

# INCIDÊNCIA DO ISSQN NAS ATIVIDADES DAS FRANQUEADAS DOS CORREIOS SOB A ÉGIDE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87

Francisco José Dias Gomes<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tratou da incidência do ISSQN nas atividades das franqueadas dos Correios sob a égide da Lei Complementar nº 56/87. Embora trazendo peculiaridades relacionadas ao sistema de remuneração da franqueadora (ECT) e das franqueadoras, o contrato estabelecido por estas mantém a natureza jurídica de um contrato de franquia que se diferencia dos contratos de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia. A conclusão é que o contrato de franquia postal é incompatível com a ideia de “prestação de serviços” para fins tributários”, de modo que, no período sob a vigência da LC 56/87, não é possível a exigência do tributo, o que reflete posição consolidada do STJ. Não é possível isolar uma atividade realizada no âmbito do contrato de franquia para o fim de caracterizá-la como hipótese de incidência do ISSQN, já que a franquia é um contrato complexo, que não admite fragmentação de direitos e obrigações para fins de incidência do tributo

**Palavras-chave:** ISSQN. Hipótese de Incidência Tributária. Contrato de Franquia Postal. LC 56/87.

## 1 INTRODUÇÃO

O artigo 150, I, da Constituição Federal estabelece que nenhum tributo pode ser estabelecido ou aumentado senão em virtude de lei. No caso específico do ISSQN, cabe à Lei Complementar definir todos os elementos que caracterizam a obrigação tributária, delimitando de forma precisa o fato gerador da obrigação.

A lista de serviços tributáveis pelo ISSQN estava prevista pelo Decreto-lei Federal nº 406/68, com a redação que lhe foi dada pela Lei Complementar nº 56/87, sendo oportuno mencionar que, conforme uma vastidão de manifestações do STF e do STJ, o rol da aludida lista é “taxativo”, exaustivo e não exemplificativo, não se admitindo o recurso da analogia, visando alcançar hipóteses de incidência diversas das elencadas.

A Lei Complementar nº 56/87, na qual inexistia qualquer previsão legal para a incidência do ISSQN sobre os serviços de natureza postal, foi revogada

---

<sup>1</sup> Docente do Centro Universitário “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. franciscogomes@toledoprudente.edu.br

pela Lei Complementar nº 116/03, que também revogou a maior parte do disposto pelo Decreto-lei Federal nº 406/68.

Da mesma forma, na vigência da LC nº 56/87, o contrato de franquia não estava definido especificamente como possível hipótese de incidência do ISS, que somente veio a guardar referência com o advento da LC nº 116/03 (item 26.01).

Desse modo, com a edição da LC nº 116/2003, ficou estipulado a incidência do ISS em relação aos “serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas...”

Assim, o presente trabalho visa analisar o cabimento da incidência do ISSQN nas atividades das franqueadas dos correios, no período em que estava vigente as disposições da Lei Complementar nº 56/87, mediante uma abordagem teórica-metodológica dedutiva.

## **2 CONTRATO DE FRANQUIA EMPRESARIAL NO ÂMBITO DA ECT**

A relação jurídica estabelecida entre a agência franqueada dos Correios e a ECT (franqueadora) está disciplinada por um Contrato de Franquia Empresarial”. E o contrato de franquia empresarial (franchising) é regido pela Lei Federal nº 8.955/94, que assim dispõe:

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 semi-exclusiva de produtos ou serviços e eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Na relação comercial entre as franqueadas e a ECT, esta fornece os serviços de orientação, fiscalização e suporte, supervisão da rede de franquias, treinamento do franqueado e de seus funcionários, fornecimento de manuais de serviço, determinação, análise e escolha do ponto onde será instalada a franquia e layout e padrões arquitetônicos das instalações do franqueado.

Por sua vez, a franqueada paga à ECT uma “Taxa de Franquia” inicial e outra anual pelo uso da Marca “Correios” e pelos serviços prestados pela franqueadora ao franqueado (royalties).

Ainda, a franqueada repassa quinzenalmente à ECT os valores obtidos com os serviços prestados e produtos comercializados ou apenas adquiridos, descontando determinadas quantias (“comissões”), que variam conforme o serviço ou produto e o montante total arrecadado pela agência.

A sistemática de repasse de “remuneração” entre a franqueada e a franqueadora ocorre de forma “indireta”, já que, a rigor, ocorre a transferência do montante arrecadado à franqueadora, descontando-se valores (“remuneração”) conforme cada serviço prestado ou produto vendido e o montante total arrecadado.

