



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10830.006552/2006-14
<b>Recurso n°</b>	159.549 De Ofício e Voluntário
<b>Matéria</b>	IRPJ
<b>Acórdão n°</b>	1201-00.011
<b>Sessão de</b>	11 de março de 2009
<b>Recorrentes</b>	2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP e WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA.

---

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001 a 2006

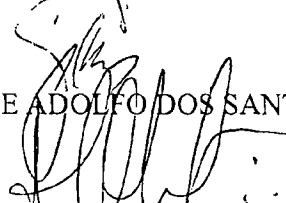
IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. CONTRATO DE FRANQUIA. O contrato de franquia é, por sua natureza, contrato híbrido, que se constitui de um plexo de relações jurídicas diferentes entre si. O contrato de franquia implica, dentre outras, as atividades de cessão de direitos, cessão de *know-how*, distribuição, prestação de serviços, venda de mercadorias, etc.. O art. 519 do RIR/99 contempla a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido. No caso, os elementos dos autos evidenciam ser insustentável a pretensão fiscal de tributar a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente pelo percentual de 32% do lucro presumido, a fundamento de serem (todas elas) decorrentes da cessão de direitos e/ou prestação de serviços, já que é fato incontroverso o de que a contribuinte também tem por objeto social a comercialização de mercadorias e auferir maior parte de suas receitas com esta atividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, não conhecer da alegação de duplicidade de lançamento, trazida aos autos após o recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Carlos Pelá, Régis Magalhães Soares Queiroz e Antonio Carlos Guidoni Filho. Por maioria, não conhecer da alegação de exigência dos juros de mora sobre a selic, por ser, também, matéria preclusa, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Carlos Pelá e Antonio Carlos Guidoni Filho. No mérito, por unanimidade, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria, dar provimento ao recurso

voluntário para cancelar o lançamento, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator), Antonio Bezerra Neto e Adriana Gomes Rêgo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

  
CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS – Presidente.

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES – Relator.

  
ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO – Redator Designado.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Adriana Gomes Rego (Presidente), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Leonardo de Andrade Couto, Carlos Pelá, Regis Magalhães Soares Queiroz, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente).

24 MAI 2010

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03

Fls. 3

1070

## Relatório

### DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativamente ao ano-calendário de 2000 a 2005, no montante total de R\$ 23.211.249,65, onde estão incluídos multa qualificada no percentual de 150% e juros de mora.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 709 a 788.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação e defesa:

*Trata-se de auto de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, lavrado em 04/12/2006, que constituiu o crédito tributário no montante de R\$ 23.211.249,65, incluídos o principal, a multa de ofício qualificada e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta a apuração, no 1º ao 4º trimestres dos anos-calendário de 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, das irregularidades assim descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 662/701, parte integrante da peça acusatória:*

### INTRODUÇÃO

*A presente ação fiscal, iniciada em 28/03/2005, por solicitação do Ministério Público Federal, visou a apuração da regularidade fiscal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, em relação aos anos-calendário de 2000 a 2005.*

*O contribuinte em epígrafe apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, para os anos-calendário de 2000 a 2005, fazendo constar o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 52.46-9/01 (COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS).*

*Nestes anos-calendário o contribuinte optou pelo Lucro Presumido e verifica-se em suas Declarações que sobre a quase totalidade das receitas está incidindo um coeficiente de 8% (oito por cento).*

*Ademais, verificou-se que, ao contrário do que costuma ser constatado na atividade de comércio, onde o lucro efetivo oscila na faixa dos 8% (sendo esta justamente a razão que levou o legislador à adoção deste coeficiente para o Lucro Presumido) a margem de lucro do fiscalizado chegou a superar o índice dos 90% (noventa por cento), conforme se verifica, exemplificativamente, no quadro abaixo:*

*No entanto, como adiante será demonstrado, o contribuinte prestou **falsa declaração** ao informar que se tratava de um "comerciante de livros", sendo que o coeficiente do Lucro Presumido adotado*

*estava em dissonância com a atividade efetivamente exercida: o fiscalizado, que na verdade é um franqueador de método de ensino, **esconde-se** atrás da venda de material didático **para furtar-se a uma tributação mais onerosa.***

#### DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

*A empresa, que tem como únicos sócios o Sr Carlos Roberto Wizard Martins, CPF nº 358.707.459-34 e seu cônjuge Vânia de Campos Pimentel Martins, CPF nº 484.243.827-49, tomou ciência, em 28/03/2005, da Intimação Fiscal, que se fez acompanhar do Mandado de Procedimento Fiscal Diligência- MPF nº 08105.00-200500093-0, tendo sido intimada a apresentar:*

- Cópias do contrato social e alterações;
- Cópia do livro diário e razão, referentes aos anos-calendário de 2000a 2003;
- Procuração com amplos poderes de representação perante a Receita Federal;

*Na data de 31/03/2005, em atenção ao Termo retro citado, foi apresentada resposta, que se fez acompanhar dos seguintes documentos:*

- Mídia gravada constando Razão contábil e Diário geral, ambos referentes aos anos-calendário de 2000 a 2003;
- Cópia do contrato social e a última alteração;
- Balanço Patrimonial referente aos exercícios 2000 a 2003;

*Em 17/05/2005, foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, no qual o contribuinte, dentre outros itens, foi intimado a apresentar/informar:*

- Cópias dos contratos de franquia, bem como das circulares de oferta de franquia (Lei 8.955/94);
- Planilha anual contendo o custo individualizado dos livros/apostilas utilizados nos cursos ministrados, referente aos anos-calendário de 2000 a 2003;
- A razão social e CNPJ da gráfica responsável pela impressão do material didático utilizado nos cursos;
- Relação detalhada dos imóveis pertencentes ao ativo imobilizado, informando a data de aquisição e destinação dos mesmos;
- O motivo pelo qual a maioria da receita operacional bruta é declarada, nas respectivas Declarações de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), como receita de vendas, quando a atividade econômica efetiva exercida é a franquia de método de ensino de idiomas WIZARD;

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03

Fls. 5

071

Em 20/05/2005, em atendimento (parcial) das solicitações, o contribuinte encaminhou modelos do "Contrato de Franquia Wizard", composto de 12 (doze) páginas e da "Circular de Oferta de Franquia Wizard", composto de 10(dez) páginas;

Em 30/05/2005, complementando as respostas ao Termo de Intimação referido no parágrafo anterior, a fiscalizada apresentou:

- A relação de franquias Wizard;
- O registro de Inventário referente aos anos-calendário de 2000 a 2003;
- A posição detalhada por cliente-contas a receber, nas datas base de 31/12/2000, 31/12/2001, 31/12/2002 e 31/12/2003;
- A relação de clientes, classificados por código de cliente, razão social e CNPJ/CPF;
- Declaração contendo os principais fornecedores classificados por razão social, CNJ/CPF;
- Declaração detalhada dos imóveis pertencentes ao ativo imobilizado;
- As cópias de todos os contratos de locação de imóveis que constam na presente declaração, descritos como locados;
- As cópias de todos instrumentos de aquisição dos imóveis (escrituras) constantes na presente declaração;
- Declaração informando o motivo da totalidade da receita operacional bruta da empresa ser venda de mercadoria qual seja:
  - "Informamos que a atividade econômica principal da empresa é a venda de mercadorias (livro didático) conforme CNAE declarado na DIPJ para ensino de idiomas, e, portanto, fica descaracterizado que atividade principal seja a prestação de serviços";
  - "Somos uma empresa Franqueadora, onde vendemos materiais didáticos para as escolas franqueadas";
  - "Não possuímos unidade própria de escola de idiomas, e, portanto nossa atividade se enquadra na venda de materiais didáticos e na prestação de serviços, onde se enquadra a venda da franquia".

Em 05/07/2005, dando continuidade aos trabalhos de fiscalização, foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, onde o contribuinte foi intimado dentre outros itens a:

- Apresentar esclarecimento sobre diversos lançamentos e saldos contábeis em relação ao ano-calendário de 2000 (itens um a nove e doze);
- Esclarecer detalhadamente o funcionamento e a sistemática de lançamentos contábeis relativos às despesas de propaganda e os

*créditos efetuados pelos franqueados em favor do Fundo Nacional de Propaganda FNP;*

• *Apresentar planilha demonstrativa da Receita de Vendas de Mercadorias x Custo de Produto Vendido*

*Após o pedido de dilação de prazo, formalizado em 26/07/2005, foi encaminhada, na data de 25/08/2005, resposta em atenção ao Termo retro citado, na qual, dentre outros itens, foram anexados documentos comprobatórios e esclarecido:*

• *Que os recursos recebidos a crédito do Fundo Nacional de Propaganda FNP, são previstos no contrato de Franquia e depositados em conta bancária específica, onde o contribuinte na condição de franqueador e participante, tem a função de custodiar e administrar os recursos que visam subsidiar as campanhas nacionais de publicidade da marca Wizard;*

• *Que os gastos lançados a crédito da conta Adiantamento de Convenções referem-se a reembolso de despesas de hospedagem; aluguel de sala para o evento e todo material administrativo e publicitário, palestrantes, etc., pagos pela Wizard Brasil;*

