

Artigo

## A constitucionalidade do ISS nos contratos de franquias

*The constitutionality of ISS in franchise agreements*

Lizandra Argerin Miranda<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp, Campo Grande, Mato Grosso do Sul. ORCID: 0009-0000-3413-2202. E-mail: [argerin.adv@gmail.com](mailto:argerin.adv@gmail.com).

Submetido em: 03/04/2025, revisado em: 04/04/2025 e aceito para publicação em: 07/04/2025.

**Resumo:** A constitucionalidade do ISS nos contratos de Franchising é o tema do presente trabalho. Este estudo tem como objetivos apresentar as decisões do STF, demonstrar os impactos de tal decisão, pondo em risco algumas empresas. A metodologia de análise é feita a partir de estudos bibliográficos com diferentes autores. A finalidade debater a questão a respeito da incidência do Imposto sobre Serviços em cima dos Contratos de Franquia e seus desdobramentos, embora alguns doutrinadores ainda discordam, pois evidencia sua incompatibilidade com a Constituição Federal e a regra matriz de incidência do Imposto sobre Serviços.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza; Contrato de Franquia; Inconstitucionalidade.

**Abstract:** The constitutionality of ISS in Franchising contracts is the subject of this work. This study aims to present the decisions of the STF, demonstrate the impacts of such decision, putting some companies at risk. The analysis methodology is based on bibliographic studies with different authors. The purpose is to debate the issue regarding the incidence of the Tax on Services on Franchise Agreements and their developments, although some scholars still disagree, as it shows its incompatibility with the Federal Constitution and the matrix rule of incidence of the Tax on Services.

**Keywords:** Tax Law; Tax on Services of Any Nature; Franchise Agreement; Unconstitutionality.

### 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente trabalho tem como tema “O ISS e o contrato de Franchising”, demonstrando a constitucionalidade da incidência do ISS nos contratos de franquias, tese essa apreciada no tema 300 da repercussão geral, ao qual negou provimento ao recurso extraordinário nos termos do voto do Relator Ministro Gilmar Mendes, ficando vencidos os Ministros Marco Aurélio e Celso de Melo.

O ISS é um imposto municipal, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, e já era previsto na lista na Lei Complementar 123/96 a sua incidência nos contratos de franchising. Ocorre que começou a se questionar a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os contratos de franquia.

Foram mais de 17 anos de discussão acerca da matéria no judiciária, e finalmente em 2020, em meio à pandemia de COVID-19, que fechou o comércio em vários estados brasileiros, foi decidido pelo STF pela constitucionalidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, passando a incidir sobre os royalties pagos pelas unidades franqueadas às empresas franqueadoras, assunto este abordado no primeiro capítulo.

Quais serão os impactos da decisão do Supremo Tribunal Federal para as empresas franqueadoras e a economia? Pergunta esta feita para que se perceba o quão impactante fora para nossa economia tal decisão.

Será explanada no segundo capítulo da incidência do ISS sobre os contratos de franquia, pois ainda há muitos juristas que defendem não ser possível a incidência do Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza nos contratos de franchising.

No terceiro capítulo tratará de analisar o impacto da decisão do STF, das cobranças do ISS sobre as empresas franqueadoras e como será para reduzir este impacto. Assim sendo, demonstra a importância de debater em cima desse tema tributária estritamente pautada com o setor empresarial brasileiro e sua produtividade.

Tem como objetivo geral abordar acerca do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS - nos contratos de franquias e nos objetivos específicos discutir a decisão no Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade na incidência do ISS sobre os royalties pagos pelas franqueadas as franqueadoras, além de demonstrar os entendimentos em sentido contrário que afirmam que o ISS sobre os contratos de Franchising é inconstitucional e, ainda ressaltar o impacto dessa decisão e o que está sendo feito na tentativa de minimizar esse impacto.

A metodologia aplicada foi seguindo os caminhos através de pesquisas com o apoio na doutrina jurídica, em artigos e revisão bibliográficos de autores e legisladores sobre o tema debatido. Foram abordadas também outras fontes em sites jurídicos na Internet, a fim de fundamentar melhor o tema.

### 2 A CONSTITUCIONALIDADE DO ISS SOBRE OS CONTRATOS DE FRANSHISIG

Primeiramente, cumpre ressaltar que o ISS é um imposto municipal, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
[...]

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

Nessa toada, percebe-se que não é qualquer serviço faz desencadear o nascimento da obrigação tributária, pois para caracterizar a mencionada prestação de serviço para fins de incidência do ISS são necessários dois requisitos um formal e um material, quais sejam:

- a) as definições dos serviços tributáveis pelo imposto devem estar prevista em Lei Complementar;
- b) a atividade passível de tributação deve ser caracterizada como um serviço, desde que estes não sejam os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicações, que são alcançados pelo ICMS, nos termos do art.2º, incisos II e III da Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como Lei Kandir.

Assim, não sendo serviço de competência do estado para tributar, requisito material - e sendo serviço definidos na lei complementar do ISS – requisito formal-qualquer que seja a natureza do serviço, os municípios têm competência para realizarem a tributação.

