CRITÉRIOS PARA O RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA VINCULADA AOS CONTRATOS DE FRANQUIAS E POSSÍVEIS IMPACTOS FISCAIS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS E DO ISS: UMA ABORDAGEM A PARTIR DO RECENTE POSICIONAMENTO DO STF

Daniel Dix Carneiro

Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e consultor tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

Bruno Nogueira Rebouças

Advogado e consultor tributário em São Paulo. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV. MBA em Gestão Tributária pela USP. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Características negociais do contrato de franquia 3 Identificação e satisfação da denominada "obrigação de desempenho" para fins de classificação e reconhecimento dos valores contratualmente auferidos como receita 4 Possível segregação entre a contraprestação da franquia e a cessão do direito de uso de marca para fins de incidência do ISS e o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal 5 Incidência do ISS em contratos de franquia internacional 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O presente estudo visa a analisar os aspectos da normativa contábil relacionados ao reconhecimento da receita vinculada aos contratos de franquia e os possíveis impactos fiscais para fins de incidência de PIS/Cofins e do ISS, com base em uma avaliação crítica do posicionamento recente do Supremo Tribunal Federal (RE n. 603.136/RJ).

PALAVRAS-CHAVE: Contrato de franquia. Reconhecimento de receita. Obrigação de desempenho. Incidência. PIS. Cofins. ISS.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo pretende discorrer sobre o tratamento contábil e tributário aplicável para fins do reconhecimento das receitas vinculadas àqueles contratos de franquia empresarial, conforme tipificado e disciplinado na legislação extravagante (Lei n. 13.966/2019), de modo a determinar quais parâmetros jurídicos devem ser adotados para fins de definir a adequada incidência da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre os ingressos de receitas atreladas à remuneração do franqueador em tais negócios jurídicos, o que deverá compreender, ainda, uma avaliação conjunta e, ao mesmo tempo, correlacionada com o tratamento tributário hoje atribuído ao contrato de franquia, por parte do Supremo Tribunal Federal, no que se refere à delimitação da regra de competência e âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS).

Para tanto, faz-se mister uma análise preliminar acerca dos aspectos negociais intrínsecos ao contrato de franquia, exigindo um exame da legislação que trata desse tipo de negócio jurídico, assim como o devido cotejo da normativa contábil que hoje disciplina a forma mais adequada de reconhecimento e segregação de receita aplicável a essa espécie contratual.

Com isso, será possível correlacionar o tratamento atribuído à normativa contábil com aquele que hoje prevalece para fins de incidência do PIS, da Cofins e, particularmente, do ISS, este último em caso de se identificarem os elementos no contrato de franquia que podem ser qualificados como genuína prestação de serviços, assim como entendeu o Supremo Tribunal Federal em sede do julgamento do Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ, mesmo que o contrato, em sua totalidade, não venha a se confundir com um serviço indivisivelmente considerado, que estaria sendo prestado pelo franqueador, tendo em vista a possível presença de outras obrigações, principais ou acessórias, a serem conjuntamente adimplidas por quem concede a franquia, como, *e.g.*, a própria cessão do direito de uso de marca, tão comum e primordial em nossa prática comercial vinculada a essa espécie contratual.

2 CARACTERÍSTICAS NEGOCIAIS DO CONTRATO DE FRANQUIA

A franquia era considerada como um contrato atípico no direito pátrio até o advento de sua tipificação e regulamentação, o que se deu por meio da edição da Lei n. 8.955/1994, que assim dispôs em seus arts. 1º e 2º acerca de sua definição jurídica:

Art. 1º. Os contratos de franquia empresarial são disciplinados por esta lei.

Art. 2º. Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o **direito de uso de marca** ou patente, associado ao direito de **distribuição exclusiva ou 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.** (grifos nossos).

Com o advento da Lei n. 13.966, de dezembro de 2019, que entrou em vigor somente após decorridos 90 (noventa) dias de sua publicação, o diploma normativo anterior foi revogado, constante da Lei n. 8.955/1994, mas que em nada alterou a qualificação do referido contrato em sua essência jurídica, como se desprende do disposto em seu art. 1º, abaixo reproduzido:

Art. 1º. Esta Lei disciplina o sistema de franquias empresariais, 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. (grifos nossos).

Em que pese a ênfase acrescida com a aposição do vocábulo "sempre", vinculado à associação entre o direito de uso de marca (ou outros direitos de propriedade intelectual) e "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", isso não desnaturou em nada o que já estava expresso no diploma normativo anterior.

