessoal do devedor que se sobrepõe aos materiais e equipamentos eventualmente empregados.

Quando o tomador de serviço o contrata, ele não espera se apropriar de um bem, mas sim a expressão do esforço e da capacidade, física ou intelectual, da outra parte, mesmo que tal resultado se expresse, no mundo fenomênico, por meio de um bem material.

Orlando Gomes sustenta que a distinção entre as obrigações de dar e as de fazer deve ser traçada tendo em vista o interesse do credor, estando o interesse desse último voltado ou para um bem, no caso da obrigação de dar, ou para um comportamento, no caso da obrigação de fazer.

Importa verificar qual a prestação preponderante do contrato, se prestação-meio ou prestação-fim, para se definir se haverá incidência ou não do ISS. Conhecendo o intérprete o fim do contrato, saberá ele discernir qual a prestação-fim e qual a prestação-meio, este último configurando como elemento decisivo na análise.

Mesmo que o resultado do serviço seja entregue ao destinatário final, ainda assim, tal fato não será capaz de descaracterizá-lo na sua configuração como obrigação de fazer. Portanto, não se deve confundir a prestação-fim com o ato concreto final do comportamento exigido pelo prestador.

Também importante é a observação feita por Marçal Justen Filho, segundo a qual as obrigações de fazer podem comportar espécies de dois tipos, quais sejam, aquelas que se esgotam em si mesmas, como as prestações de trabalho e as que se caracterizam pela realização de um novo negócio jurídico, como no caso dos pré-contratos, no qual as partes se obrigam a um fazer que é a pactuação futura de um contrato.

No caso de se contratar uma prestação de fazer, por si só, inexistente comportamento suscetível de tributação pelo ISS, portanto a hipótese normativa de referido imposto não reconhece nem o ato de contratar a prestação do serviço e nem o ato de pactuar prestação de outra natureza. Nem mesmo quando o pré-contrato prevê a aplicação de multa em caso de não contratação futura, o valor correspondente perfaz a prestação de norma jurídica sancionatória, não se confundindo com remuneração pela prestação de serviço. A exceção a essa hipótese é o caso em que alguém é contratado, onerosamente, para representar alguém na celebração de uma relação jurídica futura, como acontece nos contratos onerosos de mandato. Nessa circunstância, entendemos que o mandatário age como prestador de um serviço ao mandante, e, como tal, sujeito à incidência do ISS.

Na obrigação de fazer o dar é mera consequência do fazer, isto é, nas obrigações de fazer o objeto é inexistência, enquanto que nas obrigações de dar o objeto já existe. Essa diferenciação é extremamente importante para distinguir os fatos tributáveis pelos Estados daqueles tributáveis pelos Municípios. A esse respeito, a posição de Washington de Barros Monteiro é magistral:

“O ‘*substractum*’ da diferenciação está em verificar se o dar ou o entregar é ou não consequência do fazer. Assim, se o devedor tem de dar ou de entregar alguma coisa, não tendo, porém, de fazê-lo previamente, a obrigação é de dar; todavia, se, primeiramente, tem ele de confeccionar a coisa para depois entregá-la, se tem ele de realizar algum ato, do qual será mero corolário o de dar, tecnicamente a obrigação é de fazer.”

É sobremodo importante que se perquirira a real natureza das obrigações em exame, com a profundidade que lhe demanda a ciência do direito.

Se, de um lado, é indubitável que o ICMS incide sobre contratos (operações mercantis, reguladas pelo Direito Obrigacional), que necessariamente configuram obrigações de dar; por outro, é correto afirmar que o ISS incide sobre o fato de prestar serviços (obrigações de fazer).

Pois bem, o Código Tributário Nacional tratava, em seus artigos 71 a 73, sobre os Impostos sobre Qualquer Natureza, revogados pelo Decreto-Lei nº 406/68, o qual estabeleceu normas gerais de Direito Financeiro, aplicáveis ao ICMS e ao ISS.

O aludido decreto-lei considerava como fato gerador do ISS a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa ao diploma legal, ainda que sua prestação envolvesse o fornecimento de mercadoria.