Salienta-se o conceito de prestação de serviços, que de acordo com o Código Civil de 2002, em seu artigo 594, determina que seja: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição”.

Depreende-se do conceito previsto no Código Civil que o contrato de prestação de serviço detém a seguinte natureza jurídica: é bilateral, oneroso, consensual, de duração continuada e não solene.

## 2.1 O CONTRATO DE FRANQUIA

O contrato de franquia consiste em uma relação jurídica pela qual o franqueador – quem detém a titularidade da marca, devidamente registrada no INPI, da tecnologia necessária e do *know-how* do negócio - cede ao franqueado – aquele que paga royalties para explorar a marca conforme estabelecido no contrato- o direito de uso de marca e/ou de uma patente associada ao direito de distribuição de produtos ou serviços e eventualmente ao direito de uso de tecnologia, de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador.

Por assim definir, contrato é a autorização de uso, sendo que o franqueador cede os direitos que tem sobre um negócio para que a atividade seja desenvolvida por terceiro, o franqueado. Havendo uma cessão de direitos, que resume em uma obrigação de dar, não estando caracterizados – na atividade-fim – elementos do tipo serviço capazes de atrair a incidência do ISSQN.

Deste conceito, logo conseguimos extrair que estamos diante de uma relação jurídica complexa, aonde sem exceção encontramos definições tratando a franquia empresarial como um "sistema", o que por si só envolve um verdadeiro universo de relações jurídicas distintas, de inúmeras naturezas, todas convergindo ao horizonte comum, que é a franchising.

É considerado um contrato “híbrido”, pois neles são abrangidos não somente a cessão de direitos de uma marca, mas também diversas outras atividades, tais como treinamentos, fornecimento de produtos, máquinas, assistência técnica e etc.

O contrato de franquia procede da livre manifestação de vontade entre as partes, originando direitos e deveres aos dois. Deste modo trata-se de um contrato consensual e bilateral. E, consistir em a sua essência autônoma da existência de outro contrato, além disso, pode-se classificá-lo ainda como um contrato principal.

De acordo com a afirmação de Venosa:

[...] trata-se também de um contrato intuitu personae, pois ambas as partes se miram na figura uma da outra para consolidar o contrato. O franqueado observa a credibilidade da marca, e o franqueador a capacidade do franqueado em ampliar o empreendimento (Venosa, 2003, p. 598).

Com feito,

A “franchising”, em sua natureza jurídica, é “contrato típico, misto, bilateral, de prestações recíprocas e sucessivas com o fim de se possibilitar a distribuição, industrialização ou comercialização de produtos, mercadorias ou prestação de serviços, nos moldes e forma previstos em contrato de adesão” (Simão Filho, 1998, p. 42).

Nessa toada, as franquias nascem como oportunidade apreciável, de maneira especial pelo fato de o franqueador transferir ao franqueado, dentre outras coisas, o seu *know-how*, além disso, propicia o uso de marca conhecida e com maior aceitação no mercado.

Existem divergências doutrinárias na classificação do contrato de franquia, discute-se se este é um contrato típico ou atípico, porém, majoritariamente trata-se deste como um contrato atípico.

A Lei nº 13.966/19 que substituiu a Lei nº 8.955/94, promulgada em dezembro de 1994 que regulamentou a atividade até então.

A nova regulamentação estabelece algumas alterações na Circular de Oferta de Franquia e busca detalhar informações com linguagem mais jurídica. Segundo o Governo, o objetivo é proporcionar maior transparência nas atividades entre os envolvidos deste ramo.

O art. 1º da lei 13.966/19, ainda, destaca o conceito de franquia empresarial:

Art. 1º Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e

administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.

Segundo lição de Paulo de Barros Carvalho (2007, n.p),

O contrato de franquia visa possibilitar a exploração de marca ou produto, beneficiando-se o franqueado da experiência empresarial, dos efeitos da publicidade e do reconhecimento no mercado do franqueador, relacionando-se não só à marca ou ao título do estabelecimento, mas aos símbolos que o tornam identificável aos consumidores, como padrões visuais, decoração, uniformes e forma de atendimento

A lei 13.966 incorpora grande parte da jurisprudência, bem como regulamenta o sistema de franquias em face da Administração Pública.

## 2.1 AS CARACTERÍSTICAS DE FRANQUIAS NA VISÃO DE SEBASTIÃO JOSÉ ROQUE.

Conforme Sebastião José Roque, o contrato de franquia é “bilateral, consensual, oneroso, empresarial, de execução continuada, internacional ou nacional, híbrido e complexo, de prestações recíprocas (comutativo, informal)”.