*Como não tinha sido apresentada pelo contribuinte a informação relativa ao item 11, do Termo de Intimação lavrado em 05.07.2005, e visando a complementação das informações, foi lavrado, em 23/02/2006, novo Termo de Intimação, intimando o contribuinte a apresentar esclarecimentos/documentos/dados, conforme transcrição a seguir:*

*1) Atender na sua íntegra o item 11 do Termo de Intimação e Diligência Fiscal lavrado em 05.07.2005, uma vez que não foi atendida na forma solicitada - REINTIMAÇÃO;*

*2) Esclarecer o critério utilizado pela empresa na autoclassificação do código de atividade econômica CNAE-FISCAL 52.46-9/01-COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS, conforme consta do Cadastro de Pessoas Jurídicas CNPJ;*

*3) Esclarecer o critério utilizado pela empresa na tributação na alíquota de 8% para a presunção do Lucro no regime de tributação Lucro Presumido;*

*4) Em relação ao registro de direitos autorais, apresentar declaração formal, anexada de cópia dos respectivos registros, esclarecendo:*

*qual (is) o (s) método(s) padrão explorado(s) exclusivo da marca WIZARD e quais os veículos utilizados para que estes sejam aplicados na rede franqueada;*

*5) Apresentar planilha de dados referente aos contratos de franquia firmados no período de 01.01.00 a 31.12.05, cujo modelo encontra-se apensado ao presente Termo na forma de papel e em meio magnético;*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 7

1072

6) Informar como era procedida a cobrança cotidiana da carteira de clientes. Em se tratando de cobrança terceirizada informar o CNPJ da empresa contratada;

7) Exibir um exemplar de cada conjunto de material didático incluindo neste aquele que se refere ao do professor, apresentando declaração formal se o material vendido ao aluno possui diferenças relação ao do professor. Havendo diferenças citá-las;

8) Em relação aos materiais didáticos de uso do aluno da rede WIZARD, apresentar declaração formal se estes materiais também são disponibilizados à venda a terceiros não matriculados na rede WIZARD, ou seja, se são vendidos normalmente através rede nacional de livrarias ou outras ligadas ao setor de distribuição de livros e materiais didáticos.

Em 15/03/2006, o contribuinte encaminhou resposta, que continha parte das exigências relacionadas no Termo lavrado em 23.02.2006, conforme descrito a seguir:

- Exibiu procuração, outorgando amplos poderes ao Sr Paulo Roberto Marques e Reginaldo José Chagas, para representar a fiscalizada perante a Receita Federal;

- Exibiu exemplar correspondente ao material didático, incluído o do professor;

- Declarou que o material vendido possui diferenças em relação ao do professor no que tange aos exercícios com respostas;

- Declarou que, os materiais didáticos de uso do aluno, não são disponibilizados à venda a terceiros não matriculados;

- Solicitou dilação de prazo para atendimento dos itens pendentes;

Em 17/04/2006, não tendo ainda sido atendida plenamente a Intimação lavrada em 23/02/2006, foi lavrado Termo de Constatação e Intimação Fiscal, ficando o contribuinte re-intimado a apresentar os itens faltantes no prazo consignado;

Somente a partir de 27/04/2006 o contribuinte passou a apresentar os itens pendentes referentes ao Termo de Intimação lavrado em 23/02/2006, formalizando resposta nos seguintes termos:

- Em relação ao item 2, informou que a classificação no código de atividade CNAE FISCAL 52.46-9/01 COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS, deve-se ao fato de que a atividade da empresa é o comércio varejista de livros;

- Em relação ao item 3, informou "que o critério utilizado para tributação presumida de 8% de sua receita bruta decorre de que grande parte de sua receita está enquadrada na regra geral estabelecida no artigo 518 do Decreto nº 3000/99 (RIR), que diz: "A base de cálculo do imposto de renda e adicional (541 e 542) em cada trimestre será determinada mediante aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de

apuração, observado o que dispõe o §7º do artigo 240 e demais disposições deste subtítulo, da mesma forma que, na parcela das receitas a outras atividades a tributação é feita à alíquota de 32% para presunção do Lucro no regime de tributação pelo lucro presumido, nos termos do artigo 519, §1º, III, do RIR.”

• Em relação ao item 4, apresentou cópia do registro de seus livros na Biblioteca Nacional, declarando que o autor é o Sr. Carlos Roberto Wizard Martins, esclarecendo, para os devidos fins, que **não há um método padrão exclusivo explorado pela marca Wizard e sim direitos autorais sobre os livros ;** (grifei)

Ainda em atenção ao Termo de Intimação lavrado em 23/02/2006, o contribuinte, através de documento datado de 08/05/2006, apresentou novos documentos e esclarecimentos, conforme descrito a seguir:

• Apresentou planilha demonstrando, de forma individualizada, o respectivo preço de venda x de custo por produto vendido, bem como a quantidade vendida mensalmente durante o ano-calendário de 2000;

• Declarou “que o preço final do produto é dado pelo mercado de ensino de idiomas, de tal modo, que numa economia de livre concorrência, o mercado se amolda em torno de um valor, e o valor que praticamos está na média do mercado”.

Em 01/06/2006, complementando ainda as informações pendentes em relação ao item 5 do Termo lavrado em 17/04/2006, o contribuinte exibiu planilhas referentes aos contratos de franquia firmados em 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005. Porém, ato contínuo, as respectivas planilhas e toda documentação entregue pela fiscalizada foram devolvidas, tendo em vista que atendiam apenas parcialmente ao que fora efetivamente solicitado, sendo concedido novo prazo (30 dias) para sua apresentação;

Em 20/06/2006, novo Termo de Intimação foi lavrado, tendo sido o contribuinte intimado a, no prazo de 10 (dez) dias, exibir a relação e Livro de Registro de Empregados que se encontrassem registrados ou tivessem sido registrados no período de 2001 a 2005;

Em atenção ao Termo acima citado, a fiscalizada encaminhou, em 04/07/2006, a referida relação de empregados.

Em 15/08/2006, foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, no qual o contribuinte foi intimado, em relação ao período de 2000 a 2005, a apresentar o que segue:

• Em relação à conta RECEITA DE VENDAS DE MERCADORIAS - apresentar planilha demonstrativa com a discriminação por produto vendido;

• Exibir Livros originais Razão e Diário devidamente assinados e registrados nos órgãos competentes;

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 9  
1013

- Franquear em meio magnético o banco de dados e relativo a escrita acima solicitada apenas para anos-calendário de 2004 e 2005;
- Exibir Livros de Registro de Inventário, Livro de Registro Entrada e Saída de Mercadorias e Apuração do ICMS;
- Apresentar original e cópia simples dos contratos firmados com franqueados da rede WIZARD, discriminados em relação apensada ao Termo;
- Esclarecer qual a relação comercial/societária/administrativa existente entre a empresa em epígrafe e/ou seus franqueados e as empresas LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA (CNPJ 04.443.892/0001-56) e ALPS BRASIL EDITORA E TREINAMENTO (CNPJ 04.392.909/0001-93);
- Esclarecer se a empresa LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA fornece ou forneceu material didático WIZARD para os franqueados da rede WIZARD. Em caso afirmativo, detalhar toda a operação comercial;

Em 11/09/06, o procurador da fiscalizada compareceu nesta Delegacia e apresentou todos os documentos solicitados u exemplo dos contratos de franquias, planilhas demonstrativas de receita de vendas e os respectivos livros fiscais/contábeis em relação ao ano calendário de 2000 a 2005 (relacionados nos itens 1 a 5 do Termo de Intimuição);

Em relação ao item 6 do Termo lavrado em 15/08/2006, declarou que a:

“Wizard mantém contrato de franquia com seus franqueados e essa é única relação comercial/administrativa/societária entre elas. As empresas Linx Brasil Distribuidora Ltda e Alps Brasil Editora e Treinamento Ltda possuem a mesma composição societária da Wizard Brasil Livros Ltda e essa é relação societária entre elas. Em termo de relação comercial, podemos informar que, quanto a Wizard e Alps cada uma atua num segmento comercial e que não há relação comercial entre elas, posto que a Wizard e Alps são empresas que desenvolvem métodos de ensino em livros e materiais didáticos e vendem os mesmos para as suas respectivas redes de franquia. Registre-se que cada uma das empresas possui um público alvo. O método e o material didático de cada um deles são distintos. A Linx, por sua vez, é uma empresa que tem por objetivo social, dentre outros, a distribuição e comércio atacadista de livros, materiais didáticos e de informática, venda de material de cursos profissionalizantes e o desenvolvimento de atividades de depósito e de prestação de serviços de logística e a sua relação comercial com a Wizard é para o desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Na relação administrativa temos a esclarecer que cada empresa tem seus funcionários”.

Em relação ao item 7 do mesmo Termo, declarou que "a empresa Linx Brasil Distribuidora Ltda fornece material didático para



• Quanto à indagação consignada no item 4 relativo ao tratamento diferenciado entre franqueados, declara que **"não há diferenças entre franqueados, posto que não cobra royalties de nenhum franqueado"**. (grifei).

Finalmente, em relação ao item 5 do citado Termo, encerrou seus esclarecimentos informando que **"há mais de cinco anos não utiliza o modelo que contém a previsão de cobrança de royalties"**; (grifei).