Nesta lista, com a redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, encontrava-se elencada a seguinte atividade:

"48. Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchise) e de faturação (factoring) (excetuam-se os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central);"

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, contexto que restou modificado pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, que revogou os artigos 8º, 10, 11 e 12, do Decreto-Lei 406/68, bem como a Lei Complementar 56/87, entre outros dispositivos legais.

A referida lei complementar dispõe sobre o ISS e, em seus artigos 1º e 2º, prescreve o campo de incidência do ISS:

"Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

- I – as exportações de serviços para o exterior do País;*
- II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;*
- III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito*

realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

Os Itens 10 (Subitem 10.04) e 17 (Subitem 17.08), da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, assim discriminam:

"10 – Serviços de intermediação e congêneres.

(...)

10.04 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (franchising) e de faturização (factoring).

(...)

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

(...)

17.08 – Franquia (franchising)."

Enfatizamos o entendimento de Sérgio Pinto Martins, em sua obra "Manual do Imposto Sobre Serviços", no que se refere à cogitada Lista:

O contrato de franquia envolve cessão de marca, transferência de tecnologia, assistência técnica. É um conjunto de fatores e não prestação de serviços. Esta, quando existente, é indissociável dos outros fatores. O franqueado não presta serviços ao franqueador ou vice-versa. Franquia não é serviço. É cessão de direitos.

A supervisão de rede, orientação, treinamento do franqueado e de seus funcionários, escolha de ponto é obrigação de meio para a realização da franquia e não serviço .

A lei tributária não pode estabelecer um conceito diverso do previsto no Direito Comercial (art. 110, do CTN) para alterar a definição do instituto e considerá-lo como serviço, que não é.

(...)

A franquia é um contrato complexo. Não é exatamente serviço.

(...)" (In obra citada, 7ª ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2006, págs.

272/278)

Aires Barreto bem elucida a natureza jurídica do contrato de franquia, *in verbis*

"A franquia é materializada por contrato de cunho mercantil que resulta do acordo de vontades entre o titular da marca (designado concedente ou franqueador) e o cessionário desses direitos de uso de marca, intitulado franqueado.

Para atingir o fim do contrato, consubstanciado no direito de uso dos produtos ou serviços representados pela marca, o franqueado ou franqueador assumem deveres heterogêneos - gerados para ambas as partes - visando à consecução do contrato, qual seja, o direito de uso dos produtos ou serviços representados pela marca.

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 jurídica .

(...)

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.

Como ensina Orlando Gomes, quando há contratos coligados, existe duplicidade contratual, cada qual com causa própria. A união dos contratos, muito embora consustanciam-se num mesmo instrumento, concluindo-se num mesmo átimo, é exógena ou externa. Cada qual mantém individualidades e autonomias próprias. Não há que se cogitar de fusão, isto é, embora ocorra a acumulação, não se tem por resultado um contrato unitário.

Na estruturação e na eficácia, distinguem-se os contratos coligados dos contratos mistos. A coligação dos contratos não acarreta a perda da individualidade dos contratos, ao contrário do misto. Na coligação, os contratos são autônomos, mas se ajustam, unem-se em relação de união com dependência, de união alternativa ou união meramente exterior.

(...)

A seu turno, nos contratos mistos, dentre suas subespécies, destacam-se os contratos complexos, em que as diversas prestações correspondem várias contraprestações. No contrato coligado, cada figura contratual apresenta autonomia funcional, mesmo naquela hipótese onde um dos contratos não possa existir autonomamente. Já no contrato complexo (misto), há uma unidade de causa, uma função jurídica específica, que somente é preenchida pela conjugação de diversas cláusulas e condições. É o que se verifica irretorquivelmente no contrato de franquia.

(...)

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." (In "ISS na Constituição e na Lei", 2ª ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, págs. 210/213).

Vale dizer, a mera inserção da operação de franquia no rol de serviços tributáveis constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plezo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

Nesse enfoque, podemos afirmar de modo inequívoco que o subitem 17.08 da relação anexa à Lei Complementar 116/2003 (que prevê a incidência do ISS sobre a franquia) é inconstitucional.