- a) Bilateral – Manifesta-se pela caracterização positiva das duas partes, franqueador e franqueado, bem como pelas obrigações mútuas decorrentes do consenso entre elas. Quando uma das partes falha no cumprimento de suas obrigações, automaticamente dá a outra parte o direito à rescisão do contrato, ou ainda o apelo ao princípio de “exceptio non adimpleti contractus”.
- b) Consensual – O simples consentimento, ou seja, aceitação das partes gera obrigações que se antecipam ao início das operações e não dependem do fornecimento de qualquer produto a ser distribuído no mercado. A partir do “consensus”, o pagamento de taxas iniciais já é uma obrigação, e o uso da marca do franqueador na frente do estabelecimento é um direito.
- c) Típico – Com base na regulamentação pela nossa lei, podemos chamar de típico ou nominado. A expressão “franchising” dá a idéia de ausência de regras jurídicas próprias para esse tipo de contrato, pois não cabe em nossa lei títulos estrangeiros. Contudo, a lei 9.855/94 utiliza o nome franquia empresarial, devidamente regulamentado pela legislação vigente. Esta aponta algumas formalidades que devem ser aplicadas para elaboração desse contrato, o que passou a ser chamado de contrato nominado.

- d) De Execução Continuada – Caracterizada como um contrato de duração, a franquia tem suas prestações e contraprestações executadas de maneira continuada e permanente, de modo que se repete no tempo e no espaço.
- e) Internacional - Consiste em contrato geralmente internacional, mas não absolutamente internacional. “O que se observa, sobretudo no Brasil, é que as empresas concedem franquias a outras empresas nacionais “como, por exemplo: a cadeia de restaurantes denominada “Grupo Sérgio”, empresas de cosméticos” O Boticário” e “Água de Cheiro”, e a “Botica Ao Vead D’Ouro”.
- f) Empresarial – Contrato estabelecido entre duas empresas, sendo o franqueador uma empresa coletiva ou individual e o franqueado também empresa individual ou coletiva.
- g) Comutativo – Considerado empresarial e oneroso, indica equivalência possível da utilidade obtida pelas partes. Os direitos e obrigações são conhecidos pelas partes de forma antecipada a fim de conciliá-los e obterem equivalência dos valores. Sem previsão de incertezas futuras, esse tipo de contrato tem suas operações plenamente definidas, as quais “não ficam submetidas à ‘alea’ dos negócios e do tempo”.
- h) “Intuitu Personae” – Assim caracterizado, pois destina as partes exclusividade nos seus negócios. O franqueador possui a exclusividade da tecnologia, das marcas registradas e de outros elementos patenteados.
- i) Híbrido - Envolvem elementos de contratos variados como o de fornecimento, de concessão, de prestação de serviços e vários outros.
- j) Formal – Trata-se de um ato jurídico solene, submetendo-se a formas precisas e exigidas pela lei. As partes são responsáveis por sua elaboração, sem a necessidade de prenderem-se a formalidades, sob a luz da lei.
- k) No segundo capítulo tratará de analisar a incidência do ISS nos contratos de franchising.

## 3 DA INCIDÊNCIA DO ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA

Os contratos de franquia vêm obtendo um grande crescimento e com isso impacto positivo na economia.

Os Municípios, observando o princípio da capacidade contributiva e sua função de arrecadação para suprir os custos do estado, ao tomar ciência da proporção das quais as franquias estavam tomando, começaram a cobrar o ISS sobre os contratos de franchising.

Entende-se de que há dúvida quanto à tributação de franquia (franchising) à luz da Lei Complementar nº 116/2003 que a abrangeu na lista de serviços tributáveis, conforme item 17.08.

Sobre o conceito de franquia ou franchising como modalidade peculiar de contrato mercantil, relativamente nova entre nós, consistente na cessão de uma marca ao franqueado pelo franqueador, para utilização exclusiva em

determinada área geográfica, e prestação de serviços de treinamento de pessoal envolvendo fornecimento de máquinas e equipamentos pelo cedente. Normalmente, o franqueador transmite ao franqueado todo Know-How para eficiente exploração da marca cedida. Difere, portanto, das modalidades similares de contrato de representação comercial de concessão de venda e de mandato\

Vale ressaltar que na antiga lei do ISS decreto lei 406/68 não era previsto na lista a franchising, embora alguns municípios entendessem pela incidência.

O que havia ocasionalmente era a previsão de tributação pelo ISS da atividade de "agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia (franchising) e de faturação (factoring)" excetuados os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, de acordo com o item 48 da lista de serviços.

Contudo o decreto 406/68 foi revogado pela LC 116/2003 na qual incluiu expressamente a Franquia em seu item 17.08 da lista. Em razão disso, STJ foi obrigado a declinar sua competência, posto que continuasse declarando a não incidência do ISS, estaria considerando inconstitucional o item previsto no LC, matéria esta de competência do STF.

A repercussão geral sobre constitucionalidade da incidência de ISS nos contratos de franquia foi reconhecida em dois recursos avaliados pelo Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal (STF). A votação aconteceu no Recurso Extraordinário (RE) 603136.

O Recurso Extraordinário dispõe sobre a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nos contratos de franquia.