#### DAS CONSIDERAÇÕES

Conforme se verifica no Contrato Social, datado de 01/06/1988, registrado na JUCESP sob n.º 352-08152996, em 22/07/1988, a pessoa jurídica foi constituída sob a forma de sociedade limitada, tendo como objeto social a exploração do ramo de "Comércio de Livros, Prestação de Serviços e Aulas e Traduções".

Posteriormente, através de Alteração Contratual, datada de 20/11/2003, registrada na JUCESP sob n.º 313.339/03-0, em 17/12/03, houve considerável extensão de seu objeto social, que passou a contemplar as seguintes atividades:

- Prestação de serviços de ensino livre, consultoria lingüística em geral, treinamento de pessoal, promoção de congressos e eventos lingüísticos;
- Desenvolvimento e criação de obras originais tais como: livros, materiais didáticos e correlatos;
- Intermediação, exploração e licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios ou de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino, inclusive editoração e composição gráfica e eletrônica;
- Comércio, importação e exportação de métodos, livros, materiais didáticos, jornais, revistas, discos, fitas, CD ROM, DVD, equipamentos eletrônicos, digitais, e de multimídia de comunicação para o ensino em geral, inclusive móveis e acessórios escolares;
- Acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como: bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presentes;
- Administração, incorporação e locação de imóveis próprios. Mas não é só pela abrangência de seu objeto social que esta fiscalização concluiu que a empresa WIZARD está longe de poder ser resumida em uma empresa que deve ser enquadrada como simples praticante do COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES.

Após mais de um ano e meio de investigação, que envolveu consultas às declarações e relatórios apresentados pela fiscalizada, pesquisas e auditoria do banco de dados e inúmeros documentos, livros fiscais/contábeis, e oitiva de franqueados e ex-franqueados,

bem como de ex-funcionários, esta fiscalização pode concluir e firmar convicção de que o contribuinte, no período de 2000 a 2005, recolheu montantes equivalentes a apenas 1/4 do crédito tributário realmente devido em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica quando, **de forma simulada, camuflou seus contratos de franquia e indicou no cadastro do CNPJ o CNAE n.º 5246-9/01 (COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS), visando adotar o coeficiente indevido de 8% para o cálculo do Lucro Presumido, coeficiente este que, conforme adiante será demonstrado, é incompatível com a atividade econômica praticada de fato pela empresa, qual seja: Franqueadora de Método de Ensino de Idiomas;**

Ressalte-se que a fiscalizada, juntamente com outras 3 (três) empresas, faz parte de um grupo econômico, tendo este conjunto de empresas atuação integrada, sob a administração do sócio comum **Carlos Roberto Wizard Martins**, visando um objetivo central: a difusão do ensino de idiomas.

Estas empresas são, além da fiscalizada, a:

- **LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA**, CNPJ 04.443.892/0001-56, que atua como "braço logístico" na distribuição e venda do material didático aos franqueados da WIZARD e da ALPS;
- **ORION PROJETOS E EMPRENDIMENTOS LTDA**, CNPJ 03.643.287/0001-66, cuja atividade é o empreendimento, construção, reforma, padronização e administração dos imóveis locados aos FRANQUEADOS WIZARD e ALPS;
- **ALPS DO BRASIL EDITORA E TREINAMENTO LTDA**, CNPJ 4.392.909/0001-93, cuja atividade é o franqueamento do método de ensino de idiomas;

#### DA ANÁLISE FISCAL

A WIZARD é uma empresa nacionalmente conhecida, cuja atividade é o franqueamento do seu método de ensino.

E a fiscalizada não se importa em se apresentar, fora do âmbito da Secretaria da Receita Federal, como uma empresa cujo cerne negocial é a difusão, via franqueamento, de método de ensino.

Ou seja, é a própria fiscalizada que denuncia exatamente qual é, de fato, a atividade que pratica.

Não é outra conclusão a que se chega, ao analisarmos a cópia da peça inicial, encaminhada a esta DRF-Campinas, mediante ofício n.º 867/05, expedido, em 22/03/05, pelo Excelentíssimo Senhor Juiz de Direito da 10ª Vara Cível de Campinas-SP, relativo ao processo judicial de n.º 114.01.2005.017421-7, movido pela fiscalizada contra LUIZ AUGUSTO FIGUEIREDO, ex-aluno, ex-diretor operacional, ex-superintendente e ex-franqueado WIZARD e outras pessoas jurídicas. Senão Vejamos.

Consta da retro mencionada peça inicial, em seu item "II - Apresentação":

**"II - APRESENTAÇÃO**

**Hoje a Wizard faz acessível seu diferenciado método de ensino e a excelente qualidade de seu material didático à população brasileira em centenas de cidades distribuídas por todo território nacional. No total, a autora Wizard tem hoje mais de 1.200 franquias pelas quais presta serviços a estudantes dotados das mais variadas características, regionais, culturais e econômicas. A abrangência geográfica da atuação da Wizard neste país de dimensões continentais é o justo resultado de todo empenho e trabalho da autora, aptidões dos profissionais ligados ao ministério de aulas e também treinamento e desenvolvimento daqueles ligados à atividade gerencial e ao correto emprego do método de ensino. Trata-se, em outras palavras, de enorme empenho que se desenvolve por treinamento específico e constante e implica gastos para supervisão estrita de atividades pelos franqueados ;"**  
(grifei)

Não é por menos que, ao dar início aos trabalhos, a primeira informação que chamou a atenção foi a classificação fiscal, constante dos Sistemas da Secretaria da Receita Federal, adotada pela fiscalizada.

Ainda que fosse um dos primeiros dados a ser analisado, causava espanto o fato da Wizard, uma franquia de ensino de idiomas nacionalmente conhecida, estar enquadrada na atividade de **COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS**.

Logo a seguir, verificou-se que a quase totalidade das receitas era tribuada a 8%, coeficiente ao qual se submetem os optantes pela sistemática do Lucro Presumido que exercem a atividade comercial.

Então, como explicar que uma empresa, cuja atividade é a comercialização de franquia de método de ensino, ou seja, lide com a cessão de direito de qualquer natureza, se enquadre perante o Fisco Federal como simples "comércio varejista de livros"?

Em primeiro lugar é necessário que se investigue o conceito de franquia à luz da legislação e da doutrina.

A Lei nº 8.955, de 1994, definiu, em seu art. 2º, franquia empresarial nos termos seguintes:

"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 ou detidos pelo franqueador, mediante **remuneração direta ou indireta**, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício".

Definido, do ponto de vista legal, o conceito de franquia, cabe a análise da manifestação da doutrina sobre esse sistema.

Ao discorrer sobre os tipos de franchising, Jorge Lobo assim se manifesta:

Para Daniel Alberto Bernard, atento à experiência norte-americana, tanto à legislação federal, quanto à estadual, há dois tipos básicos de franchising: a de marca e de produto e a denominada business format franchising.

A franquia de marca e de produto consiste em contratos de venda dirigidos a empresas interessadas em comprar ou vender produtos ou serviços exclusivamente de uma mesma marca. Nesta relação, as empresas adquirem o direito ao uso de marca registrada. Este tipo de franchising tem sido muito utilizado no setor automobilístico, nas engarrafadoras de bebidas, no setor de pneus e nos postos de gasolina. (Franchising: Avalie Este Investimento, Atlas, 1993, p. 25).

A business format franchising ou "franchising de negócio formatado" é o sistema pelo qual o franqueador transfere a seus franqueados toda a competência por ele desenvolvida em tudo que diz respeito à implantação e operação de um negócio de sucesso, geralmente em nível varejista. É o caso de franqueadores como McDonald's, Yázig e da maior parte dos franqueadores com operações internacionais (Daniel A. Bernard, ob cit. p.29) (Jorge Lobo, Contrato de Franchising, Forense, 2003, p. 32 e ss).

A professora Ana Claudia Redecker, ao discorrer sobre o business format franchising, assim se manifesta:

Destarte, o business format franchising é uma modalidade de franquia múltipla, eis que nela o franqueador cede ao franqueado técnicas comerciais, industriais ou métodos de serviços, expostos em "manuais de operações", a marca e o logotipo, o know-how, assessoria técnica e de treinamento contínuo (jurídica, fiscal, tributária, financeira, de engenharia, pesquisa de localização do ponto de venda, marketing, informática), além de prestar serviços de supervisão, nas operações de comercialização e de administração geral ao franqueado (Franquia Empresarial, Memória Jurídica Editora, 2002, p. 60).

Em se tratando da **natureza** do franqueamento vale comentar as lições da autora acima citada, segundo a qual as franquias podem ser de distribuição, produtos, ou de serviços.

De acordo com esta autora, a franquia de distribuição "destina-se aos contratos de venda dirigidos a empresas interessadas em comprar ou vender produtos ou serviços exclusivamente de uma mesma marca. Os bens são produzidos por terceiros fornecedores, comprovadamente eficientes e testados, selecionados pela central de

compras e distribuição do franqueador, e repassados ao franqueado para vendê-los ao consumidor final". Cita como exemplo os distribuidores de combustíveis Shell, dentre outros.