O que talvez possa representar uma inovação, de fato, seria a referência mais ampla aos direitos de propriedade intelectual, e não só mais se restringir ao direito de uso de marca e às patentes – modalidades de direito de propriedade industrial – que também compreendem o que se denomina de propriedade intelectual em um sentido mais genérico, mas que não impedem que assim já fosse interpretado antes da mudança legislativa, a depender de cada caso concreto. É fato, entretanto, que a praxe de mercado demonstra que as franquias constituídas no país até hoje, em grande monta, vinculam tal direito de produção e distribuição, exclusiva ou não, de produtos ou serviços à cessão do direito de uso de marca.

Nesse sentido, são elementos importantes para a configuração do contrato de franquia empresarial, conforme estipulado em Lei: (i) cessão do direito de uso de marca/patente/outro direito de propriedade intelectual; (ii) distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos/serviços; e (iii) cessão de direito de uso de tecnologia de implantação e administração do negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador (*i.e.*, *software* operacional etc.).

Para fins de capturar as principais características gerais que regem um contrato de franquia empresarial, conforme analisado em nossa legislação, interessante se faz a definição trazida por Arnaldo Rizzardo:

Através do contrato de franquia ou *franchising*, desenvolve-se 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 outro comerciante, que se liga ao titular por relação contínua, licença e assistência para a expansão do produto no mercado¹.

Trazendo essa realidade para um comerciante, deve-se ter em conta, portanto, que o contrato de franquia envolve não só a possibilidade de uma empresa terceira vir a comercializar o produto, mas também possuir toda uma "assistência no que concerne aos meios para viabilizar a exploração da concessão"² do direito de uso da marca.

Isso quer dizer que a forma como essa assistência necessária à exploração da marca será concedida deve estar inserida na forma de planejamento e negociação contratual da franquia em si considerada, de modo que se garanta a sua coexistência como instrumento negocial eficiente e que faça sentido dentro de um contexto maior da estratégia de negócio da empresa.

Tais características trazem à baila a complexidade inerente ao contrato de franquia, que, em que pese hoje expressamente tipificado, o transforma num genuíno contrato misto ou de categorização híbrida, sujeito a regramentos específicos, o que também pode variar de acordo com sua concretização no contexto dos negócios empresariais, de modo que não haveria como analisar de forma simplesmente segmentada, e distante do caso concreto, as suas características, assim como os seus reflexos na seara tributária.

Com isso, passa-se a analisar mais especificamente a relação existente entre a coexistência de tais espécies contratuais (franquias) e a normativa contábil que

1. RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1.412.
2. ABRÃO, Néilson. **Da franquia comercial**: 'franchising'. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 13.

lhe é subjacente, especificamente atrelada ao Pronunciamento Contábil CPC n. 47, que trata de "Receita de Contrato com Cliente", inspirado na normativa correlata presente no *IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers)*, notadamente naquelas situações em que determina que o reconhecimento de receita por parte da empresa contratante seja realizado com base na segregação do que se denomina de "obrigação de desempenho" para fins contábeis, assim como seus reflexos para a identificação de incidências tributárias que tomam como base a receita.

Adicionalmente, tal análise acerca da natureza jurídica daquilo que se vê subjacente à denominada obrigação de desempenho no bojo da relação contratual deverá servir na construção de um cenário comparativo que será desenhado com suporte teórico no recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal que tratou dos aspectos atrelados à segmentação ou segregação das obrigações contratuais para fins de definição de incidência do ISS.

3 IDENTIFICAÇÃO E SATISFAÇÃO DA DENOMINADA "OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO" PARA FINS DE CLASSIFICAÇÃO E RECONHECIMENTO DOS VALORES CONTRATUALMENTE AUFERIDOS COMO RECEITA

O Pronunciamento Contábil CPC n. 30, hoje revogado, já mencionava, no dispositivo normativo constante de seu item 13, a necessidade de subdivisão de uma determinada transação em várias receitas, a partir do momento em que se identificavam componentes separáveis para fins de seu reconhecimento, matéria que foi esmiuçada em cinco artigos, constantes dos itens 26 a 30, no âmbito do Pronunciamento Contábil CPC n. 47.