Nesse passo, em que pese a peculiaridade da forma de remuneração das franqueadas, o contrato realizado pela ECT tem a natureza jurídica de franquia, uma vez que mantém todas as características típicas do contrato de franquia, como a remuneração inicial paga pelas franqueadas à franqueadora e a imposição da filosofia de trabalho imposto pela franqueadora.

Como bem ensina Marçal Justen Filho (1995, p.250), “não é possível concentrar o enfoque do contrato de franquia no ângulo da cessão da marca ou na questão da transferência de tecnologia ou na promessa de futuros contratos. A franquia se constrói pela soma desses diversos ângulos. Não se trata da mera soma ou justaposição de uma série de contratos – cada qual com existência jurídica autônoma e independente -, mas do entrelaçamento de distintos deveres, para um contrato uno, ainda que não simples”.

“Não sendo o contrato de franquia uma simples prestação de serviço, mas de natureza complexa, não consta no rol das atividades especificadas pela Lei 8.955/94, para fins de tributação do ISS” , bem por isso que não há a previsão da incidência deste tributo nas atividades de franquia na LC nº 56/87.

O entendimento esposado encontra-se em sintonia com posicionamento pacífico do STJ, que em reiteradas decisões afirmou que o contrato das franqueadas dos Correios tem delineamento próprio de franquia, que não se confunde com nenhum outro e, sob a égide da LC nº 56/87, não caracteriza hipótese de incidência do ISSQN. Neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. FRANCHISING. DECRETO-LEI Nº 406/68. LC Nº 56/87. LEI Nº 8.955/94. PRECEDENTES.

1.(...)

2. O acórdão a quo considerou indevida a tributação, por meio de ISSQN, sobre serviços postais que prestam os recorridos como franqueados da ECT, uma vez que o contrato de franquia não está previsto na lista de serviços da LC nº 56/87.

3. O art. 2º da Lei nº 8.955/94 define o contrato de franquia do modo seguinte: "Franquia empresarial é o sistema pelo qual o franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva 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".

4. O "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". (Adalberto Simão Filho, "Franchising", São Paulo, 3ª ed., Atlas, 1998, págs. 36/42).

5. O conceito constitucional de serviço tributável somente abrange: "a) as obrigações de fazer e nenhuma outra; b) os serviços submetidos ao regime de direito privado não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune a imposto, conforme o art. 150, VI, 'a', da Constituição); c) que revelam conteúdo econômico, realizados em caráter negocial - o que afasta, desde logo, aqueles prestados a si mesmo, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo, etc.); d) prestados sem relação de emprego - como definida pela legislação própria - excluído, pois, o trabalho efetuado em regime de subordinação (funcional ou empregatício) por não estar in comércio". (Aires F. Barreto, "ISS - Não incidência sobre Franquia", in Rev. Direito Tributário, Malheiros Editores, Vol. nº 64, págs. 216/221).

6. O contrato de franquia é de natureza híbrida, em face de ser formado por vários elementos circunstanciais, pelo que não caracteriza para o

mundo jurídico uma simples prestação de serviço, não incidindo sobre ele o ISS. Por não ser serviço, não consta, de modo identificado, no rol das atividades especificadas pela Lei nº 8.955/94, para fins de tributação do ISS.

7. Precedentes desta Corte Superior.

(Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 746597/RJ (2006/0032766-1), 1ª Turma do STJ, Rel. José Delgado. j. 16.05.2006, unânime, DJ 08.06.2006) – (destaquei).

## **2.1 Atipicidade do Contrato de Franquia Postal X Ausência de Tipicidade Tributária**

O contrato da franqueada com a ECT envolve um complexo de obrigações que, tomadas individualmente, as vezes se assemelham ou aproximam de alguns contratos típicos (ex: cessão de marca, prestação de serviço, agenciamento, assistência técnica, representação comercial etc.), todavia, com estes não se confunde.

Por esta razão, o Município, sob a égide da LC nº 56/87, não poderia pretender tributar qualquer atividade específica do contrato de franquia, já que a sua natureza complexa não consta no rol das atividades que se subsumem ao ISSQN.

Em outras palavras, ainda que, em tese, fosse admitido que a franqueada realiza serviço de agenciamento ou correlato, não se poderia isolar uma atividade contida em um contrato complexo (franquia) para o fim de caracterizá-la como fato gerador do ISSQN.