Já na *franquia de produtos*, segundo esta autora "o franqueador é um produtor de bens, cujo êxito já foi testado e reconhecido no comércio, que, através dos franqueados entende assegurar a distribuição e venda dos próprios produtos em todo o território nacional e/ou internacional". Cita como exemplo o Boticário.

A autora, citando Adalberto Simão Filho, também informa que na *franquia de serviços* o franqueador oferece uma forma original, pessoal e diferente de prestação de serviços, na qual o franqueado, utilizando-se dos instrumentos colocados a sua disposição, oferece ao consumidor final os mesmos serviços prestados pelo franqueador, obedecendo aos mesmos padrões que os tornaram famosos aos olhos do consumidor.

Logo, tendo em vista o acima disposto, no que diz respeito à classificação da franquia quanto ao **tipo**, verifica-se que a franquia do fiscalizado se enquadra na modalidade *business format franchising* ou "*franchising de negócio formatado*", pois transfere sua marca e um conjunto de direitos de propriedade incorpórea, para que o franqueado opere, sob sua supervisão e assessoria técnica, a prestação do serviço de ensino de idiomas. E no que diz respeito à natureza do franqueamento é uma *franquia de serviços*, pois a qualidade na prestação de serviços é a principal fonte de atração para o consumidor final.

Outra não é a conclusão que se chega da análise dos dispositivos existentes no contrato de franquia utilizado pelo fiscalizado.

Cite-se, como exemplo, o que consta do preâmbulo do Contrato de Franquia Wizard Itajobi/SP, celebrado em 02.07.1997:

"A Wizard possui larga experiência no ramo, tendo obtido sucesso, reputação e significativa clientela por força da **uniformidade e do alto padrão dos seus cursos e serviços;**" (grifei)

Cite-se, ainda, por exemplo, o que consta do Contrato de Franquia Wizard Itajobi/SP, celebrado em 08.10.2001, em seu sub item 1.1 (Objeto do Contrato e Preço): "1.1 O Objeto do presente Contrato é a concessão que a WIZARD faz ao FRANQUEADO, em caráter não exclusivo, de todo o "know-how" de montagem e operação de uma Escola, além do direito de uso dos seus métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais, bem como dos módulos de material didático, consistente em apostilas, livros, fitas cassete, compact disk e vídeos, elaborados pela WIZARD, e doravante simplesmente designados **MATERIAIS**, para uso do FRAQUEADO".

Portanto, muito embora o fiscalizado (franqueador) venda ao franqueado o material didático (que adiante será revendido ao aluno/consumidor final), o que está sendo transferido, essencialmente, são os direitos sobre a metodologia de ensino nele constante.

Por outro lado, o franqueado não compra o material didático somente por força de uma imposição contratual, mas porque está nos livros e demais materiais de ensino o suporte didático para

*Handwritten signature/initials*

*Handwritten signature/initials*

consecução dos fins de seu objeto social (qual seja, prestar serviço de ensino de idiomas).

Não é demais lembrar que o próprio fiscalizado reconhece, na cláusula 12.4 do Contrato de Franquia, que o método por ele desenvolvido está inserto em seu material didático, elegendo, ainda, este método, como objeto de proteção contratual, ao impor indenização em caso de sua exploração após rescisão do contrato:

*"12.4. Rescindido o presente contrato, por qualquer motivo, obriga-se o FRANQUEADO a não explorar direta ou indiretamente, por si ou por intermédio de terceiros, a prestação de serviços voltados para o ensino de idiomas que sejam baseados, aperfeiçoados, iguais ou semelhantes ao método WIZARD, constante em seu material didático ou, ainda, que demonstrem terem discorrido de todo o conhecimento técnico, administrativo pedagógico e de "Know how" transmitido pela WIZARD ao FRANQUEADO, em função do relacionamento comercial havido". (grifei)*

*E o material didático, como se verá adiante, é a parte mais importante do "preço" da franquia. Ao se analisar o Contrato de Franquia da WIZARD percebe-se que até as penalidades são calculadas em números de "conjuntos didáticos".*

*O preço é um dos elementos essenciais do contrato de franquia e "normalmente o franqueado paga ao franqueador uma taxa de franquia, royalties e taxas periódicas" (Ana Cláudia Redecker, ob. cit, p. 49)*

*Ao discorrer sobre a remuneração nos sistemas de franquia, Jorge Lobo nos leciona que*

*A prática internacional demonstra que a remuneração consiste em: (1) uma taxa inicial de ingresso; (2) rendas pagas periodicamente; (3) comissões pagas por treinamento do franqueado; (4) comissões suplementares por outros serviços (serviços de auditoria, consultas, publicidade).*

*No Brasil, em geral, há; (1) a taxa de franquia para ingresso no sistema; (2) os royalties, incidentes sobre o faturamento das vendas, que pode ser: ou (a) o franqueador fornece seus próprios produtos ou de terceiros, embutindo em seu preço de custo os royalties em percentuais definidos no contrato; ou (b) fixa-se um percentual sobre o preço de venda da loja faturado ao consumidor final, podendo ser cobrada antes ou depois da venda ao cliente; (3) taxa de fundo de publicidade. (...)*

*A alínea "a", do inciso VIII, do artigo 3º da Lei nº 8.955/94, definiu royalties como sendo a remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado.*

Estranhamente, em momento algum se constata na circular de oferta de franquia (muito embora a Lei nº 8.955/94 estatua que os royalties devem obrigatoriamente figurar na circular de

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01 C03  
Fls. 17

1077

oferta de franquia) o termo "royalties". Este termo só vem a surgir em alguns contratos de renovação.

Mas explica-se o desinteresse do fiscalizado pelos royalties: como é optante pelo Lucro Presumido ao tributar a quase totalidade de sua receita como "venda de material didático" ao invés de royalties (ou cessão de direitos de qualquer natureza), sujeita-se ao coeficiente de 8%, escapando do coeficiente de 32%, aplicável às atividades de intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza.

O contribuinte considera que sua receita bruta é proveniente da "venda de material didático". E aplica sobre a receita bruta o coeficiente de 8%.

*Ora, se por um lado é lícito ao contribuinte optar pela forma de constituição e gerência de seus negócios, não lhe é permitido, por outro lado, furtar-se à essência de suas atividades somente para escapar a uma tributação mais onerosa.*

*Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material.*

*No sentido que a substância deve prevalecer sobre a forma, para efeitos tributários, Gabriel Lacerda Trioanelli comenta que:*

*"também no Brasil deve prevalecer a substância do negócio sobre a sua forma quando a consequência disso for a menor tributação e não vemos como isso possa ser seriamente negado pelo fisco por três razões. No âmbito moral, pelo fato de o Fisco sistematicamente recorrer à teoria da prevalência da substância sobre a forma quando isso lhe gera maior arrecadação, o que deixa o Fisco em posição censurável se resolver negar a mesma teoria quando ela não lhe convier. Já no âmbito estritamente racional, porque a verdade não tem partido. Ora, se a justificativa para a teoria da prevalência da substância do negócio jurídico sobre a sua forma é justamente a necessidade de que a tributação recaia sobre o verdadeiro fato gerador, não se pode pretender tributar o verdadeiro fato gerador quando a tributação for maior e se apegar ao "falso" fato gerador quando este propiciar maior arrecadação tributária. Não existe a verdade do Fisco e a verdade do contribuinte, mas tão somente a verdade, que deve ser sempre observada, não importando as consequências. Por fim, no âmbito dos princípios tributários, a prevalência da substância sobre a forma decorre da aplicação do princípio da verdade material..." (Pode a Prevalência da Substância sobre a Forma ser Invocada pelo Contribuinte. RDDT 96/107, set/2003).*

Logo, extrai-se do acima comentado que se o Fisco é obrigado a aplicar o princípio da verdade material é essa a verdade que deve ser buscada, não só no presente caso, mas em todo procedimento fiscal.

*Nesse diapasão tem se posicionado a doutrina, valendo trazer a lume a valiosa lição do mestre Alberto Xavier:*

*O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, como já disse, a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal. O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, com vista à sua prova e caracterização; respeita à premissa menor do silogismo de aplicação da lei. Como, porém, proceder à investigação e valoração dos fatos? A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material. (Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, Forense).*

O que ocorre é que, de fato, o contribuinte é um franqueador de método de ensino e, como detentor de direitos sobre suas obras, veiculadas através de seu material didático, o que ele faz, ao vender este material aos franqueados, é transferir-lhes estes direitos.

Direito este que se transfere a cada aquisição, praticada pelo franqueado, de forma unitária, não global. Tanto que cada material só pode ser comercializado uma única vez, existindo cláusula contratual (7.11.3) que veda sua reutilização.

E o próprio fiscalizado reconhece que em cada aquisição de material didático se transferem os direitos. Senão Vejamos.

