

Acórdão nº 18.660

Sessão do dia 21 de março de 2024.

Publicado no D.O. Rio de 08/05/2024

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.473

Recorrente: **SHIRASE FRANQUIAS E REPRESENTAÇÕES LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **RAFAEL GASPARD RODRIGUES**

Representante da Fazenda: **MURILO VASCONCELOS LIMA**

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – CONSTITUIÇÃO
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

A mera emissão de notas fiscais eletrônicas, obrigação acessória que registra e dá ao Fisco ciência da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, não se confunde com declaração de débito para os fins de constituição do crédito, tal qual previsto na Súmula 436 do STJ.

**ISS – AUTO DE INFRAÇÃO – TAXAS DE
FRANQUIA E DE PUBLICIDADE – INCIDÊNCIA**

As receitas denominadas “taxa de franquia” e “taxa de publicidade”, vinculadas ao contrato de franquia e à promoção de vendas, configuram fato gerador do Imposto Sobre Serviços, nos termos do item 17.07 do art. 8º da Lei nº 691/1984, com a redação da Lei nº 3.691/2003.

Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 121/122, que passa a fazer parte integrante do presente.

Acórdão nº 18.660

“Trata-se de recurso interposto por Shirase Franquias e Representações Ltda. em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários que julgou improcedente a impugnação apresentada frente ao Auto de Infração nº 302827/2022.

O Auto de Infração conta com três itens, todos relativos ao não pagamento do ISS relativo à prestação dos serviços identificados no subitem 17.07 do art. 8º da Lei nº 691/1984. O primeiro relata a escrituração dos livros fiscais, no período de janeiro de 2019 a junho de 2021. O segundo item relata a falta de emissão de documentos fiscais, tendo sido o movimento apurado a partir, exclusivamente, dos registros contábeis apresentados à fiscalização relativos às receitas recebidas a título de "Taxa de Franquia" no período de janeiro de 2018 a novembro de 2019. As receitas indicadas no terceiro item também foram extraídas a partir, exclusivamente, dos registros contábeis apresentados à fiscalização, mas foram recebidas a título de "Taxa de Publicidade" no período de dezembro de 2018 a dezembro de 2020. A penalidade atribuída ao primeiro item foi de 50% do valor do imposto e aos segundo e terceiro itens foi de 90% do valor do imposto.

A Autuada, em sua impugnação, alegou, em resumo, que, quanto ao primeiro item, os valores já se encontravam constituídos no momento em que apresentou declaração à Fazenda Pública, conforme entende o STJ; que se reconhece inadimplente destes tributos, o que daria ensejo à inscrição de tais valores em dívida ativa e posterior execução fiscal, se for o caso; que, em razão disso, haveria duplicidade na cobrança; que a autuação seria ilegal, à luz do art. 149 do CTN; que, em havendo duplicidade da exigência, não seria cabível a multa, e que não houve apuração por meio de procedimento fiscal, já que o lançamento se realizou no momento de sua declaração. Em relação ao segundo item, a Autuada alegou, em síntese, que a conta contábil 41102001 trata de valores recebidos a título de adiantamento de clientes, erroneamente classificada como taxa de franquias; que não se trata de remuneração do franqueador e que caberia a pesquisa da verdade material para averiguação da origem daqueles valores. Quanto ao terceiro item, a Autuada alegou, em resumo, que as receitas decorrentes da taxa de publicidade não decorrem de prestação de serviços, não incidindo o ISS.

Em sua promoção, o Autuante informou, em resumo, que a expressão “autolancamento” foi abandonada pela melhor doutrina; que o contribuinte tem o dever de emitir a nota fiscal e realizar o pagamento sem nenhum exame prévio; que o lançamento ocorre quando a autoridade fiscal expressamente homologa a atividade exercida pelo contribuinte; que o lançamento é atribuição privativa da autoridade fiscal; que a emissão da nota fiscal não se equipara ao lançamento; que, quanto ao item 2, os valores são mesmo de taxas de franquias cobradas dos franqueados, como admitido pelo contribuinte em resposta à intimação nº 63123; que os valores das taxas de franquias não estão incluídos nas notas fiscais emitidas; que o STF, no julgamento da RE 603136/RJ, decidiu pela incidência do ISS sobre os contratos de franquias; que, ainda que os valores fossem apenas adiantamentos dos franqueados, seria necessária a emissão de notas fiscais, incidindo o ISS; que a lei não prevê qualquer espécie de dedução da base de cálculo do ISS sobre os contratos de franquias; que se considera preço tudo o que for cobrado em virtude da prestação do serviço e que,

Acórdão nº 18.660

quanto ao item 3, suas informações são as mesmas já apresentadas quanto ao item 2.

O Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários manteve o Auto de Infração por considerar, em resumo, que é competência privativa da autoridade administrativa o ato de constituir o crédito tributário através do lançamento; que os trechos de doutrina citados pela Impugnante não refletem o entendimento de seu autor com a tese da impugnação; que a inscrição automática em dívida ativa com fins da execução fiscal, sem lançamento de ofício, implicaria, em verdade, prejuízo ao direito de defesa dos contribuintes; que o STJ entende que a "entrega da declaração" não se confunde com a emissão de documentos fiscais; que não há nulidade quando não há prejuízo; que, caso a Impugnante julgue preferível a imediata inscrição em dívida ativa dos créditos em tela, poderá expressamente desistir da via administrativa, extinguindo o litígio; que, quanto ao item 2, seja como taxa de franquia, seja como adiantamento, se trata de receita decorrente da prestação dos serviços de franquia; que a Lei nº 13.966/2019 menciona a taxa de franquia como receita da atividade; que, quanto ao item 3, a Lei nº 13.966/2019 também menciona a taxa de publicidade como receita da atividade; que acolhe a promoção do Autuante e que incide o ISS tanto sobre as receitas principais, quanto sobre as taxas de franquia e de publicidade.

Inconformada, a Autuada interpôs recurso, onde alega, em síntese, que os valores apurados no primeiro item não decorreram de documentos fiscais, mas de valores "escriturados no livro de apuração", ou seja, são valores oferecidos a receita municipal, mas não recolhidos; que o ISS é tributo sujeito a lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte tanto o envio da declaração, como a antecipação do pagamento do tributo; que o STJ fixou entendimento de que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre no momento que o contribuinte apresenta declaração à Fazenda, nos termos da súmula 436 do STJ; que, quando fez a declaração dos valores de ISS devidos no período de 01/2019 a 06/2021, houve a constituição destes créditos tributários; que deveria o Fisco dar prosseguimento a cobrança através da inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal, se for o caso; que o argumento de que tal afirmação traria cerceamento de defesa distorce o entendimento atual acerca do caso; que a lavratura do Auto de Infração objetivando a cobrança dos valores já declarados representa verdadeira duplicidade na cobrança; que o lançamento de ofício é cabível nos casos em que a lei determina, ou, quando for tributo sujeito a lançamento por homologação ou declaração, houver qualquer tipo descumprimento por parte do contribuinte; que o item 1 do Auto de Infração traz valores incontroversos já declarados, não cabendo o lançamento de ofício; que a decisão recorrida faz interpretação distorcida da doutrina indicada na impugnação; que, no presente caso, o contribuinte estaria sujeito a multa moratória; que é nulo o Auto de Infração em relação ao item 1, devendo ser reformada da decisão neste ponto; que, em relação aos itens 2 e 3, a decisão recorrida limita-se a reafirmar, sem acrescentar qualquer prova, que os valores recebidos não decorrentes da prestação do serviço de franquia; que isto já foi afastado na impugnação e não combatido pelo julgado; que não há comprovação de que se trata de valores oriundos da prestação de serviço de franquia; que as atividades submetidas ao ISS estão restritas ao conceito de "serviços" que constitui o critério material da regra-matriz da respectiva hipótese de incidência; que, à luz da Lei nº 13.966/2019, o ISS somente incide sobre

Acórdão nº 18.660

a prestação de serviço, ou seja, as prestações ligadas ao uso de marca ou patente; que, quanto ao item 2, a conta contábil 41102001, em verdade, trata de valores recebidos a título de adiantamento de clientes, erroneamente classificado como taxa de franquia, não se tratando de remuneração do franqueado ao franqueador; que, quanto ao item 2, o Auto de Infração carece de liquidez e certeza, deixando de trazer elementos suficientes para se determinar, de forma inequívoca, a infração e o sujeito passivo; que se verifica a ausência de fundamentação para imposição de tributação em valores que não são oriundos do contrato de franquia; que caberia ao Fisco a pesquisa da verdade material para averiguação dos valores; que a taxa de publicidade se destina a formação de fundos para que sejam realizados investimentos em *marketing* no que tange à marca do franqueador, visando ao aumento das receitas aos franqueados; que, portanto, que não se trata de benefício exclusivo do franqueador, mas de toda a franquia; que, na prestação de serviço de publicidade ou propaganda, o prestador de serviço é aquele em que efetivamente desempenha a atividade contratada por um tomador; que, em relação ao Fundo de Propaganda, o tomador é o franqueador que contrata uma empresa ou profissional que irá prestar os serviços de propaganda para a sua marca; que a taxa de publicidade não representa qualquer prestação de serviço; que o franqueador exerce apenas a função de administrador do fundo arrecadado por todos os seus franqueados e que cabe a reforma da decisão diante da nulidade do Auto de Infração em relação ao item 03. A Recorrente a reforma da decisão recorrida para julgar a improcedência total do Auto de Infração.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por Shirase Franquias e Representações LTDA em face de decisão da Coordenadoria de Revisão e Julgamentos Tributários (FP/REC-RIO/CRJ) que julgou improcedente a impugnação ao Auto de Infração nº 302.827, lavrado em 16 de novembro de 2022. O ato administrativo citado contém três itens, todos objeto de impugnação. O primeiro item constitui o crédito relativo a serviços de franquia, que foi objeto de regular emissão de notas fiscais eletrônicas. Já o item II lançou o imposto em tese incidente sobre os serviços cuja contraprestação pelos tomadores da autuada se dava por meio do pagamento de “Taxa de Franquia”. Finalmente, no item III, restou constituído o crédito hipoteticamente derivado da prestação de serviços cuja contraprestação foi intitulada de “Taxa de Publicidade”. Nos dois últimos itens, não houve qualquer emissão de notas fiscais.