É que no contrato de franquia não é possível identificar quem presta serviço a quem, caracterizando-se como uma relação jurídico-contratual de natureza complexa, composta por inúmeros contratos intrinsecamente vinculados, formando um todo indissociável, inviabilizando a individualização do prestador de serviços.

Enfim, a despeito dos argumentos expostos, o certo é que bastaria acentuar que a questão encontra-se judicialmente superada de há muito, em consonância com posição sedimentada do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não incide o ISS sobre os serviços postais e telemáticos realizados por franqueadas dos Correios sob a vigência da LC nº 56/87, e que o contrato de franquia firmado com a ECT, por possuir delineamentos próprios que lhe conferem

autonomia, não se confunde com nenhum outro contrato previsto na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68, inclusive com o de agenciamento, intermediação ou corretagem de contratos de franquia.

## **2.2 Distinção do Contrato de Franquia Postal com as Atividades de Agenciamento, Corretagem ou Intermediação de Contratos de Franquia.**

A Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68 não considera a franquia (franchising) como serviço tributável, porém, prevê a incidência do ISS nos serviços de agenciamento, corretagem ou a intermediação de contratos de franquia (item 48), o que foi repetido pela LC 116/03.

Desprezando o posicionamento do STJ, alguns Municípios buscam uma maneira de incluir as franqueadas dos Correios como contribuintes do ISSQN, mesmo sob a égide da LC 56/87, tentando argumentar que as atividades destas se confundem com as de “agenciamento, corretagem ou a intermediação de contratos de franquia”.

Ora, mas nesse caso, é “o agente ou intermediário entre as empresas que faz o “franchising” (franqueadora) e a empresa franqueada, e que auferir comissão para tanto, é que será o contribuinte do ISS, sendo devido o imposto sobre o preço de seu serviço”

Como preleciona Mário Dino Bueno Torres (1991, p. 425), “enquadrar o contrato de franchising no item 48 da lista parece-nos descaracterizar a própria intenção da lei, em querer tributar com o ISS aqueles contratos, desde que agenciados por terceiros e não diretamente pelo franqueador”.

Por evidente, quando se fala em “agenciamento (corretagem/intermediação) de contrato de franquia”, necessariamente precisamos de três “personagens”: franqueador, franqueado e intermediário.

Logo, se fosse imputada à franqueada a condição de intermediária, quem seria o franqueado no caso ?. Se a franqueada é intermediária não pode ser concomitantemente franqueada e vice-versa.

Esclarecendo a questão, esta previsão legal visa tributar aquela empresa ou pessoa física que trabalha almejando angariar possíveis interessados em se tornarem franqueados de determinada franqueadora, atuando no sentido de aproximar franqueador a candidatos a franqueados.

Ainda que o entendimento do Município seja no sentido de que a impetrante seja uma “intermediária” entre a franqueadora e o usuário, a atividade não se identifica com “agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia”, já que neste caso não ocorreria uma atuação destinada a aproximar franqueador de franqueada, mas sim, franqueador de usuário.

A franqueada não trabalha fazendo aproximações entre a franqueadora (ECT) e possíveis candidatos a franqueados desta, mas, “hipoteticamente”, entre a ECT e seus usuários.

Melhor dizendo, a simples análise do contrato firmado entre a ECT e sua franqueada leva à conclusão lógica de que esta não recebe qualquer remuneração para exercer um suposto serviço de intermediação (ou agenciamento/corretagem) de contrato de franquia, eis que atua exclusivamente como uma verdadeira franqueada, realizando o atendimento e comercialização de produtos e serviços postais aos usuários, assumindo os riscos do negócio, além de pagar uma taxa de franquia à franqueadora, dentre outros motivos, pela cessão da marca “Correios” e fornecimento de outros serviços.

Nessa toada, até seria possível discutir se a franqueada exerce ou não um serviço de “agenciamento de serviços postais”, porém, parece totalmente descabido tentar imputar à franqueada o serviço de “agenciamento de contratos de franquias”, eis que, por evidente, esta não realiza este tipo de atividade.

A rigor, os institutos jurídicos do agenciamento, corretagem e representação comercial são espécies do gênero intermediação, que se caracteriza pela atividade de aproximação de dois contratantes.