Consta da página 44, na exordial do processo judicial de nº 114.01.2005.017421-7, que o fiscalizado move em face de Franchising Planet do Brasil Ltda., C.N.P.J. 03.402.173/0001-24 (e outros), sua concorrente, visando obter reparação por violação de direitos autorais da Wizard:

*“É certo, também, que a cada nova matrícula de ex-aluno Wizard e a cada nova compra de material didático Planet, a autora Wizard está sendo violada em seus direitos e, conseqüentemente, experimentando danos”.*

*Por sua vez, o material didático não é oferecido ao público em geral, indistintamente, ou seja, **não se trata de uma mercadoria de “prateleira”**. Este material só é vendido ao franqueado, para que este possa revendê-lo aos matriculados nos cursos.*

*Portanto, se o fiscalizado vende seu material didático, a receita obtida deve ser oferecida à tributação como cessão de direitos (devidos pela WIZARD), vez que é a metodologia a essência da transação com o franqueado. Ou seja, o contribuinte não é um mero vendedor de material didático. Ao contrário, o que ele está franqueando, além da marca é, principalmente, o método de ensino.*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03

Fls. 19

1038



*Verifica-se, pois, que a marca "WIZARD" é apenas a identificação de uma metodologia de ensino da qual a empresa detém os direitos. E que o material didático é o suporte físico desta metodologia.*

*Pergunta-se: que atividade poderia o franqueado desenvolver se lhe fosse cedida apenas a permissão de uso da marca? Instalaria o logotipo "WIZARD" no alto de um prédio comercial, sem nenhum serviço a oferecer a terceiros? Não. Não só pela ausência de lógica, no caso em apreço, mas até mesmo porque o próprio contrato de franquia vincula o uso da marca ao ensino de idiomas (Cláusula 3.1).*

*Obviamente, quando o consumidor se direciona a uma unidade franqueada que sustenta este logotipo, vai em busca de um curso de idiomas.*

*O próprio contribuinte reconhece ser a metodologia de ensino seu maior patrimônio, constando da exordial do processo acima citado (nº 114.01.2005.017421-7), que move em face de Instituto New Time, C.N.P.J. 61.701.538/0001-18 (e outros), sua concorrente, em diversas passagens, destaques ao método de ensino:*

*(p. 4, 1 e 2º parágrafos) "A autora Wizard foi constituída há quase duas décadas, tendo iniciado suas atividades em 1987. A autora Wizard explora a atividade de educação e ensino de línguas estrangeiras, com foco na língua inglesa.*

*No cenário brasileiro a WIZARD sempre desempenhou papel relevante no ramo de ensino de línguas, destacando-se pela utilização de um método de ensino próprio ("método mnemônico", "bilíngüe"), desenvolvido pela WIZARD, à luz das necessidades dos estudantes brasileiros".*

*(p. 4, 4º parágrafo) "A autora WIZARD, com a excelência de atuação potencializada com base na singularidade do método e material de ensino, expandiu suas atividades de Campinas/SP para o mundo, tendo passado a disponibilizar acesso ao ensino de línguas em território nacional. Tal se deu inicialmente por meio de contratos atípicos que, posteriormente, viriam a ser tipificados e regidos por legislação específica, e denominados grosso modo como contratos de franquia, regidos pela Lei nº 8.955 de 15/12/1994".*

*(p. 5, 2º parágrafo) "Pode-se afirmar, sem receio de errar, que a disseminação da sólida imagem da autora WIZARD pelo Brasil afora deve-se à peculiar especificidade do **material didático com método de ensino** e demais estímulos criados e desenvolvidos exclusivamente pela WIZARD, no âmbito de ensino e no plano administrativo-organizacional e que são de sua propriedade exclusiva) (grifei)*

**A operação de venda de material didático emplaca e encoberta a efetiva atividade, ou seja, concessão/transferência de metodologia de ensino próprio/singular, cujo meio ou elo, é o acesso ao material.**

didático, vendido de forma restritiva e condicionada à matrícula junto à rede de FRANQUEADOS WIZARD, os quais, em função do alto preço praticado, são compelidos a simplesmente repassá-los aos alunos a preço de custo, além de abarcarem para si todos os custos das unidades não revendidas ou do diferencial da quantidade mínima anual exigida pela FRANQUEADORA.

Portanto, embutido no preço do material didático está a cessão da metodologia, o que permite a grande lucratividade que vem conduzindo a WIZARD a elevados índices de rentabilidade, conforme abaixo demonstrado, em detrimento de recolhimentos correspondentes a somente 1/4 (um quarto) da tributação devida em relação ao IRPJ - Lucro Presumido, conforme pode ser exemplificado a seguir:

*WIZARD p/Franqueados*

.....  
*Prosseguindo, ao cotejar, por amostragem, alguns dados relativos aos respectivos contratos, podemos traçar o sistema de montagem de franquias, onde se verifica a existência de dois tipos de contratos:*

*a) Contrato em que o FRANQUEADO dispõe de um imóvel próprio ou de terceiros e arca com todos os gastos para moldá-lo ao padrão da rede WIZARD;*

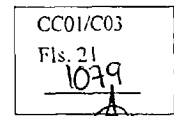
*b) Contrato conhecido como "Chave na Mão", no qual o FRANQUEADO, ao adquirir a FRANQUIA, recebe da WIZARD, em locação, um imóvel totalmente pronto para iniciar suas atividades, já padronizado, o que inclui decoração, móveis, etc;*

*Salvo os contratos firmados na modalidade "Chave na Mão", onde existe um aporte inicial significativo a título compensatório das benfeitorias e investimentos da WIZARD, verifica-se que na maioria dos contratos, são cobradas taxas de adesão de franquias de valor bastante inexpressivo e ainda parcelados, quando não, por diversas vezes, constata-se a isenção das taxas de adesão.*

*Isto se deve ao fato de **que a lucratividade expressiva está garantida e embutida na venda sistemática de material didático que o FRANQUEADO é obrigado a adquirir, conforme pode ser comprovado, por amostragem, através dos dados a seguir:***

*Demonstrativo da Relação Material Didático Vendido (2000 a 2005) | Taxa de Franquia Cobrada*

.....  
*De todo o exposto conclui-se que **o contribuinte é um franqueador de método de ensino de idiomas e por trás da operação de "venda de material didático" o que ocorre, na verdade é a transferência (que o fiscalizado***



**procura disfarçar) dos direitos referentes ao seu método de ensino.**

*Apenas quanto à forma de recebimento pela transferência desses direitos, o contribuinte optou por pulverizá-la em diversos recebimentos (além da taxa de adesão), ou seja, ocorre a cada vez em que o franqueado adquire o material didático. Mas ao invés de tributá-los como cessão de propriedade imaterial, os tribuía simplesmente como venda de mercadorias.*

**DA SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO**

*O Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002) dispõe sobre a simulação no § 1º e incisos, do art. 167, nos seguintes termos:*

*“§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102 caput*

*I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;*

*Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102, I*

*II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;*

*Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102, II*

*III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

*Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102, III*

*Para o saudoso mestre Pontes de Miranda “A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores”. (MIRANDA, Pontes de, Tratado de Direito Privado)*

**Pontes de Miranda define a simulação como vício de vontade, e não de conhecimento.**

*No caso em apreço há uma divergência entre a vontade real e a aparente: o fiscalizado quer transferir sua metodologia mas finge que apenas está vendendo material didático para seus franqueados. Enquadra-se, pois, no inciso II, § 1º, do art. 167, do Código Civil em vigor.*

*Ora, se o próprio contribuinte reconhece que transfere metodologia através de seus livros como justificar que não tributa esta operação como determina a legislação?*

*O conjunto dos fatos colhidos é contundente no sentido de provar que **o contribuinte simulou a transferência de metodologia (cessão de direitos) através da venda do material didático.***

*Esta fiscalização, para formação de sua convicção, além de ter analisado a escrituração contábil do fiscalizado, efetuou diversas diligências, tendo obtido oficialmente documentos do Poder Judiciário e colhido depoimentos de franqueados e ex-franqueados e de ex-funcionários.*

*A prova indiciária de que se vale esta fiscalização é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes, indícios estes não isolados.*

*Neste sentido tem se manifestado o Conselho de Contribuintes, em reiteradas decisões, sendo o acórdão, abaixo transcrito, do qual se extrai parte da ementa, um dos exemplos:*

*PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indícios isolados. Não é o caso desses autos, cujas exigências estão apoiadas num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes e convencem o julgador (Acórdão 107-07792, de 20/10/2004).*

*É que nos casos de simulação provas documentais diretas são raras.*

*O grande jurista José Beza dos Santos foi categórico ao afirmar que:*

*Raras vezes se pode obter uma prova direta da simulação, porque aqueles que efetuam contratos simulados, em regra, ocultam cuidadosamente o seu propósito procurando as trevas, como já diziam os velhos praxistas. Para este fim os simuladores, não só não manifestam publicamente a sua vontade de simular, como se esforçam por tornar verossímil o que há de aparente e fictício no ato que praticam. (SANTOS, José Beza dos - A Simulação em Direito Civil)*

*Na mesma esteira, nos leciona o mestre Heleno Tórres:*

*A pluralidade e concomitância de significação dos indícios servirão para a produção de prova consistente, tendo como resultado a elaboração do fato presumido ou de um fato que revele maior aproximação com a realidade empírica. Fontes indiciárias podem gerar encadeamentos de textos até compor o fato que se queira provar, por acumulação. Dentre os instrumentos probatórios, os*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 23

1080

*indícios podem ser colhidos a partir de diversas fontes, como testemunhas, documentos, livros e registros em geral, dados contábeis, etc. Não cabe fazer discriminação entre as espécies de indícios. Todos têm similar relevância na cadeia de construção da presunção do ato simulado, visando alcançar a verdade real. Assim, o "fato" será o resultado lingüístico, a significação, alcançado pela cadeia dos significados dos indícios, colhidos como eventos no mundo das coisas. Simular é, antes de tudo, eliminar provas concretas sobre uma ficção ou um outro ato ou negócio que se quer dissimular, desconstituindo indícios e ocultando as declarações do acordo de simular; além de garantir a presença de material probatório sobre o fato simulado, aparente, que se quer visível aos olhos de terceiros, como existente e válido. Preparam-se as partes para eliminar todas as probabilidades de indícios, por isso é fundamental amparar-se em presunções, que adquirem grande importância no combate as formas de simulação. (...) **A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação.** (grifei) (TÔRRES, Heleno – Direito Tributário e Direito Privado)*

E não se diga que estamos diante de um caso onde houve planejamento tributário.