Segundo a norma contábil, para fins de reconhecimento de receita em contratos com clientes, a primeira etapa consiste na (i) **identificação do contrato registrado**, compreendendo (i.a.) a aprovação do contrato pelas partes, (i.b.) o comprometimento das partes, (i.c.) identificação dos direitos de cada parte, (i.d.) existência de substância negocial, e (i.e.) contraprestação em troca de bens e serviços. Uma segunda etapa implica (ii) **identificação das obrigações de desempenho**, na qual haveria uma certa identidade com o conceito jurídico de obrigação para fins de Direito Privado, como será melhor detalhado. Afora isso, a terceira etapa (ou segmentação da segunda etapa compreende a análise quando da (iii) **satisfação da obrigação de desempenho**, momento a partir do qual estar-se-ia a entidade autorizada a reconhecer receita.

Por ausência de outra normativa contábil mais específica para fins de regência do contrato de franquia, conforme sua estrutura e praxe comercial adotada no Brasil, parece como adequada e válida a aplicação dessa previsão, constante

do Pronunciamento Contábil CPC n. 47, especificamente no que diz respeito à necessidade de identificação desses componentes transacionais ditos separáveis ou segregáveis para fins de reconhecimento de receita.

Importante, com base na natureza contratual da franquia, particularmente considerando o formato como ela geralmente vem sendo negociada por parte das sociedades franqueadoras junto aos seus franqueados na praxe comercial, proceder à devida classificação jurídico-contratual e contábil dos valores que estão sendo auferidos com base naquilo que se qualifica contabilmente como **obrigação de desempenho** (também denominada como **obrigação de performance**) nos termos dispostos de acordo com o Pronunciamento CPC n. 47 e com o IFRS 15, o que importa tanto para efeitos de avaliar acerca da **identificação** como de própria **satisfação** da dita obrigação.

Acerca da nomenclatura adotada pela normativa contábil, quando se refere à obrigação de desempenho, fazem-se esclarecedoras as lições de Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado:

A expressão, não utilizada no regramento jurídico sobre direito das obrigações, leva a crer que a norma contábil está se referindo ao desempenho da coisa negociada. Mas, nessa norma contábil, obrigação de desempenho refere-se à *performance* da entidade que vende o bem ou o serviço e que irá reconhecer receita. A verdade é que, do ponto de vista jurídico, bastaria *obrigação*³.

Saliente-se que a substituição da terminologia contábil simplesmente por “obrigação” para efeitos jurídicos, como acima proposta, serve, na melhor das hipóteses, para fins de auxiliar a identificação da obrigação de desempenho, enquanto que sua executividade estaria atrelada ao aspecto concernente à satisfação propriamente dita dessa obrigação de desempenho, gerando reflexos no que tange ao reconhecimento de receita. Isso quer dizer que pode haver uma obrigação que, embora teoricamente segregável dentro do instrumento contratual, não necessariamente poderá ser vista como segregável para fins de satisfação (adimplemento) desse mesmo contrato para fins jurídicos, o que vai depender de cada caso e, principalmente, do modo como o instrumento negocial deverá ser mais adequadamente interpretado.

Com fundamento nisso, antes mesmo de se perquirir acerca dessa questão, relativa à classificação daquilo que se qualifica como obrigação de desempenho, e

3. MARTINS, Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receita. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma das S/A**: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V, p. 202.

sua segregação para fins de identificação e satisfação, importante se faz, primeiramente, que se proceda à diferenciação dos diversos tipos contratuais (mistos, complexos, coligados etc.), assim como se inferir quais os diferentes tratamentos fiscais que devem ser atribuídos a partir de tais tipos contratuais/negociais, notadamente no que diz respeito à matéria que envolve a segregação e o reconhecimento de receitas por parte das empresas contratantes, no caso concreto, as entidades franqueadoras.

O referido pronunciamento define obrigação de desempenho ou obrigação de *performance* como a "obrigação da entidade vendedora desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora". Como promessa executória de um determinado tipo de contrato, pode-se segregar tais promessas em tantas quantas forem as obrigações a serem executadas pelas partes contratantes, em que pese estarem inseridas ou decorrerem de um só instrumento contratual.

Nesse sentido, o CPC n. 47 possui significativos pontos de afinidade com o Direito Contratual, ou seja, com os institutos próprios do Direito Privado, como se depreende, por exemplo, do item 9 dessa normativa contábil, ao prescrever que a entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com cliente quando preenchidos os seguintes critérios:

- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e
- (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).

Por outro viés, em linha com o já exposto, a explicação de como deve ser identificada e como deve ser segregada cada obrigação de desempenho,

contratualmente acordada entre as partes negociantes, consta do item 22 do referido pronunciamento contábil, cuja descrição segue no seguinte sentido:

No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de *performance* cada promessa de transferir ao cliente:

- (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou
- (b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (ver item 23).