Entrementes, o novo Código Civil, sob a nomenclatura de “agência”, tratou (artigo 710 e seguintes) os contratos de agência e os de representação comercial como se fossem a mesma figura jurídica, embora ressaltando (art. 721) a aplicação dos dispositivos específicos da Lei especial (Lei do Representante Comercial - Lei 4.886/65).

No mesmo contexto, o Código Civil tratou do “contrato de distribuição”, que nada mais é do que uma espécie do contrato de agenciamento, caracterizado pelo agenciamento de negócios em favor do proponente, com a particularidade de que os bens objeto do agenciamento encontram-se na posse do agente (distribuidor).

É digno de menção que parte da doutrina ainda insiste na diferenciação dos institutos da representação comercial e do agenciamento:

VENOSA (2003, p. 576) explica que: "Tendo em vista a natureza diversa dos dois contratos, ao menos em nosso sistema, não há razão para identificar a representação autônoma com a agência. Ambos os negócios jurídicos devem ser tratados como contratos distintos. O representante comercial é mais do que um agente, porque seus poderes são mais extensos. O agente prepara o negócio em favor do agenciado; não o conclui necessariamente. O representante deve concluí-lo. Essa é a sua atribuição precípua. Não é necessário que o agente seja qualificado como comerciante. A agência pode ter natureza civil. O representante, por via da própria orientação legal, será sempre comerciante. Por sua vez, o distribuidor não terá os poderes de representação, situando-se em âmbito menor que o representante comercial."

Em que pese esta divergência, a doutrina é harmônica no sentido de que o representante comercial (ou distribuidor, intermediário, corretor) é a parte que se obriga a agenciar propostas ou pedidos em favor de outra, mediante remuneração, com o intuito de propiciar a realização, por terceiros, de negócios mercantis.

O simples fato da franqueada se colocar aparentemente como figura intermediária entre a ECT e o usuário não pode levar a falsa ideia de que atua juridicamente como agenciadora, corretora ou intermediária entre estes.

Conforme decorre do contrato de Franquia Postal, mesmo usando a marca do franqueador, a atividade da franqueada é realizada em seu próprio nome, sendo sua a responsabilidade pelos danos causados a terceiros ou ao usuário, nos casos de perda, espoliação ou destruição de objetos antes da sua entrega à franqueadora, inclusive nos casos fortuitos e de força maior.

A franqueada também é responsável direta e exclusivamente por todos e quaisquer ônus, impostos, riscos ou custos das atividades decorrentes da franquia empresarial, arcando, em consequência, com todos os encargos trabalhistas, fiscais, previdenciários e indenizações de qualquer espécie, reivindicadas por seus empregados ou terceiros.



### 3 CONCLUSÃO

Pelo exposto, conclui-se que a franqueada da ECT está submetida a um contrato de franquia, que não tem previsão de incidência do ISSQN sob a égide da LC nº 56/87 e é incompatível com a ideia de “prestação de serviços” para fins tributários”, de modo que, no período sob a vigência desta lei, não é possível a exigência do tributo, o que reflete posição consolidada do STJ.

Não é possível isolar uma atividade realizada no âmbito do contrato de franquia para o fim de caracterizá-la como hipótese de incidência do ISSQN, já que a franquia é um contrato complexo, que não admite fragmentação de direitos e obrigações para fins de incidência do tributo;

Ainda que, em tese, fosse possível isolar e tributar uma atividade específica do contrato de franquia, a franqueada da ECT não exerce qualquer serviço de “agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia”, como entendem alguns Municípios, já que esta função implica em aproximação entre franqueador e franqueado, enquanto que a impetrante atua realizando a comercialização de serviços e produtos postais aos usuários;

E mesmo que se entendesse que o contrato da franqueada não é de franquia, o contrato de agenciamento, corretagem ou intermediação de serviços postais não está previsto como fato gerador do ISSQN na LC 56/87, lembrando que os institutos do agenciamento, corretagem e intermediação têm características próprias que não se coadunam com as atividades realizadas pela impetrante

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

MARÇAL FILHO, Justen. **ISS e as atividades de “franchising”** – Revista de Direito Tributário, v. 64, p. 250.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do imposto sobre serviços**, 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2000.

TORRES, Mário Dino Bueno **Imposto sobre serviços de qualquer natureza – franchising – não incidência à empresa brasileira de correios e telégrafos (EBCT)** – Revista Forense, ano 91.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ZANELLA, Maria Sylvia. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas**, 2. ed., rev., ampl., São Paulo: Atlas, 1997.