Onde há a simulação não existe espaço para o planejamento tributário. Cometer ilícito não é planejar. Ou seja, toda operação que tenha por efeito diminuir a carga tributária mediante atos ilícitos está excluída do campo do planejamento.

Neste sentido a lição de Marco Aurélio Greco:

*"(...) Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de uma falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito;*

*(...) O ilícito civil tem sua disciplina básica nos artigos 186 a 188 do Código Civil. Com efeito, se - apesar de não configurar um ilícito penal - a conduta em exame configurar um ilícito (portanto, uma agressão ao ordenamento), de acordo com a lei civil, também não se tem um verdadeiro planejamento a merecer a proteção do ordenamento" (GRECO, Marco Aurélio -Planejamento Tributário)*

*A presença da simulação é sentida quando se analisa o próprio conteúdo do contrato de franqueta, onde se verifica que embora seu objeto seja a cessão de direitos não está disciplinada a forma como essa cessão será remunerada, ou melhor dizendo, a remuneração está disciplinada como resultado de uma simples venda de material didático.*

*É como se o fiscalizado estivesse a dizer para seu franqueado: você nada me pagará pela cessão de direitos,*

objeto do contrato de franquia, bastando que adquira regularmente os meus materiais didáticos.

Se analisássemos esta questão do ponto de vista das relações entre particulares talvez nenhuma importância tivesse.

*Mas em se tratando da relação entre Fisco e contribuinte a forma como a cessão de direitos é remunerada exerce enorme influência, mormente quando o contribuinte opta pelo lucro presumido, regime no qual o coeficiente a ser aplicado depende da atividade desenvolvida.*

*Isto porque, quando o fiscalizado cede seus direitos, que estão embutidos em seu material didático, o resultado desta "venda" deve ser tributado como cessão de direitos e não como venda de mercadorias.*

*Embora o objeto seja o franqueamento e a respectiva cessão de direitos sobre o método que distingue esta franquia, o contrato passa a maior parte do tempo a descrever a forma e frequência com que o material didático será repassado aos franqueados, as restrições de uso que limitam sua utilização uma única vez por aluno, etc., chegando-se ao ponto de estabelecer as penalidades em números de materiais didáticos.*

*Como o conteúdo disposto na maior parte do contrato celebrado entre o fiscalizado e o franqueado assume índole marcadamente mercantil, **encobre-se a real intenção**, qual seja, a transferência da metodologia contida no material didático.*

*Sob este prisma há uma **verdadeira distorção do objeto contratual** que é, em essência, a divulgação do método de ensino. E esta divulgação se dá por meio da transferência da metodologia aos franqueados. Neste sentido, vale transcrever, novamente, o item 1.1 do contrato firmado com os franqueados:*

*O Objeto do presente Contrato é a concessão que a WIZARD faz ao FRANQUEADO, em caráter não exclusivo, de todo o "know-how" de montagem e operação de uma Escola, além do **direito de uso dos seus métodos de ensino** e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais, bem como dos módulos de material didático, consistente em apostilas, livros, fitas cassete, compact disk e vídeos, elaborados pela WIZARD, e doravante simplesmente designados MATERIAIS, para uso do FRAQUEADO" (grifei)*

*Em majestosa lição sobre a causa nos negócios jurídicos, o mestre Heleno Tórres nos ensina que "Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica". Em parágrafo anterior o referido autor já havia explanado que "definido o contrato como negócio jurídico bilateral e consensual, pelo qual se formaliza o acordo de vontades de duas ou mais pessoas, temos que a conjugação de interesses conflui para um único ponto (consenso),*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01 C03

Fls. 25

1081

consolidando-se na causa, que é a função prática que o contrato tende a efetivar. E assim, o que era vontade individual, fracionada por tantos quanto os partícipes, passa a ser vontade única, indivisível, portadora de uma identidade de interesses: a causa". E completa:

Como já se desdome, a "causa" oferece individualidade ao negócio jurídico, mesmo quando formado por diversos contratos, conexos entre si ou cumulativos. Nas palavras de Antonio Junqueira de Azevedo, com ênfase: "É indispensável o exame da causa". Por isso, ao conferir tal individualidade ao negócio jurídico, **revela-se como um importante e inafastável elemento para o procedimento de interpretação, especialmente para os fins de aplicação de normas de direito tributário, que tomam o negócio jurídico como "fato", para fins de subsunção deste à hipótese normativa de um dado imposto**" (grifei).

Qualquer interpretação que se pretenda dar sobre o negócio jurídico deve levar em consideração a causa do ato. E não se fale que ao se buscar interpretar a causa do negócio jurídico está a se percorrer pelo caminho da interpretação econômica do direito tributário. A falta ou distanciamento do propósito negocial pode indicar, como é o caso em apreço, uma forma de se buscar, ilicitamente, uma vantagem fiscal.

Mais uma vez citando Heleno Tórres:

(...) Isso, contudo, não representa qualquer espécie de interpretação econômica do direito tributário, pelo contrário, é interpretação exclusivamente jurídica, que respeita a liberdade de escolha de formas, tipos e causas, justificando a existência de negócios atípicos, indiretos e fiduciários, todos plenamente legítimos.

Ainda, chama a atenção o fato do franqueado ser obrigado a adquirir materiais didáticos independentemente do número de alunos matriculados. Senão vejamos. Consta da cláusula 5.09 e 5.10 do Contrato de Franquia:

"5.09 . Fica estabelecido que para a manutenção deste contrato, o FRANQUEADO deverá realizar o consumo de conjuntos didáticos dentro da seguinte tabela:

(...)

5.10. Caso não ocorra esse consumo ao longo do ano, o FRANQUEADO desde já concorda em efetuar o pagamento no valor equivalente ao número de conjuntos que constitui a diferença em relação à quota anual, tendo como base o valor do livro Inglês I. O FRANQUEADO ficará ainda sujeito a uma convocação pela WIZARD para participar de um curso de reciclagem operacional, comercial e pedagógico com o intuito de otimizar seus resultados".

Ora, a cobrança de um número mínimo estipulado de conjuntos didáticos dissociada da existência de alunos

matriculados na rede franqueada acaba por se configurar numa maneira de se manter estável o "rendimento" por franqueado, o que possibilita ao fiscalizado "dispensar" a cobrança de royalties sobre estes materiais, já que os royalties estão "embutidos" no material didático.

Na verdade, todo este intrincado arranjo, já no contrato celebrado com seus clientes, visa **escamotear a real intenção do fiscalizado**, qual seja, transferir a metodologia, embutindo-a no material didático e ocultado este dado do fisco. Daí a ausência de necessidade de menção aos royalties/cessão de direitos.

A Lei n.º 8.955/94 estatui que os royalties devem obrigatoriamente figurar na circular de oferta de franquia.

*Está disposto em seu artigo 30, inciso VIII, alínea "a":*

*"Art. 3º Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo **obrigatoriamente** as seguintes informações:*

*(...)*

*VIII- informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:*

*a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (**royalties**); (grifei)*

*Ou seja, burlando a lei, o fiscalizado sequer disciplina os royalties em sua circular de oferta de franquia.*

*A palavra royalties só vem a figurar contratualmente quando há a "renovação da franquia" que ocorre quatro anos após a celebração do primeiro contrato.*

*Ainda assim, mesmo com sua previsão contratual, os royalties não chegam a ser cobrados.*

*Tomemos, apenas a título ilustrativo, o Contrato de Franquia celebrado com a A.U.V. Idiomas S/C Ltda. inscrita no C.N.P.J. n.º 01.807.040/0001-02.*

*O primeiro contrato foi celebrado em 02.07.1997 e em 08.10.2001 foi efetuada uma "renovação".*

*Esta "renovação", ocorrida há mais de quatro anos do contrato inicial, traz em seu item "6" intitulado "ROYALTIES" o seguinte:*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03
Fls. 27
1082

## "6. ROYALTIES

6.01. No presente contrato não haverá a incidência de Royalties, ficando desde já que na próxima renovação haverá a incidência, conforme abaixo elencado".