Acórdão nº 18.660

Insurge-se a Recorrente contra o item I do Auto de Infração arguindo que, como os serviços foram objeto de regular emissão do correspondente documento fiscal, restaria definitivamente constituído o crédito tributário. Verificado, então, o inadimplemento, caberia à Fazenda Pública extrair a competente nota de débito e inscrever o crédito em Dívida Ativa. Fundamenta sua argumentação na Súmula 436 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça¹.

Parece claro não lhe assistir razão. Pretende o contribuinte igualar a simples emissão de documentos fiscais – que, na forma da legislação tributária², acabou por dispensar a escrituração dos livros de apuração do imposto –, à declaração de débito fiscal. Para além das críticas que este relator tem ao entendimento do tribunal da cidadania declinado na citada súmula, fato é que aquela mesma corte já fez o necessário cotejo para os casos como aqui discutidos – trata-se do REsp 1.490.108/MG, citado tanto na decisão recorrida, quanto no parecer da Representação da Fazenda. Também o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em recente julgado, compartilhou desse entendimento:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. OBJEÇÃO DE NÃO EXECUTIVIDADE. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ISS. NOTA CARIOCA. DISCUSSÃO ACERCA DA CONFIGURAÇÃO DO PRAZO EXTINTIVO PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PARA O AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. FATOS GERADORES OCORRIDOS NO ANO DE 2012. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS EMITIDAS ENTRE ABRIL/2012 E JANEIRO/2013. 1. **Emissão de nota fiscal eletrônica que não se equipara à declaração de débito pelo contribuinte. Súmula 436 do STJ. Inexistência de lei local regulamentando a matéria. Precedente do STJ.** 2. Inexistência de declaração de débito ou pagamento voluntário. Lançamento de ofício realizado pela autoridade fiscal (art. 142 do CTN). Constituição do crédito tributário dentro do prazo previsto no art. 173, I do CTN. Decadência não verificada. 3. Esgotado o prazo para pagamento por parte do contribuinte, em 23.12.2015, iniciou-se o prazo prescricional quinquenal, previsto no art. 174 do CTN, para o ajuizamento da execução fiscal (Súmula 622 do STJ). Distribuição da ação realizada em 22.12.2020 e despacho liminar positivo proferido 23.12.2020. Inocorrência da prescrição. 4. Recurso a que se nega provimento.

(AI nº 0081977-43.2022.8.19.0000. 10ª Câmara de Direito Privado. Rel.: Des. Sérgio Ricardo de Arruda Fernandes. Julgado em 28/03/2023. Publicado em 30/03/2023).

¹ Súmula 436/ STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

² Vide art. 12 do Decreto 32.250/2010.

Acórdão nº 18.660

Ademais, percebe-se que o entendimento em sentido contrário faria letra morta do previsto no art. 1º, parágrafo único, do Decreto 32.250/2010³ – que, ao instituir a Nota Carioca, estabelece que a simples emissão do documento fiscal eletrônico não configuraria denúncia espontânea para os fins de elisão das penalidades por falta de pagamento. Ou seja, não só inexistia previsão legal no Município do Rio de Janeiro para dar força de declaração de débitos à Nota Carioca, como a legislação tributária milita em sentido contrário.

Melhor sorte não assiste à Recorrente em suas tentativas de infirmar a integridade dos itens II e III do Auto de Infração. Argui, em síntese, que as “taxa de franquia” e “taxa de publicidade” não seriam contraprestações a qualquer serviço por ela desenvolvido, não havendo que se falar em fato gerador do ISSQN. Ainda, quanto ao item II, afirma que a conta identificada pela autoridade autuante, por fruto de erro seu, não resumia receitas de “taxas de franquia”, mas de adiantamentos de clientes. Verifique-se, então, o acerto desses argumentos.