Isso quer dizer que, semelhantemente ao Direito Contratual, a normativa contábil requer a segregação das obrigações em quantos tipos obrigacionais executáveis (passíveis de adimplemento) possíveis de serem identificados dentro dessa mesma relação jurídica. Assim, a identificação da ideia de transferência ao cliente dos bens e serviços envolvidos possui relação direta, sob um prisma eminentemente jurídico, com o que se denomina de **fase de execução** ou **adimplemento** do contrato e/ou de suas cláusulas contratuais.

Acerca da possibilidade de combinação de itens (bens e serviços) envolvidos, é providencial a análise do item 29 da referida normativa:

29. Ao avaliar **se as promessas da entidade para transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente** de acordo com o item 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é para transferir cada um desses bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, para transferir item ou itens combinados para os quais as promessas de bens e serviços são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços ao cliente não são separadamente identificáveis, incluem, mas não estão a eles limitados, os seguintes:

- (a) a entidade não fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;
- (b) um ou mais bens ou serviços são significativamente modificados ou personalizados, ou são significativamente modificados ou personalizados por um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato;
- (c) os bens e os serviços são altamente interdependentes ou altamente inter-relacionados. Em outras palavras, cada um dos bens ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em

alguns casos, dois ou mais bens ou serviços são afetados, significativamente, pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos bens ou serviços de forma independente.

30. Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em que a entidade deva contabilizar todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de performance. (grifos nossos).

Em suma, transpondo as diretrizes traçadas pela normativa contábil, constantes do CPC n. 47, para a esfera jurídico-contratual, pode-se inferir que tais segregações relativas às denominadas obrigações de desempenho ou obrigações de *performance*, notadamente no que concerne à sua satisfação, estão, como dito, relacionadas à execução ou ao adimplemento de cada contrato.

No mais, como decorre da disciplina contratual, esse adimplemento (satisfação) pode ou não depender de um ato de vontade do devedor, sendo, por conta disso, melhor qualificado no âmbito do ato-fato jurídico, questão que pode ser utilizada, inclusive, como um parâmetro adicional, ou complementar, para identificar e segregar cada obrigação de desempenho decorrente do negócio jurídico celebrado entre as partes contratantes. Acerca da qualificação do adimplemento como ato-fato jurídico, no contexto das obrigações de fazer, importante, nesse sentido, reproduzirem-se as lições de Pontes de Miranda:

A obrigação de fazer adimple-se com o ato-fato, **de modo que o ato inconsciente que perfaça a obrigação é suficiente, porque adimplemento é ato-fato jurídico, e não, necessariamente, ato jurídico.** Pintar quadro, escrever livro, construir casa, representar peça e outros *atos* exigem que a inteligência e a consciência funcionem; mas a entrega, como ato de adimplemento, é ato-fato jurídico⁴. (grifos nossos).

Em resumo, a definição dos tipos obrigacionais executáveis ou adimplíveis possui direta relação com a espécie de composição contratual tratada em cada caso concreto, de forma que o tratamento contábil deverá ser diferente, a depender do fato de que se trata de contrato de natureza tida como (i) "simples", (ii) "mista/complexa" ou (iii) "coligada".

No caso de contrato de natureza *simples* – como o nome já denuncia – só se identifica, *a priori*, uma obrigação de desempenho na relação contratual, atrelada

4. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. t. 22, p. 79.

à executoriedade de uma única e invariável obrigação, conforme prevista no instrumento negocial ou na composição das cláusulas contratuais.

Já nos contratos ditos *complexos* ou *mistos*, a questão não é tão simples, já que podem representar uma ou mais "obrigações de desempenho", a depender da interpretação a ser atribuída ao instrumento negocial e à possibilidade, a ser analisada em cada caso concreto, da segregação ou segmentação de sua executoriedade (adimplemento) de acordo com as características de cada obrigação assumida pelas partes contratantes. Assim, podem-se diferenciar os contratos complexos/mistos, de acordo com eventual possibilidade de segmentação obrigacional, em **segregáveis** e não segregáveis relativamente às obrigações que os compõem, igualmente em linha com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal constante da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.142/DF, que também fez a distinção entre contratos complexos ou mistos categorizados como segregáveis e não segregáveis, assunto a ser devidamente aprofundado em tópico específico que tratará da incidência do ISS no caso dos contratos de franquia, assim como no contexto de outros contratos que impliquem eventual prestação de serviços.