*Ou seja, conforme acima se vê, mesmo na "renovação" contratual, ocorrida quatro anos após o primeiro contrato, os Royalties continuam a não ser cobrados (pelo menos de forma direta).*

*O próprio fiscalizado, atendendo intimação lavrada em 19.09.2006, informou, em resposta datada de 02.10.2006, que "nenhum franqueado paga royalties quando da renovação ou aquisição da franquia" e que o valor pago pelos franqueados é o relativo à taxa inicial de franquia e à taxa de renovação da franquia.*

*Mas é interessante notar que no mesmo contrato de "renovação" acima citado, em sua cláusula 6.02, que disciplina os royalties, consta o seguinte:*

**"6.02. Pelo uso do sistema, da marca e pela transferência de metodologia pedagógica, tecnologia operacional e comercial que o FRANQUEADO receberá, e pelo constante desenvolvimento, evolução e atualização do sistema de franquia, o FRANQUEADO remunerará a WIZARD:**

*a. No primeiro ano de funcionamento da escola, a taxa sobre as compras de material didático será isenta, no 2º ano de funcionamento da escola, o FRANQUEADO pagará à WIZARD 5% (cinco por cento) de taxa sobre as compras, no terceiro ano 10% (dez por cento) e a partir do quarto ano, 15% (quinze por cento). (grifei)*

*E aí pergunta-se: que diferença substancial no objeto contratual ocorreu entre o primeiro e segundo contrato?*

*Ora, continua o franqueador, no segundo contrato, a transferir sua metodologia, que está embutida no material didático.*

*E se a cláusula 6.02, existente no segundo contrato, disciplina a transferência da metodologia à luz da cobrança de royalties o que autorizaria o fiscalizado a não oferecer à tributação esta transferência ocorrida desde o primeiro contrato?*

**É que, como adiante será descrito, a transferência de metodologia se dá através do material didático.**

*E todos os custos estão embutidos no preço do material didático.*

*Tanto é verdade que nos contratos antigos esta afirmação constava de seu corpo.*

*Senão vejamos.*

*O primeiro Contrato de Franquia celebrado com a A.U.V. Idiomas S/C Ltda., em 1997, continha em seu preâmbulo o seguinte parágrafo:*

"A FRANQUEADA reconhece que a WIZARD desenvolveu um conceito mercadológico que envolve investimentos na marca, no nome, na metodologia de ensino, na padronização da franquia e continua constantemente fazendo investimentos na área de consultoria e assessoria, ao nível de qualidade, manutenção e aperfeiçoamento do sistema, **cujos custos estão abarcados exclusivamente no preço do material didático**". (grifei)

Neste mesmo contrato acima citado constava no item "2 - USO DA MARCA" o seguinte subitem:

"III. A WIZARD concede ainda a FRANQUEADA o direito de utilizar o método de ensino e todos os seus consectários, tais como treinamento de professores, coordenadores pedagógicos, sistema administrativo, etc".

Os contratos mais recentes não trazem estes dois parágrafos acima citados e aqui mais uma vez chamamos a atenção para o **ardil simulatório** uma vez que se verifica que com o passar dos anos o fiscalizado foi "aprimorando" o seu modelo de contrato de franquia no intuito de **disfarçar sua real intenção**, qual seja, de efetuar a cessão de direitos através do mecanismo de embuti-los no material didático, ocultando este fato do fisco.

Convenhamos, uma **franquia de serviços sem royalties é algo tão absurdo que salta aos olhos até aos menos versados nas questões econômico/tributárias**.

Mas este fato não escapou à percepção dos franqueados. É impressionante observar que em depoimentos prestados por franqueados e ex-franqueados, consta a afirmação de que o valor dos royalties está "embutido" no material didático.

Tome-se, como exemplo, a declaração prestada pela Sra. Paula Carolina Moreira Marques, C.P.F. 157.646.518-75, que foi instrutora da Wizard Unidade Perdizes (São Paulo) e posteriormente conduziu, na condição de franqueada, a Wizard Unidade Higienópolis, São Paulo:

*Que no contrato inicial da franquia não havia menção a royalties, mas que acredita estar embutido no valor do material didático, tanto que o franqueador utiliza o material didático como moeda, por exemplo, no caso de multa ela é calculada com base no valor do material didático;*

*Dois ex-funcionários ouvidos por esta fiscalização também confirmaram a não cobrança de royalties.*

*O Sr. Nelson Petraglia, CPF nº 646.282.728-91, que exerceu o cargo de Diretor Administrativo-Financeiro e Logística no período de agosto de 2002 a fevereiro de 2003, informou, dentre outros:*

- *Que o Franqueado não pagava royalties;*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03

Fls. 29

1083

- *Que o faturamento estava centrado na venda de material didático;*

*No mesmo sentido, a Sra. Marianela Del Carmen Soto Rodríguez, CPF n.º 365.572.509-49, que exerceu o cargo de Auditora Interna no período de agosto de 2001 a agosto de 2003, declarou dentre outros:*

- *Que não eram cobrados royalties;*

*• Que o faturamento estava centrado na venda de material didático, já que a margem de lucro era muito grande em função do baixo custo;*

**O fiscalizado simula, pois finge vender apenas material didático quando, em essência, o que está a fazer é transferindo o direito de uso de sua metodologia de ensino, embutido em seu material didático.**

*A força motriz dos negócios da Wizard está centrada em sua metodologia de ensino contida no material didático.*

*Tanto é verdade que a dependência do professor em relação ao material didático é total, assumindo o "professor" na verdade um perfil de instrutor, que segue à risca os "passos" contidos no "manual" de ensino.*

*Os instrutores (contratados pelos franqueados) recebem treinamento do fiscalizado ou do próprio franqueado, treinamento este realizado em poucos dias.*

*Ora, o que permite que o instrutor conduza uma sala de aula, após a habilitação em tão curto espaço de tempo é justamente o fato de estarem contidos no material didático todos os "passos" a serem seguidos.*

*Do contrário, como poderia um instrutor, por mais habilitado que fosse, ser treinado em apenas uma semana, estando apto a ministrar aulas em até 10 (dez) níveis diferentes.*

*É óbvio que não é isso que acontece. Na verdade, o professor tem completa dependência do material didático, onde está toda a metodologia, que é transmitida por intermédio deste material. O material didático funciona como um "manual de instruções".*

*A dependência do instrutor em relação ao material didático é marcante e nos depoimentos colhidos por esta fiscalização junto a franqueados e ex-franqueados, verifica-se que esta é uma percepção generalizada. Senão vejamos.*

*Ao prestar declaração a esta fiscalização, a Sra. Juliete Francis de Oliveira Krymov, C.P.F. 017.971.558-57, ex-franqueada das unidades Wizard Cotia e Wizard Vargem Grande Paulista, afirmou, dentre outros, que:*

- 1) *Que o método não requer a necessidade de formação acadêmica de professor, sendo suficiente que o orientador possua fluência no idioma;*
- 2) *Que os orientadores não são registrados como professores e sim como instrutores, pois é este o seu perfil; que os orientadores se utilizam da técnica de inserir conteúdos (INPUT) e fixar conteúdos (OUTPUT);*
- 3) *Que aos instrutores basta seguir criteriosamente o método contido no material didático exclusivo da WIZARD;*
- 4) *Que por ocasião da contratação dos instrutores, não era exigido experiência prévia, sendo tão somente considerados a fluência no idioma e a capacidade de disciplina em seguir os métodos pré-determinados;*
- 5) *Que o material didático do instrutor, conhecido como TG (Teacher's Guide), possui instruções passo a passo do método e a forma de sua aplicação em sala de aula, não havendo necessidade do instrutor inserir qualquer conteúdo de natureza pessoal;*
- 6) *Que 1 (uma) semana era mais do que suficiente para a formação de um instrutor na metodologia WIZARD, estando, após este período, habilitado a ministrar aulas em todos níveis;*

E a voz da Sra. Krymow não é isolada. Os demais depoimentos colhidos por esta fiscalização foram coincidentes e neles se verifica a percepção dos franqueados quanto à total dependência do instrutor em relação ao material didático.

Outro fato que chama a atenção é que o fiscalizado não se incomoda em assoaihar alhures que é um franqueador de método de ensino, cuidando apenas de ocultar este dado da Secretaria da Receita Federal (perante a qual o contribuinte apresenta sua atividade como comércio varejista de livros - CNAE FISCAL 5246-9/01). Senão Vejamos.

Esta fiscalização encaminhou os Ofícios números 101/06 e 164/06 ao Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, tendo obtido documentos referentes a ações trabalhistas nas quais o fiscalizado figura como reclamado.

Consta da contestação elaborada pelo reclamado, no processo nº 240/2005-09215-00-3, na página 135/136, a seguinte manifestação:

*"A Wizard Brasil Livros e Consultoria Ltda, é FRANQUEADORA, detentora de métodos, qualidade de serviços e materiais no segmento de ensino de idiomas, que são fornecidos aos franqueados, na vigência de um contrato de franquia, a LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA. é a distribuidora do material didático fornecido pela Wizard. ORION PROJETOS E EMPREENDIMENTOS LTDA. cuida da compra, reforma e locação de prédios para serem instaladas as escolas e ALPS BRASIL*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01 C03

Fls. 31

1084

*EDITORA E TREINAMENTO LTDA. também comercializa franquias como a Wizard, mas voltada para outro segmento de mercado, com método diferenciado e próprio; todas as empresas reclamadas têm, de acordo com os Contratos sociais nos autos, os mesmos sócios Carlos Roberto Wizard Martins e Vânia de Campos Pimentel Martins e constituem de fato um grupo, nos termos do art. 2º Parágrafo 2º da CLT. " (grifei)*

Pode-se ver aí, pois, a confissão do próprio fiscalizado, não bastassem os demais elementos de prova aqui trazidos.