Em 2009 foi interposto recurso no STF por uma empresa de comércio de alimentos que firmou contrato de franquia com uma rede de lanchonetes – fast food- que inclui cessão de uso de marca, treinamento de funcionários e aquisição de matéria-prima, entre outros. A empresa sustentou que a incidência do ISS é inconstitucional porque a “atividade-fim não é prestação de serviço, enquanto a atividade - meio prestada pelo franqueador não pode ser objeto de tributação em separado, com a desfiguração do tipo contratual”.

O objeto de questionamento é a decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ-RJ) que entendeu constitucional a cobrança de ISS sobre o contrato de franquia, ao julgar a Lei Municipal 3.691/2003, que inclui o setor entre os serviços tributáveis da lista do Anexo da Lei Complementar 116/2003.

A repercussão geral foi reconhecida em 2010, mas somente em 2020 o tema foi incluído no plenário virtual para julgamento. Em 28 de maio o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que é constitucional a incidência do ISSQN sobre os contratos de franquia. A tese fixada foi à seguinte: “É constitucional a incidência de ISSQN sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da LC nº 116/2003)”.

O voto do ministro relator, Gilmar Mendes considerou o tema sob o aspecto de que o contrato de franquia engloba uma variedade de ações, como prestação de serviços que atrairia a incidência do Imposto Sobre

Serviços de Qualquer Natureza. Ou seja, para o ministro relator, Gilmar Mendes, e os demais ministros que o acompanharam e formaram maioria, embasaram que por mais que haja uma complexidade ímpar no contrato de franquia, o imposto é atraído pela “aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem (o franqueado)”.

Fica então entendido que a natureza contratual não aborda somente a cessão de direito, inserindo-se no conceito de serviços de qualquer natureza do art. 156, inciso III, da Constituição Federal, nos modelos da interpretação ampla que lhe vem sendo dada pela jurisprudência. No tópico abaixo um pouco mais sobre franquias.

### 3.1 O VOTO DO RELATOR SOBRE A COBRANÇA DE ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA

O relator Ministro Gilmar Mendes ressaltou que a questão constitucional passa pela interpretação do artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, que trata da competência dos municípios para a instituição de impostos sobre serviços, e pela definição do que se pode entender por “serviço”. Segundo sua avaliação, a cobrança de ISS sobre os contratos de franquia não viola o texto constitucional, nem destoa da orientação atual do STF sobre a matéria.

Ainda de acordo com o relator, esses contratos são de caráter misto ou híbrido e englobam tanto obrigações de dar quanto de fazer. “A doutrina costuma separar prestações abarcadas na relação de franquia como ‘atividade-fim’, tais como a cessão do uso de marca, e ‘atividade-meio’, tais como treinamento, orientação, publicidade, etc.”, apontou.

Entretanto, o ministro aprecia pelo menos duas razões para julgar que essas atividades não devem ser separadas para fins fiscais, de modo que apenas as atividades - meio ficassem sujeitas ao ISS.

Sendo a primeira, o contrato em questão não é apenas para condescendência de uso de marca, nem uma relação de assistência técnica ou transferência de conhecimento ou segredo de indústria. “O contrato de franquia forma-se de umas e outras atividades, reunidas num só negócio jurídico”, alegou. Por assim dizer, a separação dessas atividades acabaria por corromper a relação contratual em apreço.

Segundo o relator, a segunda razão consiste em ordem eminentemente prática. Em seu entendimento, ao dar tratamento diferente à atividade-meio e à atividade-fim, o que levaria o contribuinte ao desejo de manipular as formas contratuais e os custos individuais das diversas prestações, com a finalidade de diminuir a carga fiscal incidente no contrato.

Deste modo, o STF validou a incidência do ISS sobre os contratos de franchising sob argumentação de que

- esses contratos não envolvem simples cessão de direitos, mas diversas atividades que não podem ser separadas uma das outras sem desnaturar a relação contratual em questão; e
- a segregação dessas atividades em “atividade-fim” e “atividade-meio”, de modo que apenas essas últimas ficassem sujeitas à incidência do

imposto municipal, além da conseqüente desnaturação da relação contratual de franquia empresarial, refletiriam na possibilidade de manipulação artificial desses contratos de modo a reduzir a carga tributária sobre tal atividade.

Importante destacar que, o entendimento contido no voto do relator, Ministro Gilmar Mendes, ao mesmo tempo recomenda que não haja uma superação do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não de obrigações de dar, estabelecida pela corte suprema na análise de contrato de locação pura e simples. Por assim dizer, em relação às atividades consideradas mistas (que envolvem essas duas obrigações, como é o contrato de franchising), há, a princípio, a incidência do ISS, enquanto que nos casos em que há apenas obrigação de dar (como é a locação de bens móveis, por exemplo), não incide o imposto.

Ministro Gilmar Mendes, então, votou no sentido de negar provimento ao recurso e fixou a seguinte tese:

É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/03).

De acordo com o ministro, não transgredir o texto constitucional nem destoa da orientação atual da Corte a cobrança de ISS sobre os contratos de franquia. "Reitere-se que os contratos de franquia são de caráter mistos ou híbridos, o que engloba tanto obrigações de dar quanto de fazer".

Gilmar Mendes foi acompanhado por Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Roberto Barroso.