Por outro lado, os contratos classificados como *coligados*, necessariamente são segregados em mais de uma obrigação de desempenho, o que pode ou não corresponder, no caso concreto, ao mesmo número de cláusulas típicas que venham a compor o contrato coligado.

Esclarecedoras, nesse sentido, as lições de Orlando Gomes⁵, ao diferenciar conceitualmente os contratos complexos/mistos dos denominados contratos coligados:

78. Contratos mistos e coligados. **Contrato misto é o que resulta da combinação de elementos de diferentes contratos, formando nova espécie contratual não esquematizada na lei.** Caracteriza-os a unidade de causa. Não se confundem, pois, com os contratos coligados. **Da coligação de contratos não resulta contrato unitário, como no contrato misto.** No entanto, o mecanismo da coligação muito se assemelha ao do contrato misto. A união de contratos apresenta-se, na classificação de Enneccerus, sob três formas: a) união meramente externa; b) união com dependência; c) união alternativa. (grifos nossos).

Dessa forma, para fins tributários, não faz sentido tratar de forma indiferenciada ingressos patrimoniais que possuem naturezas contábeis e fiscais diversas, como se houvesse apenas uma única realidade a ser capturada pela norma de tributação.

Nesse contexto, da análise do contrato de franquia nos moldes como geralmente celebrado entre empresas atuantes no Brasil, pode-se verificar que coexiste

5. GOMES, Orlando. **Contratos**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 40 e ss.

mais de uma obrigação de desempenho e, também, mais de uma obrigação juridicamente exequível, devendo-se segregar o que representa a receita decorrente da contraprestação da obrigação da franquia de outras que com ela não se confundem, como aquela que remunera a cessão do direito de uso de marca.

Tendo em vista a correlação existente entre a disciplina contratual e a normativa contábil no que se refere à segregação das obrigações presentes em um determinado contrato de franquia empresarial para fins de reconhecimento de receita, deve-se inferir que, notadamente quando tais obrigações forem juridicamente segmentáveis ou segregáveis, deve-se também segregar as receitas para fins de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, podendo isso, a depender do caso, influir na carga tributária que venha a recair sobre o negócio jurídico como um todo.

No final, a forma como elaborado e estruturado cada contrato, será crucial para se tentar alcançar a melhor aplicação da normativa contábil que trata do reconhecimento de receitas decorrentes de contratos celebrados entre as partes, e que, ao menos nesse sentido parece não se distanciar do regime de tributação das receitas ora aplicável. Acerca da adoção dos conceitos e institutos de direito privado utilizados para definir e limitar as competências tributárias, como expressamente dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Adverta-se que o que aqui se afirma não é que existe uma perfeita identidade ou coincidência entre o conceito de receita para fins contábeis e o conceito de receita para fins tributários, mas que, no que se refere à matéria relativa ao reconhecimento inicial de receitas, o artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 não traz maiores detalhes, tendo em vista não ser o seu objetivo final, havendo como se recorrer à normativa nesse sentido, que, em verdade, está em linha com a lei e com os conceitos e instituto de Direito Privado. Em consonância com essa linha de raciocínio, interessante a opinião expressada por Fábio Lima da Cunha:

Assim, somos da opinião de que o dispositivo em voga (artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977) não tem vocação de ser considerado como uma disciplina de reconhecimento inicial de receitas. Tivesse o legislador ordinário intenção, teria de ir muito

mais além (até porque tinha plena ciência da exigência constante desde o CPC 30 relativa ao provável recebimento da contraprestação)⁶.

Como se deve notar, a coincidência do tratamento contábil com o tratamento fiscal no presente caso do contrato de franquia, o que ocorre notadamente para efeitos tanto de tributação direta (e.g., PIS e Cofins), como indireta, esta última particularmente sobre prestação de serviços (ISS), decorre mais de uma identidade da ideia de obrigação de desempenho com institutos próprios do Direito Privado, particularmente do Direito Contratual e do Direito das Obrigações, do que qualquer equívoca identidade eventualmente alegada entre o fato gerador dos mencionados tributos, o que, ao menos do prisma jurídico, seria difícil aceitar.

Para concluir a linha de raciocínio que leva à referida constatação, passa-se a analisar o recente posicionamento do Supremo Tribunal Federal, embasado em julgados da Excelsa Corte que vêm traçando balizas no contexto desses diversos tipos contratuais (simples, mistos, complexos, híbridos etc.), especificamente para efeitos de delimitação do âmbito constitucional de incidência do ISS.