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.

Como observou o relator do recurso na ocasião, os autos teriam que ser remetidos ao STF, conforme disposto no artigo 543 do CPC, o qual diz:

*"Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.
(...)*

*§ 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário.
(...)"*

Finalmente, o relator não conheceu do recurso especial.

Passaremos adiante a discorrer sucintamente sobre dois impostos, o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, que, segundo José Cretella Neto, incide sobre a franquia, e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, que, segundo Hugo de Brito Machado, não incide na franquia.

Capítulo IV

Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

É utilizado pela União Federal, conforme consta em sua competência (CF, art. 153, inc. III e CTN, art. 43), como instrumento de redistribuição de renda, “buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões⁴⁰.”

Suas principais funções são servir de instrumento de intervenção no domínio econômico e, por seu caráter nitidamente fiscal, de ser a principal fonte de receita da União.

O fato gerador do imposto de renda é constituído pelo produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, isto é, quaisquer acréscimos patrimoniais que não se enquadrem no conceito de renda.

A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente a dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

É importante observar que, não obstante a denominação imposto de renda, o fato gerador de referido imposto não é a renda, mas sim sua disponibilidade. Em outras palavras, é preciso se ter efetivamente adquirido a disponibilidade.

A base de cálculo do imposto de renda para as pessoas jurídicas é o lucro real, presumido ou arbitrado. Já a alíquota tem como um de seus caracteres a progressividade⁴¹. O lucro real pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período. O lucro líquido (termo utilizado pelo Decreto-lei n. 1.598/77, art. 6º.) é determinado por meio da escrituração contábil de todos os fatos com implicações patrimoniais, todas as receitas e todos os custos das despesas. O lucro presumido, por sua vez, é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade. É comumente utilizado pelas firmas individuais e pessoas jurídicas cuja receita bruta seja inferior a determinado montante.

Por fim, se a pessoa jurídica não se encontra nas condições para optar pela tributação com base no lucro presumido, e não dispõe de escrituração contábil regular para demonstrar o seu lucro real, será tributada com base no lucro arbitrado.

A tributação pode ser arbitrada nos seguintes casos⁴²:

1. O contribuinte sujeito à tributação com base no lucro real, não dispõe de escrituração na forma das leis comerciais ou fiscais, ou deixa de elaborar as demonstrações financeiras legalmente exigidas.
2. O contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro presumido, deixa de cumprir as obrigações acessórias reais à sua determinação.
3. Recusa-se o contribuinte a apresentar à autoridade da Administração Tributária os lucros ou documentos de sua escrituração.

⁴⁰ Brito Machado, Hugo de, Curso de Direito Tributário, p.313.

⁴¹ Ibidem, p. 318.

⁴² Ibidem, p. 321.

4. A escrituração mantida pelo contribuinte contém vícios, erros ou deficiências que a tornam imprestável para a determinação do lucro, real ou presumido.
5. O comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira deixa de fazer, em sua escrituração contábil, a apuração de seu lucro separadamente do lucro do comitente ou representado domiciliado no exterior.
6. O contribuinte espontaneamente opta por esse forma de cálculo do imposto.

O lucro arbitrado será uma porcentagem da receita bruta, quando esta afor conhecida, fixada pelo Ministro da Fazenda.

Lançamento

Atualmente, o lançamento do imposto de renda se faz por homologação, e não por declaração, como antes acontecia.

Se o contribuinte não faz a declaração, ou se a faz de forma errada, ou incompleta, a autoridade administrativa fará o lançamento de ofício, nos termos do art. 149.

Segundo Hugo de Brito Machado,

“em se tratando de imposto descontado na fonte, o lançamento é por homologação, nos termos do art. 150 do CTN. Da mesma forma, ocorre também lançamento por homologação em todos os casos nos quais o pagamento do imposto seja feito sem que a autoridade administrativa tenha examinado os elementos fornecidos pelo contribuinte e expedido manifestação a respeito”.⁴³

É importante salientar que, independentemente de qual declaração prestar o contribuinte, elas sempre gozaram de presunção de veracidade, sendo crime emitir declaração falsa ou omitir delcarações sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo (Lei n. 8.137, de 27.12.1990, art. 2º, inc. I).

Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou simplesmente imposto sobre serviços - ISS, é da competência dos municípios (CF/1988, art. 156, inc. III).

O Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo que seria competente para a cobrança do ISS o Município em cujo território ocorresse a prestação do serviço, sendo irrelevante o local em que se encontrasse o estabelecimento prestador. Porém, a Lei Complementar n. 116/2003 manteve a regra de competência do art. 12 do Dereto-lei n. 406/1968, contrariando entendimento jurisprudencial da referida corte, embora acrescentando algumas exceções a essa regra. Essa lei estabeleceu em seu art. 3º que, considera-se prestado e devido o imposto no local do estabelecimento prestador ou, na

⁴³ op. cit., p. 325.

falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto.⁴⁴

Por estabelecimento prestador considera-se o local onde o contribuinte desenvolve a atividade de prestação de serviços, de modo permanente ou não, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações - sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar n. 116/2003, art. 4º).

O fato gerador do ISS, conforme art. 156, III, da Magna Carta compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União e descrito em lei ordinária do município.

Os serviços submetidos à tributação são os compreendidos na Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, surgindo controvérsias entre os eminentes tributaristas quanto a se tal Lista fosse de natureza exemplificativa ou taxativa. O STF, não obstante, manifestou no sentido de considerá-la taxativa.

Na linguagem jurídica em geral, serviço, como anota Maria Helena Diniz, é o exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva” (Dicionário Jurídico, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 311).

Segundo entendimento de Hugo de Brito Machado⁴⁵, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza não incide sobre a franquia, pois esta não é caracterizada pela prestação de serviço, mas sim como atividade ou comportamento humano em benefício de outrem. A prestação de serviços na franquia é parte secundária, nem tampouco subsiste autonomamente, tendo em vista a complexidade desse tipo de contrato. É, em sua integralidade, um contrato que não se confunde pura e simplesmente com o contrato de prestação de serviços. Além disso, não se cogita de prestação de serviços quando essa prestação será direcionada à própria pessoa que irá executá-la, ou seja, ninguém presta serviço para si mesmo. Mesmo que o serviço esteja enquadrado em algumas das hipóteses de incidência previstas na lista de serviços tributáveis, se tal serviço for prestado pela própria pessoa a si mesma, não se configurará o fato gerador do ISS.

Não obstante entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, a Lei Complementar n. 116/2003 incluiu a franquia como serviço tributável (item 17.08 da Lista), mas isto não autoriza a incidência do ISS. Para tanto, é necessário que uma lei complementar faça a delimitação do âmbito constitucional de incidência do imposto, expondo quais os serviços serão objetos de tributação. Por outro lado, tal lei complementar não poderá indicar para a incidência do ISS algo que não seja um serviço.

⁴⁴ Ibidem, p. 400.

⁴⁵ Ibidem, p. 403.

Capítulo V

Tributação do Franchising

Conforme assinala José Cretella Neto, a atuação do Fisco bem exacerbando-se nos últimos tempos, com a necessidade cada vez mais crescente de obter recursos para fazer face aos dispêndios com saúde, educação, obras públicas etc.

No entanto, o modo como isso é feito varia. Na maioria dos países industrializados, continua, tributa-se o consumo, não a cadeia produtiva, pois isso seria impedir a livre manifestação da atividade econômica, o que seria um absurdo em um mundo capitalista e regido pelo mercado global. No Brasil, não obstante, assiste-se ao sufocamento fiscal das empresas e, alternativamente, à sonegação pura e simples de grande parte dos impostos, como forma de sobrevivência.⁴⁶

A questão tributária, no que diz respeito ao *franchising*, importa verificar, quando o contrato de Franchising for internacional, qual país a que o franqueador e o franqueado pertencem. Se não houver bitributação entre o país do franqueador e o do master-franqueado, deve-se estabelecer uma empresa intermediária, que poderia ser estabelecida em alguns dos diversos paraísos fiscais existentes pelo mundo, chamadas a operar no sistema off-shore, pelo fato de não se submeterem a sistemas tributários severos, ex.: Ilhas de *Man* e *Cayman* e as *Channel Islands*.