Houve da parte do Ministro Marco Aurélio, divergência e votou no sentido de dar provimento ao recurso, assentando a inconstitucionalidade do item 17.08 (franquia) da lista de serviços anexa à LC 116/03.

O ministro Marco Aurélio defendeu que a franquia versa sobre a disponibilização de certa marca ou patente, e não a prestação, em si, de serviço, "revelando-se este, caso existente, mero acessório ao cerne do contrato".

Ressaltou ainda que o artigo 156, III da Constituição Federal não autoriza conceituar como serviço aquilo que não o é, sendo impróprio o enquadramento da franquia como serviço, "ante a incompatibilidade material com o previsto no texto constitucional, sob pena de ter-se endosso a manipulação, pela legislação complementar, da repartição constitucional de competências".

O Ministro Celso de Mello acompanhou a divergência.

### 3.2 DA INCOMPATIBILIDADE DO ISS SOBRE OS CONTRATOS DE FRANQUIAS

A controvérsia sobre a questão da incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços) sobre a atividade de franquia gerou muitas discussões na doutrina e nas decisões dos tribunais.

Vários episódios foram resolvidos à luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que o ISS não incide sobre a franquia, pois não envolve, basicamente, obrigação de fazer. Ao contrário, envolve variadas relações jurídicas entre o franqueador e o franqueado, motivo pelo qual não se sujeitaria ao conceito de serviço.

Vale ressaltar que a nova lei de Franquia 13966/2019 em nenhum momento define a franqueadora como prestadora de serviço.

A Lei nº 13966/2019 define o sistema de franquia como autorização para uso de marca e outros objetos de propriedade intelectual. Ora, pois ainda que seja facultado ao franqueador oferecer aos franqueados serviços, suporte, supervisão de rede, treinamento, a operação não poderia sofrer a incidência do ISS, pois o conceito de serviço não abrange a cessão de marca. Imediatamente, a competência municipal para instituir imposto sobre serviço restaria exorbitada.

Mesmo com a Lei Complementar n.º 116/03, que, revogando disposições do Decreto - lei n.º 406/68, incluiu a figura da franquia na Lista de Serviços "tributáveis" através de ISS, é certo que a franquia não preenche o conceito constitucional de serviço tributável pelo ISS, pois sua inclusão na lista de serviço anexa à Lei Complementar n.º 116/03, torna se inconstitucional, por distorcer aquele conceito, e ilegal ao induzir a definição de serviço tributável constitucionalmente prevista.

Inclusive houve muitas decisões anteriores a do STF - que pacificou acerca da constitucionalidade do ISS sobre royalties- as quais entendiam não ser possível a cobrança do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza nos contratos de franquia. Cinco tribunais chegaram a editar sumulas em seus órgãos especiais.

Por mais de 17 (dezessete) anos de contenda, entra e sai de pautas de julgamento, por 6(seis) votos a 2(dois) se decide pela Constitucionalidade da cobrança do ISS sobre os royalties, em uma época de maior instabilidade econômica que o país e o mundo vêm sofrendo, devido a Pandemia, chega a decisão colocando em risco a sobrevivência de grandes Franqueadoras.

As premissas do voto vencedor, entretanto, são equivocadas, pois, de fato, os contratos de franquia consubstanciam efetiva cessão de direito de uso de marca ou patente, apesar de envolver alguns serviços – como o treinamento de funcionários – não tem neles o seu fim, sendo meros aspectos de um todo.

No delinear do julgamento a distinção entre as obrigações de dar e de fazer não labora como discernimento aceitável para definir o ajuste do contrato de franquia no conceito de "serviço de qualquer natureza", previsto no texto constitucional

Evidentemente que esta estrutura de negócio inclui tantas prestações de "dar" como prestações de "fazer". Haja vista, que até entre os juristas a distinção entre essas duas situações – obrigações de dar e de fazer – é colocada com tal lucidez.

De acordo com o ensinamento do Professor Arnoldo, o que Wald:

A própria distinção entre obrigações de dar e de

fazer sofre restrições na doutrina contemporânea, tendo sido abandonada por diversos códigos. Na realidade, dar não deixa de ser um fazer alguma coisa. A razão tradicional da diferença de tratamento entre obrigações de dar e de fazer é que, na primeira, visa-se geralmente a entrega de alguma coisa, enquanto na segunda o credor pretende obter a realização de um serviço.

Na realidade, a distinção entre dar e fazer nem sempre é fácil. Por exemplo, na compra e venda a obrigação de lavrar a escritura definitiva por instrumento público é obrigação de fazer, embora por intermédio dela pretenda o adquirente obter o recebimento do bem comprado. Na empreitada de mão de obra e de materiais existem duas obrigações distintas: a de dar o material e a de fazer o serviço”. (Wald; Cavalcanti; Paesani, 2015, n.p.).

O STF não só quebrou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e dos outros tribunais, mas a própria, pois há jurisprudência do STF quanto a não incidência do ISS quando não se está diante de atividade-fim, pois não é só na franchising que se discute a incidência do ISS.