4 POSSÍVEL SEGREGAÇÃO ENTRE A CONTRAPRESTAÇÃO DA FRANQUIA E A CESSÃO DO DIREITO DE USO DE MARCA PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS E O RECENTE POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão em sede do Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ, no rito de Repercussão Geral, no sentido de que o contrato de franquia possui uma natureza **híbrida** ou **complexa**, portanto sujeita à incidência do ISS, de modo que foi assim ementado:

Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido.

Nesse julgado, o Supremo esclareceu o seu entendimento de que os critérios para fins de incidência do ISS relacionados à segregação ou separação entre as categorias privatísticas das obrigações de "dar" e "fazer" **não estariam ainda superados pela jurisprudência da Suprema Corte**, como consta de explicação fornecida no voto do Min. Gilmar Ferreira Mendes (Relator do Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ),

6. CUNHA, Fábio Lima da. O reconhecimento inicial de receitas sob as perspectivas contábil e tributária. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 101, jul./dez. 2020.

acerca do voto do Min. Luiz Fux (voto proferido em processo no qual este último fora relator, constante do Recurso Extraordinário n. 651.703):

Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um "dar" quanto um "fazer"), **não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar.**

Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, **o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar.** Assentadas essas premissas, resta definir se a mesma linha de argumentação pode ser aplicada também ao contrato de franquia empresarial (*franchising*), a fim de afastá-lo ou incluí-lo no conceito de serviço para efeito do que dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal. (grifos nossos).

Pode-se falar de uma certa flexibilização da utilização de conceitos de Direito Civil para fins de definição da regra constitucional de competência do ISS, mas não de sua completa superação, conforme se verifica da reiterada jurisprudência – inclusive mais recente – assentada pela Egrégia Suprema Corte. Desse modo, ao tratar do contrato de natureza híbrida para fins de incidência do ISS, esclareceu o Min. Gilmar Mendes, na função de relator do referido processo:

A controvérsia se apresenta porque o contrato de franquia tem **natureza complexa, híbrida e, não raro, pode incluir, na relação jurídica entre franqueador e franqueado, prestações diversas.**

Cabe-nos, então, verificar se o legislador complementar, na edição da LC 116/2003, teria desbordado do conceito constitucional de serviço, ao incluir, no item 17.08 da lista anexa à lei complementar, o contrato de franquia (*franchising*). (grifos nossos).

Segundo também consta de trecho extraído a partir da íntegra do voto do ministro relator:

Esse caráter "**híbrido**", "**complexo**" ou "**eclético**" se faz ver na própria legislação que regula o contrato de franquia no Brasil, a Lei 8.955/1994. Destaco o teor do art. 2º, que define franquia empresarial (*franchising*), e também o art. 3º, que regula os elementos da circular de oferta de franquia. [...]

Ressalte-se que a nova lei de franquias, Lei nº 13.966, de 26 de dezembro de 2019, a qual entrou em vigor 90 dias após a data de sua publicação, **não muda esse aspecto conceitual**, que caracteriza a franquia como um **contrato híbrido e complexo**. (grifos nossos).

Com isso, em relação do ISS, recomendável identificar antes se o contrato também deve ser classificado como de natureza **simples, coligada** ou **complexa/mista**, para, só depois disso, concluir pela adequada incidência tributária que se lhe deve aplicar para fins do imposto municipal.

Nessa mesma linha, o mais recente entendimento do Supremo Tribunal Federal, constante do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.142/DF, em teor explicativo ao mérito julgado em sede do Recurso Extraordinário n. 603.136, firmou-se no sentido de que há de se diferenciar os tipos e cláusulas contratuais para fins de incidência do ISS, como se passa a transcrever do voto do Ministro Relator Dias Toffoli, *in verbis*:

Em suma, dos julgados da Corte citados é possível depreender algumas orientações: (1) no caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31); (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS; (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), "seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira", inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância; (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, *a priori*, a incidência do imposto municipal.

Nesse sentido, o STF nada mais fez didaticamente que diferenciar o que seria uma relação contratual tida como (1 e 2) *simples*, (3) *complexa/mista segregável* ou (4) *complexa/mista não segregável*, para fins de definição da incidência do ISS.