Além da legislação tributária de cada país, a que o franqueador deve levar em conta, também os diversos sistemas de contabilidade para propósitos fiscais devem ser incorporados ao conceito de *franchising* localmente desenvolvido.⁴⁷

A *franchising* às vezes é vista como um meio de burlar as facilidades que os países em desenvolvimento proporcionam às leis que visam à proteção econômica do mercado interno, o exemplo mais comum disso é a tributação aplicável ao envio de royalties para fora do país, dentro de um contrato de franchising internacional. Nessas situações, o Fisco busca limitar ao máximo a natureza do royalty, que pode ser uma remuneração da licença de marca, ou do uso de know-how, sendo, portanto, em princípio, isento de impostos (com exceção do IR e do ISS).

No caso dos *royalties* (que faz parte do conjunto das receitas), quando há incidência do Imposto de Renda, o Estado daquele que os paga grava a renda daquele que fornece a prestação (transferidor de tecnologia, franqueador), no momento da remessa dos *royalties*.

Da mesma forma, costumam igualmente ser objetos de taxaço outras importâncias pagas ao franqueador, sejam iniciais, sejam periódicas, como:

- imposto sobre a renda no país do *master-franqueado*;
- taxas sobre lucros a distribuir diferidos;

⁴⁶ op. cit., p. 140.

⁴⁷ Mendelsohn, Martin. *The guide to franchising*. 5 ed. Londres; New York: Cassell, 1996. p. 210.

- impostos no país do franqueador (ou seu diferimento).

No campo da tributação internacional, compete ao franqueador verificar a possibilidade de haver bitributação (*double-taxation agreements/Doppelsteuerabkommen*) entre seu país e o de onde se pretende desenvolver novas operações⁴⁸.

Nesse sentido, tem grande relevância os Acordos, Convenções e Tratados internacionais celebrados entre os países visando a evitar ou coibir a bitributação e a evasão fiscal. Na Alemanha, por exemplo, o art. 34, §1º, da *Einkommensteuer Gesetz* (EStG) menciona que mesmo quando inexistir acordo de bitributação, poderá o franqueador germânico compensar o tributo pago no exterior sobre os royalties, com o que deverá recolher ao Fisco alemão, no mesmo exercício. No caso do franqueador estrangeiro, reserva-lhe a lei alemã tratamento diferenciado, concedendo-lhe reduções caso demonstre estar realizando investimentos no país (art. 1º, §4º, e art. 49 da EStG).⁴⁹

Quanto à questão tributária normativa interna no Brasil, no que se refere à posição hierárquica relativa entre a norma internacional e a nacional, fica superada pelo teor do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhe sobrevenha”.

No Brasil, o tratamento dado à *franchising*, em matéria tributária, deixa muito a desejar, quanto ao incentivo ao emprego dessa forma de contratação, pois, como já protestava, com razão, Marcelo Cherto⁵⁰, em artigo publicado na Gazeta Mercantil,

“os demais órgãos e entes públicos (além do Conselho de Desenvolvimento Comercial do Ministério da Indústria e do Comércio) ou preferem ignorar o franchising ou o consideram manifestação de ‘abuso do poder econômico’, tentativa de burla à legislação fiscal, prática condenável”.

Citava como prova disso o Parecer Normativo CST n.º 143/75, da Receita Federal, que vedava a dedução, pelo franqueado, como despesa, da remuneração paga ao franqueador em troca da orientação e da assistência técnica por este prestadas, vitais para as atividades e o sucesso do próprio franqueado.

Segundo Alberto Xavier⁵¹, o conceito de *royalties* (em português, regalia; em francês, *redevance*; em alemão, *Gebühr*; em espanhol, *canon*) adotado pelas convenções contra a bitributação

“não se identifica precisamente, em todos os seus contornos, com a noção traçada pelo Direito interno. À luz do Direito interno, o royalty é uma categoria de rendimentos que representa a remuneração pelo uso, fruição ou exploração de determinados direitos, diferenciando-se assim dos alugueres, que

⁴⁸ op. cit., p. 142.