Incorreu em uma premissa equivocada ao afirmar que em todos os contratos de franquia existe prestação de serviço. Ora, cada contrato possui suas peculiaridades, e mesmo se existisse em um contrato algum elemento que possa ser interpretado como prestação de serviço, como já exposto é irrelevante, em razão de todas as outras prestações existentes em um contrato de franquia, que possui natureza híbrida e complexa.

A economia com o não incidência do ISS é expressiva para as redes de franquia, ensejo satisfatório e motivador para todas as franquias do Brasil se amparar do seu direito de não serem vinculadas com o imposto.

No último capítulo será tratado dos efeitos da decisão do STF da incidência do ISS sobre os contratos de franchising.

#### **4 DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STF SOBRE CONSTITUCIONALIDADE DO ISS NOS CONTRATOS DE FRANQUIA**

Haja vista que com a nova sistemática processual, a decisão do STF vinculará as decisões judiciais sobre o tema, sendo então necessário o exame dos impactos que o entendimento do STF produzirá sobre os investimentos e negociações entre franqueados e franqueadores, determinando se a análise caso a caso para a aceção da estratégia a ser adotada.

A decisão do Supremo foi uma grande surpresa para os empresários do setor, houve ruptura da jurisprudência, como já exposto, pelo menos 5 estados já haviam pacificado acerca da não incidência do ISS nos contratos de franquia.

O impacto da decisão irá abalar os consumidores e franqueados, os quais estão todos tentando vencer os efeitos da pandemia, ainda se deparam com mais esse cenário de grande instabilidade econômica.

O setor de franquias contribui significativamente no desenvolvimento econômico do país, sobretudo para pequenos e médios empresários, consistindo em alternativa para empreendedores emergentes, cujo modelo de negócios já recebe prontos. O aumento da atividade de franquia vem crescendo consideravelmente, especialmente em razão da procura por alternativas de fontes de receitas pelos empreendedores e suas percepções no intuito de ser dono de negócio próprio.

Ademais, o ISSQN já acontece normalmente quando o franqueado constitui novas relações jurídicas por meio da franquia, dessa forma, a exigência desse mesmo imposto no estabelecimento do contrato de franquia consolidado entre franqueador e franqueado tornará ainda mais dispendiosa as operações posteriores de efetiva prestação de serviços.

Resta claro que o custo dos serviços prestados pelas franquias aumentará, o que com certeza deverá o consumidor pagar o preço, regredindo ainda mais o sistema tributário que já onera expressivamente o consumo.

A ABF – Associação Brasileira de Franchising, como Amicus Curiae, teve uma participação perfeita em defender a inconstitucionalidade da incidência do referido imposto, contratando pareceres de renomados juristas a fim de ilustrar o entendimento do Tribunal.

Tentando reduzir os impactos desse julgamento no STF, a Associação Brasileira de Franquias, a ABF, interpôs recurso (Embargos de Declaração) contra a decisão, onde foram apresentados três pedidos a serem analisados pelo Supremo Tribunal Federal, a saber:

1º: que seja corrigida a premissa equivocada de que todos os contratos de franquia são iguais e que sempre existe prestação de serviços por parte do franqueador ao seu franqueado, pois houve um vício de “omissão” da decisão do Supremo Tribunal Federal- STF- acerca da natureza híbrida do contrato de franquia, que não se enquadra como prestação de serviço. Pedido este conhecido como efeito infringente, o qual modifica a decisão e caso os embargos de declaração sejam acolhidos com esse efeito, não há que se falar em modulação, pois será automaticamente reconhecida a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre os royalties.

2º caso não for acolhido o vício citado, pedem a modulação dos efeitos da decisão, ou seja, que a cobrança do ISS passe a ocorrer da decisão para frente. É permitida na legislação a modulação dos efeitos somente em duas possibilidades, a saber: quando há a ruptura da jurisprudência e quando há relevante interesse social, dados os impactos econômicos da decisão. Exatamente o que ocorre com a decisão dada pelo STF.

3º o pedido de que o STF suspenda a tramitação de todas as ações que cobram o ISS no Brasil, enquanto ainda não forem julgados os embargos de declaração. Pois assim que saiu a decisão do STF, vários municípios já estão se movimentando para realizarem a cobrança.

Importante salientar que caso não haja modulação

dos efeitos, a cobrança do ISS será retroativa nos últimos cinco anos, ou seja, haverá cobrança pelos municípios dos últimos cinco anos de Impostos Sobre Serviços de qualquer natureza – ISS - que deixaram de ser pagos, conforme disposição expressa do artigo 174 do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Por conseguinte, várias franquias ingressaram na justiça buscando liminares para isenção do ISS das atividades não enquadradas no conceito de incidência do referido tributo. Entretanto, tal decisão do STF pode cassar tais liminares, ocasionando grandes danos ao mercado de Franchising.

Como visto, em regra, nas ações tributárias, o efeito da decisão judicial (sentença ou acórdão) retroage até os últimos cinco anos de arrecadação, neste caso, até as franquias que possuem uma liminar que as isentem do pagamento do ISS, teriam que fazer o recolhimento retroativo de todo o período não tributado até o limite de cinco anos.