Assim, em relação às obrigações a serem cumpridas no bojo do contrato de franquia, conforme a praxe comercial, pode-se delas segregar a cessão de direito de uso de marca, tendo em vista tratar-se de obrigação apartada das demais e que não se confunde por completo com a complexidade do contrato de franquia, no formato negociado pelo franqueador de marca. Desse modo, a jurisprudência da Suprema Corte (Recurso Extraordinário n. 925.038/PE) já vinha se firmando no sentido de que não deve incidir ISS sobre o valor correspondente à cessão de direito de uso de marca:

Recurso extraordinário. Tributário. Cessão de direitos de uso de marcas. Não incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre locação de bens móveis. Precedentes. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

Por outro viés, deve ser salientado que em mais recente julgado emanado da Segunda Turma do STF em 17.02.2021, constante do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.289.257/SP, o qual reafirmou decisão monocrática proferida pelo Exmo. Min Luiz Edson Fachin datada do final do ano passado, o Excelso Tribunal reverteu entendimento proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo que havia inicialmente afastado por completo a incidência do ISS sobre contrato que implicasse cessão de direito de uso de marca, assim ementado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. CESSÃO DE MARCA. INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF. DESPROVIMENTO.

1. Incide o ISS sobre cessão do direito de uso de marca, consoante entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. Precedentes.
2. Agravo regimental a que se nega provimento, com fixação de multa.

No caso em tela, a Segunda Turma entendeu que a cessão do direito de uso de marca, conforme o caso concreto analisado, assim como ocorre com o contrato de franquia, poderia não se limitar a uma simples obrigação de *dar*, nem a uma obrigação de *fazer*, sendo, por conta disso, uma obrigação tida como mista⁷.

Assim, a referida demanda se referiu à cobrança de ISS sobre a Sodexo Facilities Services, empresa que fornece cartão de vale-alimentação e vale-refeição, além de outras modalidades.

Em que pese (i) se tratar de uma decisão de turma, e não plenária, diferentemente de outros julgados antes analisados (v.g., ADI n. 3.142/DF) e (ii) subsistirem argumentos para se questionar a referida incidência, como antes suscitado em relação à jurisprudência que tratou especificamente da tributação incidente no contrato de franquia, a referida decisão demonstra uma progressiva sinalização da Suprema Corte em adotar um conceito de prestação de serviço que se aproxima mais da ideia de serviço como utilidade, prescindindo de uma mais prolongada e exaustiva discussão acerca de sua natureza de obrigação de *dar* ou *fazer*, nos moldes privatísticos, para fins de definição da incidência do ISS.

De todo modo, caso se considerem perfeitamente segregáveis os aspectos contratuais – como ocorre no contrato de franquia celebrado por algumas sociedades empresárias, notadamente do ramo comercial, em que fica visível a segregação entre a cessão do direito de uso de marca e outras características do contrato de franquia, como distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos –, encontram-se bons

7. VITAL, Danilo. Incide ISS sobre contrato de cessão de direito do uso de marca, reafirma STF. **Consultor Jurídico**, 17 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/incide-iss-contrato-cessao-uso-marca-reafirma-stf>>. Acesso em: 7 abr. 2021.

argumentos para sustentar a não tributação do valor faturado para fins de cessão de direito de uso de marca para fins do ISS, por configurar genuína obrigação de "dar", portanto insusceptível de configurar serviço, nos termos da Súmula n. 31 do STF.

5 INCIDÊNCIA DO ISS EM CONTRATOS DE FRANQUIA INTERNACIONAL

No que diz respeito à atividade de franquia, incluindo cessão de direito de uso de marca e serviços fornecidos a partir de empresa localizada no exterior, válido perquirir acerca da incidência do ISS em tais operações, no sentido de identificá-las – ao menos na parte que concerne à parcela que pode ser categorizada como efetiva prestação de serviço – com a importação de serviços.

Assim, conforme disciplina o § 1º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003: "O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País", sem definir de forma clara um elemento de conexão para tal incidência⁸.

Nesse sentido, importante ressaltar que, para efeitos de incidência do ISS, com fundamento no Recurso Especial n. 831.124, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A *contrario sensu*, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro país. É necessário, pois, ter em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação, impliquem resultado no Brasil.

Fazendo-se uma "interpretação conforme a Constituição" do art. 1º, § 1º, da Lei Complementar n. 116/2003, como propugna Luís Eduardo Schoueri⁹, pode-se concluir que basta que o resultado do serviço prestado se dê no país, "ainda que seu desenvolvimento (a prestação propriamente dita) tenha ocorrido no exterior"¹⁰.

Do mesmo modo, já tivemos a oportunidade de defender em estudo próprio que:

[...] deve-se dar ênfase à incidência do ISS sobre a efetiva utilização do serviço pelo tomador e não sobre a prestação desenvolvida pela pessoa estrangeira. Nesse aspecto, o tomador deve ser revestido na condição de contribuinte e não responsável tributário [...]¹¹.