⁴⁹ Vortmann, Jürgen. *Franchiseverträge: Entscheidungskriterien und Munster für das Franchising*. 5. ed. Auflage, WRS-Musterverträge. Munique: WRS, Planney, 1996. p. 36.

⁵⁰ *Franchising espera compreensão do Fisco*. Gazeta Mercantil, 23 jan. 1987.

⁵¹ *Direito tributário internacional do Brasil*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 523.

representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos, e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro”.⁵²

O autor assinala que, nas convenções contra a dupla tributação assinadas pelo Brasil, o conceito de *royalties* designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (*royalties* intelectuais) e patentes, marcas de indústria ou de comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos (*royalties* industriais), bem como pelo uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico (art. 12º do Modelo OCDE).

Portanto, o vocábulo *royalties* engloba, além das remunerações correspondentes às formas de propriedade intelectual, também duas realidades vinculadas à transferência de tecnologia: a) locação de equipamentos e b) prestação de informações correspondentes à experiência adquirida.

Ainda segundo Eduardo Salomão Neto⁵³, o tratamento dado pelos acordos de bitributação formados pelo Brasil consagram limitação da competência impositiva do Estado de fonte, tipicamente em relação a dividendos, juros e *royalties*. Em regra, a alíquota máxima é de 15%, sendo fixada a alíquota de 12,5% no acordo com o Japão.

Para a aplicação das alíquotas reduzidas, os acordos impõem três condições: a) o beneficiário deve ser residente em um dos países contratantes; b) o rendimento deve provir de fonte situada em outro país contratante; e c) a transferência dos recursos deve ser efetuada a título de pagamento.

Quantos aos contratos de *franchising*, o art. 211 da Lei nº 9.279/96 dispõe que o INPI (Instituto Nacional de Propriedade Intelectual), fará o registro dos contratos de *franchising* para produzirem efeitos perante terceiros.

O art. 3º dessa resolução exige que os contratos indiquem claramente seu objeto, a remuneração ou os *royalties*, os prazos de vigência e de execução do acordo, quando for o caso, e as demais cláusulas e condições da contratação.

Também deve-se tomar cuidado, com relação aos contratos de *franchising*, em separar o que constitui efetivamente remuneração pelo *know-how* daquilo que corresponde a simples serviços técnicos, administrativos ou semelhantes, prestados pelo franqueador, a fim de delimitar os valores tributáveis (ou dedutíveis) como *royalties*, além de evitar a dupla tributação.⁵⁴

Isso porque a Lei nº 4.506/94, reestruturando o tratamento do capital estrangeiro no Brasil, regulou o pagamento de *royalties* a pessoas jurídicas ou naturais domiciliadas no exterior, além de permitir deduções como despesas operacionais, para efeitos do Imposto de Renda, quando se referirem a assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, e satisfizerem aos seguintes requisitos: a) constarem de contrato por escrito

⁵² *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 4. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 524.

⁵³ *Convenções em matéria de bitributação e evasão fiscal: características fundamentais*. In: Casella, Paulo Borba. *Direito internacional tributário brasileiro*. São Paulo: LTr, 1995. p. 36.

⁵⁴ *Manual Jurídico do Franchising*, p. 147.

registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito; b) corresponderem a serviço efetivamente prestado à empresa, através de técnicos, desenhos ou instruções, enviados ao país, ou estudos técnicos realizados no exterior por conta da empresa; c) o montante anual de pagamento não exceder ao limite fixado por ato do Ministro da Fazenda, de conformidade com a legislação específica. A lei, no entanto, não autoriza deduções quando pagas ou creditadas: a) pela filial da empresa com sede no exterior, em benefício de sua matriz; ou b) pela sociedade com sede no Brasil, a pessoa domiciliada no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, o controle de seu capital com direito a voto (arts. 52 e 71).

A dedutibilidade fiscal pelo pagamento de *royalties*, e pela transferência de tecnologia, é limitada a 5% do valor do contrato, conforme se depreende da interpretação da Lei nº 8.383, combinada com a Portaria nº 436/58. Essa limitação constitui sério inibidor da atividade, já que na maioria dos países inexistente essa limitação de dedutibilidade fiscal.