Por isso a importância do pedido de modulação dos efeitos da decisão do STF, protocolada pela ABF.

No Brasil, o risco de empreender está cada vez maior e para o consumidor é impossível o dia a dia, com essa decisão da Suprema Corte abrange uma enorme limitação ao crescimento econômico, afastando qualquer interesse de empresários em potencial e também o incentivo à movimentação da renda.

Além disso, caso não seja dada a modulação dos efeitos nos embargos de declaração e houver a cobrança dos últimos 5 Anos de ISS que não foram pagos, muitas franqueadoras irão fechar as portas, principalmente aquelas que deixarem de recolher o ISS em juízo. Já aquelas que depositaram os valores em juízo e que tinha a expectativa de receber os recursos de volta- principalmente nesse momento de pandemia em que há grande necessidade de caixa- irão ficar sem liquidez para sobreviverem neste período.

As franquias são responsáveis por 1,3 milhões de empregos no país e ainda contribuem com 2,5 do PIB, os quais estão sendo colocado em risco em um cenário como esse, pois muitas empresas vão encerrar suas atividades por não terem como sobreviver.

Os franqueadores, nesse momento de grande instabilidade jurídica e econômica - devem se preparar para um cenário de cobrança e principalmente buscar auxílio de profissionais em Direito Tributário a fim de garantir que essas alterações sejam capazes de cobrir a longevidade do negócio ou minimizar o processo da dívida a ser paga no futuro.

Além disso, é imprescindível que seja feita uma auditoria dos últimos 5 anos das empresas para calcular o débito de ISS, e assim, no caso concreto de cada estabelecimento definir qual a melhor caminho a ser seguido, dentre os quais é possível para aquelas empresas que possuem capital, quitar e o débito e assim eliminando multa e encargos de mora. Já para as empresas que não

possuem condições de pagar a dívida, ver a possibilidade de parcelar com o ente tributante, Município. Ou esperar, caso saia algum parcelamento que a empresa possa se enquadrar. Tudo isso deve ser levado em consideração, além de outras considerações, a fim de minimizar os impactos e empresas sobreviverem em meio a pandemia e a decisão do Supremo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto, percebe-se que a tributação do ISS nos contratos de franchising não é recente. Houve um longo caminho acerca de reiteradas decisões a favor e contra a compatibilidade do imposto do ente municipal – ISSQN – Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza nesses contratos, mas que finalmente sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal que fixou a tese: “É constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS – sobre os contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no anexo da Lei Complementar 116/03).”

A discussão principal de quem defende pela não incidência do ISS nos contratos de franquia é que tais contratos não possuem o elemento principal da cobrança do ISS, a prestação de serviços. Não há prestação de serviço pelo franqueador aos franqueados. Os contratos de franquia são contratos complexos e considerados de natureza híbrida, pois abrange de maneira indissociável uma série de obrigações recíprocas de natureza variada. Não se caracterizam como prestação de serviço e sim uma cessão de direitos, uma obrigação de dar, pois a franqueada cede ao franqueador à marca, *know-how* de um modelo de negócio, mediante pagamento de valor, enquanto durar o uso ou locação do negócio em questão. Portanto, na relação jurídica entre franqueador e franqueado, ambas as partes assumem: “obrigação de dar”, “obrigação de fazer”, “obrigação de não fazer.”

Assim, percebe se que a atividade-fim do contrato de franquia é a cessão de um modelo de negócio para o qual concorre uma multiplicidade de atividades de ambas as partes.

Ocorre que a respeito do tema, o STF validou acerca da natureza “híbrida” dos contratos de franchising, mas que as várias atividades contidas no contrato não podem ser separadas uma das outras, sem corromper a relação contratual em questão. Ademais, se houvesse a segregação dessas atividades em “atividade-fim” e “atividade-meio”, de modo que apenas essas últimas ficassem sujeitas à incidência do imposto municipal, também daria azo à possibilidade de elusão fiscal por parte dos contribuintes.

Ante o exposto, conclui-se que o contrato de franquia, segundo decisão em voto do ministro Gilmar Mendes, que abarca obrigações de fazer, o que enseja sua compatibilidade com a incidência do ISS, haja vista de estar preenchido o aspecto material de sua regra matriz.

A polêmica que abrange o tema é ampla e sua definição gera uma insegurança jurídica em um dos setores que desempenha uma das melhores performances no cenário econômico brasileiro, de maneira a estagnar as suas redes de franquias.

A discussão agora está em tentar diminuir os riscos que serão sentidos pelos franqueadores com a decisão, e por isso a ABF- Associação Brasileira de Franquias entrou com embargos de declaração a fim de modular os efeitos da decisão, para que passe a valer do julgamento para frente.