8. CARNEIRO, Daniel Dix. **ISS**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009. p. 94. (Coleção Tributária).

9. SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS e importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 39-51, jan. 2004.

10. *Idem*, p. 39-51.

11. CARNEIRO, Daniel Dix. A legitimidade da incidência do ISS sobre os serviços provenientes do exterior: uma abordagem com base na interpretação conforme a Constituição. In: CATÃO,

Em suma, no que se refere ao ISS atrelado aos contratos de franquia, relativamente àquela parcela que não se considere segregável da cessão de direito de uso de marca, esse imposto é devido a partir da mera prestação do serviço, nas situações em que o resultado é fruído por tomador localizado no país, devendo ele, tomador do serviço, arcar com o ônus desse tributo.

6 CONCLUSÃO

Pode-se concluir, a partir das análises realizadas acerca do contrato de franquia empresarial, que o tratamento contábil disciplinado a partir do Pronunciamento Contábil CPC n. 47, à luz do *IFRS* 15, no que diz respeito à identificação e à satisfação da denominada obrigação de desempenho, se coaduna perfeitamente com a disciplina jurídica decorrente do Direito das Obrigações e do Direito Contratual aplicável a essa espécie contratual, por se tratar de contrato de natureza complexa ou mista, de modo que não seriam geradas, *a priori*, divergências em relação ao tratamento tributário aplicável para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Sob a perspectiva do ISS, embora o Supremo Tribunal Federal tenha entendido pelo cabimento da incidência do imposto municipal em caso de contratações de franquia, como se extrai do Recurso Extraordinário n. 603.136/RJ, deve-se ter em mente a necessidade de uma análise conjunta da jurisprudência da Excelsa Corte, considerando que, em outros julgados, inclusive posteriores a esse primeiro, como na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.142/DF, em que se consignou entendimento do plenário da Corte, reconheceu-se que a interpretação da norma de tributação deveria decorrer de uma análise das particularidades contratuais caso a caso, de modo que, em relação às obrigações a serem cumpridas no bojo do contrato de franquia, conforme a praxe comercial, pode-se delas segregar a cessão de direito de uso de marca, tendo em vista tratar-se de obrigação apartada das demais e que não se confunde por completo com a complexidade do contrato de franquia, no formato negociado pelo franqueador.

Tal interpretação não diverge para fins dos contratos de franquia que decorram de cessão de direito de uso de marca a partir de sociedades localizadas no exterior, tendo em vista que tais transações também podem estar sujeitas à incidência do ISS, ao menos relativamente àquela parcela que não se referir ao ato de ceder o direito de uso de marca por parte do franqueador, considerando-se essa mesma parcela segregável para fins contratuais, de forma que o imposto

Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (Org.). **Estudos sobre direito do comércio internacional**: livro em homenagem ao professor Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: TereArt Editora, 2012. p. 114.

municipal deve ser cobrado somente naqueles casos nos quais eventual serviço que esteja sendo prestado venha a se converter em alguma utilidade em prol da empresa franqueada situada no Brasil, ou seja, nas situações em que o resultado do serviço é fruído pelo tomador localizado no País.

7 REFERÊNCIAS

ABRÃO, Nélson. **Da franquia comercial**: 'franchising'. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

CANADO, Vanessa Rahal; MARTINS, Eliseu. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receita. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma das S/A**: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V.

CARNEIRO, Daniel Dix. **ISS**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009. (Coleção Tributária).

_____. A legitimidade da incidência do ISS sobre os serviços provenientes do exterior: uma abordagem com base na interpretação conforme a Constituição. In: CATÃO, Marcos André Vinhas; GOMES, Marcus Lívio (Org.). **Estudos sobre direito do comércio internacional**: livro em homenagem ao professor Adilson Rodrigues Pires. Rio de Janeiro: TereArt Editora, 2012.

CUNHA, Fábio Lima da. O reconhecimento inicial de receitas sob as perspectivas contábil e tributária. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020.

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

MARTINS, Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receita. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma das S/A**: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971. t. 22.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS e importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, jan. 2004.

VITAL, Danilo. Incide ISS sobre contrato de cessão de direito do uso de marca, reafirma STF. **Consultor Jurídico**, 17 fev. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-fev-17/incide-iss-contrato-cessao-uso-marca-reafirma-stf>>. Acesso em: 7 abr. 2021.