Conforme anota José Cretella Neto,

“essas restrições são justificadas com o argumento de que essas formas de pagamento poderiam caracterizar, ao menos em tese, remessa disfarçada de lucros ao exterior, com conseqüente evasão fiscal”⁵⁵

Como assinala Alberto Xavier, a regra geral é a de que os *royalties* têm sua fonte no Estado em que o devedor (no caso, o franqueado) tiver residência. Contudo, em lugar de automaticamente definir que o Estado competente para impor tributos é o de residência do devedor, admitem as convenções que os *royalties* podem ter sua fonte em determinado Estado, sendo o devedor residente em terceiro país, desde que possua filial no Brasil, à qual seja imposta obrigação de pagar *royalties* a uma sociedade cuja sede social seja a Alemanha; a fonte dos *royalties* será o Brasil, e o Fisco brasileiro pode tributá-los nos termos da Convenção celebrada com a Alemanha.⁵⁶

Quanto à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre o contrato de franchising, deve ser observado que, no Brasil, essa espécie de tributo é de competência dos Municípios (Constituição Federal, art. 156, III), sendo objeto de lei ordinária (de cada Município), dentro, obviamente, de seu âmbito constitucional.⁵⁷

O Decreto-lei nº 834/69 alterou alguns dispositivos do Decreto-Lei nº. 406/68, inclusive a lista de serviços tributáveis. Por fim, a Lei Complementar nº 56, de 15-12-1987, enumerou (taxativamente, segundo manifestação do Supremo Tribunal Federal) 100 espécies de serviços tributáveis.

Dessa lista constam, no item de nº 48, serviços de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de *franchising* e de *factoring*, exceto serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central.

⁵⁵ op. cit., p. 148.

⁵⁶ Ibidem, p. 527.

⁵⁷ Nascimento, Carlos Valder, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 122.

Ora, nos contratos de *franchising*, fica descaracterizada a intermediação de que fala a lei, pois as convenções são celebradas diretamente entre franqueador e franqueado.

Em qualquer país, a análise cuidadosa dos aspectos tributários relativos à *franchising* permite melhor análise do investimento e alocação de recursos. Nos EUA, por exemplo, a aprovação da Lei Clinton de Redução do Déficit Público (*Clinton Deficit Reduction Act*), em agosto de 1993, criou uma categoria inteiramente nova de ativos amortizáveis, denominada *Section 197 Intangibles*. Esses intangíveis, que agora podem ser amortizados em um período de 15 anos pelo comprador, incluem acordos de não-concorrência, *know-how*, listas de clientes, aviamento e imagem do estabelecimento. A nova legislação tem reflexo positivo imediato na *franchising*, pois permite ao franqueado o diferimento do passivo relativo a todos os intangíveis da operação.⁵⁸

O resultado do estado atual, conforme diz o mesmo doutrinador, pode-se ser resumido assim:

- a) franqueados e franqueadores em atividade deixam de pagar boa parte dos tributos devidos ao erário, tanto em razão de falhas na legislação quanto na fiscalização;
- b) inúmeras pessoas decidem abrir uma unidade franqueada, pois parcela expressiva dos rendimentos auferidos escapará à tributação.

⁵⁸ KEUP, Erwin J. *Franchising bible: how to buy a franchise or franchise your own business*, 5º ed. The Oregon: Oasis Press/PSI Research, 1996. p. 46.

Fontes Bibliográficas

Milman, Fábio, *Franchising*, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 1996.

Fernandes, Lina *Do Contrato de Franquia*, Del Rey, 2000.

Simão Filho, Adalberto, *Franchising*, Atlas, São Paulo 2000.

Negrão, Ricardo, *Manual de Direito Comercial e de Empresa*, 2º ed., Saraiva, 2011.

Bulgarelli, Waldirio, *Contratos Mercantis*, 14ª. ed., Atlas, 2001.

Machado, Hudo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 29 ed., Malheiros, 2008.