O contribuinte juntou aos autos, acostado a sua impugnação, o contrato de franquia que costuma celebrar com seus franqueados (fls. 43-63). O capítulo 7 daquele documento trata do marketing da rede de lojas “Bebê Básico” e assim prevê, no que concerne à taxa de publicidade:

7.4 – Reconhecido o valor da propaganda e marketing e a importância de sua padronização para construção e manutenção da boa imagem pública do empreendimento, o FRANQUEADO compromete-se a destinar mensalmente, o percentual de 2% (dois por cento) da Faturamento Bruto (definido na cláusula 7.7 abaixo) da LOJA BEBÊ BÁSICO, mediante depósito em conta bancária específica para esta finalidade a ser indicada pela FRANQUEADORA, para o desenvolvimento de estratégias de marketing e publicidade, incluindo propaganda e promoções exercidas em benefício da divulgação da MARCA e merchandising, supervisão e treinamento para os franqueados do SISTEMA DE FRANQUIA BEBÊ BÁSICO.[....]

Resta cristalino, da análise do contrato, que a “taxa de publicidade” remunera os serviços de administração e promoção da marca “Bebê Básico”, o que acaba por beneficiar a todos os franqueados.

Já no que concerne à “taxa de franquia”, a mesma é prevista conjuntamente com os royalties no capítulo 12 do contrato. É então entabulada uma cobrança de R\$40.000,00 (quarenta mil reais), devida por ocasião da assinatura do negócio jurídico, bem como um percentual variável, cujo máximo é fixado em 20% (vinte por cento), incidente sobre as aquisições de mercadorias pelas franqueadas e devido

³ Art. 1º A Nota Fiscal de Serviços Eletrônica - NFS-e - NOTA CARIOCA, documento fiscal referente ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, instituída pela Lei nº 5.098, de 15 de outubro de 2009, será emitida e armazenada eletronicamente em sistema próprio da Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, com o objetivo de registrar as operações relativas a prestação de serviços.

Parágrafo único. A simples emissão e armazenamento de NFS-e - NOTA CARIOCA no sistema de que trata o caput não se enquadra como atendimento a programa de acompanhamento e verificação da arrecadação, por sistemas eletrônicos, dos tributos elencados no art. 171 da Lei nº 691, de 24 de dezembro de 1984, ao qual se referem o parágrafo único do art. 221 da mesma Lei e o § 2º do art. 45 do Decreto nº 14.602, de 29 de fevereiro de 1996.

Acórdão nº 18.660

mensalmente. Tratam-se, pela análise do acordo como um todo, de contraprestações relacionadas à supervisão exercida pela franqueadora sobre as instalações, bem como treinamento de funcionários da franqueada (vide cláusula 3.12) e, principalmente, pela cessão da marca “Bebê Básico” (vide cláusula 6.1).

Do antes exposto, como também já apontado na decisão recorrida e no parecer da Representação da Fazenda, é indiscutível que as atividades desenvolvidas pela franqueadora em prol das franqueadas e cobradas sob as rubricas “Taxa de Franquia” e “Taxa de Publicidade” são típicos serviços de franquia (*franchising*), devidamente descritas na Lei nº 13.966/2019 (que dispõe sobre o sistema de franquia empresarial) e tributáveis pelo ISS, na forma do item 17.07 do art. 8º da Lei nº 691/1984.

Por fim, quanto à afirmação de que a conta contábil “taxa de franquia” não reuniria receitas dessa natureza, mas de adiantamentos de clientes, há que se notar, a uma, que não vem acompanhada de qualquer embasamento probatório. A duas, o Código Tributário Municipal é claro ao estatuir, no *caput* de seu art. 45⁴, que eventuais adiantamentos recebidos pelo preço do serviço implicarão no devido pagamento do imposto – donde se conclui que a decisão recorrida não é passível de qualquer reparo.

À luz das razões anteriormente aduzidas, acompanhando o opinamento da d. Representação da Fazenda, voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **SHIRASE FRANQUIAS E REPRESENTAÇÕES LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

⁴ Art. 45 - Quando o contribuinte, antes ou durante a prestação dos serviços, receber dinheiro, bens ou direitos, como sinal, adiantamento ou pagamento antecipado do preço, deverá pagar imposto sobre os valores recebidos, na forma e nos prazos fixados pelo Poder Executivo.

Acórdão nº 18.660

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 18 de abril de 2024.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

RAFAEL GASPAR RODRIGUES
CONSELHEIRO RELATOR