## REFERÊNCIAS

**A não incidência do ISS sobre atividade de franquia.** Molina Advogados, 15 fev. 2016. Disponível em: <http://www.molina.adv.br/2016/02/15/a-nao-incidencia-do-iss-sobre-atividade-de-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

**ABF reduz os impactos da incidência do ISS nas relações de franquias.** Freitas Martinho Advogados, 9 jul. 2020. Disponível em: <http://www.freitasmartinho.adv.br/2020/07/09/abf-reduz-os-impactos-da-incidencia-do-iss-nas-relacoes-de-franquias>. Acesso em: 7 maio 2025.

**ABF. STF decide tributar franqueadoras em meio à pandemia.** ABF, 2025. Disponível em: <https://www.abf.com.br/stf-decide-tributar-franqueadoras-em-meio-a-pandemia>. Acesso em: 7 maio 2025.

**Alteração da tributação das franquias.** Folha Vitória, 29 jun. 2020. Disponível em: <https://www.folhavitoria.com.br/geral/blogs/direito-ao-direito/2020/06/29/alteracao-da-tributacao-das-franquias>. Acesso em: 7 maio 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Não incidência do ISS sobre atividades de franquia (franchising)**, RET, páginas 56/65, jul./ago. 2007.

CORREA, Maurício César. **Contrato de franquia.** Jusbrasil, 2015. Disponível em: <https://mauriciocesarcorrea.jusbrasil.com.br/artigos/188802112/contrato-de-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

FILHO, Adalberto Simão. **Franchising**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GOMES, Orlando. **Contratos**, 27. Ed, Rio de Janeiro: Forense, 2019.

**Imposto sobre serviços não incide em contratos de franquia.** Consultor Jurídico, 20 fev. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-fev-20/imposto-servicos-nao-incide-contratos-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

**Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais.** Jusbrasil, 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/20161/incentivos-fiscais-limitacoes-constitucionais-e-legais/2>. Acesso em: 7 maio 2025.

**Incide ISS sobre os contratos de franquias?** Attentive Contabilidade, 2017. Disponível em:

<https://attentivecontabilidade.com.br/incide-iss-sobre-os-contratos-de-franquias>. Acesso em: 7 maio 2025.

**Incidência de ISS nos contratos de franquia e constitucionalidade.** Mazzardo & Coelho Advogados, s.d.. Disponível em: <https://mazzardoecolho.com.br/incidencia-de-iss-nos-contratos-de-franquia-e-constitucional>. Acesso em: 7 maio 2025.

**Incompatibilidade entre contratos de franquia e serviços tributáveis para fins de incidência do ISS.** Jusbrasil, s.d. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/65630/incompatibilidade-entre-contratos-de-franquia-e-servicos-tributaveis-para-fins-de-incidencia-do-iss>. Acesso em: 7 maio 2025.

**ISS e Franquias.** Portal Tributário, s.d. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/issfranquias.htm>. Acesso em: 7 maio 2025.

**ISS: tributação de franquia.** Jusbrasil, 2011. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/18299/iss-tributacao-de-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

MARTINS, Ivo. **Lei 13.966 Comentada: Nova Lei de Franquias.** Ivo FP Martins, 10 out. 2020. Disponível em: <https://ivofpmartins.com.br/lei-13966-comentada-nova-lei-de-franquias/>. Acesso em: 7 maio 2025.

**O Imposto sobre Serviços e as Franquias no Brasil.** Dubbio, s.d. Disponível em: <https://www.dubbio.com.br/artigo/376-o-imposto-sobre-servicos-e-as-franquias-no-brasil>. Acesso em: 7 maio 2025.

ROQUE, Sebastião José. **Do contrato de franquia empresarial: Coleção Elementos de Direito.** São Paulo: Ícone Editora, 2012.

**SBVC. Franquias: como reduzir o impacto do revés.** SBVC, s.d. Disponível em: <http://sbvc.com.br/franquias-reduzir-impacto-reves>. Acesso em: 7 maio 2025.

SELLMANN, Milena Zampieri; NEVES, Daniela Nascimento. **Título do trabalho.** Centro Universitário Salesiano de São Paulo, s.d.. Disponível em: <http://www.lo.unisal.br/direito/semidi/publicacoes/livro6/Milena%20Zampieri%20Sellmann%20e%20Daniela%20Nascimento%20Neves.pdf>. Acesso em: 7 maio 2025.

**STF decide que ISS incide sobre contratos de franquia.** Demarest, s.d. Disponível em: <https://www.demarest.com.br/stf-decide-que-iss-incide-sobre-contratos-de-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

**STJ decide incidência de ISS sobre franquia.** Francap, s.d.. Disponível em: <http://www.francap.com.br/noticia/stj-decide-incidencia-de-iss-sobre-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VICENTINI, Helena. **A não incidência do ISS sobre franquia.** Jusbrasil, 2016. Disponível em: <https://helenavicentini.jusbrasil.com.br/artigos/305449687/a-nao-incidencia-do-iss-sobre-franquia>. Acesso em: 7 maio 2025.

WALD, Arnaldo. CAVALCANTI, Ana Elizabeth L. W; PAESANI, Liliana Minadi. **Direito Civil: direito das obrigações e teoria geral do contrato.** 22ª ed. São Paulo: Saraiva 2015.