No mesmo sentido de reconhecimento de que se trata de um franqueador de método de ensino verifica-se a seguinte passagem contida na ação judicial (processo n.º 114.01.2005.017421-7) onde pleiteia indenização por violação dos direitos autorais da Wizard:

*"Diante das circunstâncias e constrangedoras constatações relatadas acima a Wizard alertou os alunos da então ex "unidade Cambui" sobre o fato de essa não mais integrar a rede de franqueados Wizard. Tal se deu em 10/02/1998, por meio de nota publicada em jornal (doc 11), onde a Wizard fez um esclarecimento público, zelosa sobretudo de suas responsabilidades perante seus alunos, no que toca à qualidade de ensino e à falsa imagem de sucessão entre a Wizard e o réu Instituto New Time e- naturalmente - ciosa de seus direitos autorais e de sua imagem, de sua propriedade intelectual e da flagrante concorrência desleal que o Instituto New Time já àquela altura praticava contra a autora". "*

*"(...) Esta é a verdade dos fatos. Foi assim que o Instituto New Time veio, "de um dia para outro", a estabelecer-se como franqueadora de "método e rede de ensino de idiomas".*

*"(...) Em poucas palavras, o Instituto New Time "desenvolveu" "sua própria" rede de franqueados, praticando plágio de todo material didático da Wizard, utilizando indevidamente método de ensino desenvolvido exclusivamente pela Wizard (conduta tipificada e repelida pelo art. 102 da Lei 9.610/98), usurpando componentes das marcas da autora Wizard, nos exatos termos vedados pela Lei n.º 9.279/96 e como corolário disso tudo, e resultado inevitável dessa combinação de fatores, fazendo uma só e muito grave ilicitude: concorrência desleal, já que o Instituto New Time atua no mesmíssimo ramo de atividade da Wizard (...)" (grifei).*

*Ainda, abordando a questão do CNAE FISCAL, o fiscalizado, ao ser questionado sobre seu critério de adoção, em resposta datada de 27.04.2006, afirmou que:*

*"(...) a classificação no código de atividade CNAE FISCAL 52.46-9/01 se dá em obediência aos termos da legislação estadual, precisamente constante do artigo 32, caput, do Decreto Estadual n.º 45.590/00 (RICMS), que diz: a atividade econômica do estabelecimento será identificada por meio de código atribuído em conformidade com a relação de códigos*

da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), aprovada pelo Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE), de acordo com a atividade econômica principal do estabelecimento (Lei 6374/89, art. 16, §5º), **de tal modo que uma vez que a atividade predominante da empresa é o comércio varejista foi esse o respectivo código adotado**.

(grifei)

**Ora, o fiscalizado só seria um simples vendedor de livros se estes não tivessem relação com o método por ele desenvolvido e se este método não fosse o cerne de seu negócio e, ainda, se as vendas destes livros não fossem exclusivas.**

Se o próprio fiscalizado reconhece (perante terceiros que não a Fazenda Pública Federal) que seu negócio é a franquia de ensino, mas busca ocultar isto dado da Receita Federal, não há como se ver inocência nesta atitude.

Ainda quanto ao fato do fiscalizado se enquadrar como "comerciante de livros" há um outro aspecto a ser analisado.

Quando a fiscalização lhe questionou como chegava ao preço final do produto o contribuinte afirmou que:

"(...) o preço final do produto é dado pelo mercado de ensino de idiomas, de tal modo, que numa economia de livre concorrência, o mercado se amolda em torno de um valor, e o valor que praticamos está na média do mercado. Partindo do preço de mercado buscamos, ao máximo, minimizar os custos. Num mercado gráfico, é fato notório que a quantidade produzida diminui substancialmente o custo individual do produto. Face a grande demanda dos produtos que vende devido a carteira de franqueados, a margem de lucro aumenta pela diminuição do custo do produto".

Mas aproveitando o próprio raciocínio do fiscalizado, acima esposado, percebe-se que ele tomou como referência o preço de mercado para definir o preço final de seu material, maximizando o lucro e minimizando o custo, ou seja, ele partiu do valor "praticado no mercado" esquecendo-se que o seu "revendedor" (acaso o negócio se tratasse realmente de uma simples venda de livros) deveria auferir algum lucro com a venda do livro.

Mas o franqueado não depende da venda de material didático para manter o seu negócio, e isto é decorrência do fato de que o cerne do seu negócio não é a venda do livro e sim a prestação do serviço, no caso, um curso de idiomas.

Aliás, é bom que se comente que se o franqueado dependesse da venda de material didático para sobreviver o próprio negócio do fiscalizado já teria ruído, pois é sentimento comum, captado das declarações prestadas pelos franqueados e ex-franqueados a esta fiscalização, que não é possível auferir qualquer margem de lucro com a venda de

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01:C03

Fls. 33

1085

material didático, sendo seu preço, inclusive, alvo das maiores queixas dos alunos.

Já o cerne do negócio do franqueador não é a venda do livro e sim a cessão do método nele contido, funcionando o material didático apenas como meio material dessa difusão. O que está sendo vendido ao franqueador não são propriamente livros, mas sim um método diferenciado de ensino de idiomas. Apenas para furtar-se a uma maior tributação o fiscalizado busca mostrar-se ao Fisco como um "comerciante varejista de livros".

Não fosse suficiente a gravidade da ocorrência de simulação do negócio jurídico verifica-se, no caso em apreço, a quebra do princípio constitucional da igualdade tributária.

Muito embora em sua evolução legislativa os coeficientes do lucro presumido tenham sofrido variações, é cediço que visam refletir o lucro efetivo médio de cada atividade econômica.

Consta da exposição de motivos n.º 447, de 03.12.1992, encaminhada através da mensagem n.º 826, que culminou na redação da Lei n.º 8.541 de 23 de Dezembro de 1992 (alteração da legislação do imposto de renda) a justificativa ao artigo 14, que definia os coeficientes do lucro presumido:

"A simplificação intensiva do processo de apuração do imposto proporcionará uma importante redução das obrigações acessórias do contribuinte. Isto porque, optando pelo lucro presumido, cerca de 500.000 empresas poderão manter escrituração restrita a um livro caixa e um livro de inventário (art. 18). Por outro lado, a opção por esse tipo de tributação representa um benefício significativo, na medida em que as alíquotas determinantes da base de cálculo foram definidas em razão da **atividade econômica do contribuinte** (art. 14)". (grifei)

Com a criação do lucro presumido o legislador preferiu abrir mão, eventualmente, de uma parte da receita para assegurar uma efetividade maior na globalização da imposição. No lucro presumido, a tributação é mais simplificada e submetida a um padrão que busca reduzir os deveres acessórios, além de buscar evitar procedimentos do contribuinte que neutralizem a carga tributária.

Como destaca Douglas Yamashita

Em todo o mundo, é comum que normas tributárias concedam certos direitos de opção ao contribuinte como maneira de facilitar a apuração e a arrecadação dos tributos. Denominadas por Tipke e Lang como "normas de finalidade simplificadora (vereinfachungsnormen), elas "devem facilitar, simplificar, tornar mais econômico ou praticável a aplicação do direito tributário; elas devem evitar excessiva complexidade e inexecutabilidade da lei, como por tipificações, presunções, certas deduções ou limites isenacionais".

Dentre os direitos de opção que mais se destacam atualmente no Brasil estão o Simples e o Lucro Real ou Presumido, em matéria de IRPJ e CSL. Por isso, toma-se como exemplo para ilustrar o tema o Lucro Real ou Presumido, previsto inclusive no art. 44 do CTN. Como verdadeira facultas agendi do contribuinte, o direito de opção é um direito subjetivo que, como tal, é passível de abusos (YAMASHITA, Douglas - Elisão e Evasão de Tributos).

**O contribuinte ao subverter a utilização do lucro presumido, valendo-se de um artifício simulatório, acaba também por quebrar o princípio da isonomia.**

*O Poder Judiciário já se manifestou neste sentido. Senão vejamos.*

*Há um famoso caso, que foi julgado pelo (extinto) Tribunal Federal de Recursos - TFR, onde os sócios de uma empresa fabricante de calçados criaram, no mesmo endereço oito sociedades, para as quais a fábrica revendia a preços bem abaixo daqueles praticados com outros clientes, permitindo, assim, que a fábrica, enquadrada no Lucro Real, reduzisse sua lucratividade e o Imposto de Renda a Pagar. Simultaneamente, como as oito sociedades adquiriam os calçados a preço menor do que revendiam no mercado, cada uma delas concentrava uma margem de lucratividade superior à da controladora e como estavam enquadradas no lucro presumido, conseguiam, com esta manobra, reduzir o imposto de renda a pagar.*

*Então, o relator do acórdão do TFR, nos autos da Apelação Cível 115.748/RS, considerou que houve violação do princípio da igualdade que fundamentaria o regime do lucro presumido, nos seguintes termos (transcrição de parte do voto que se afigura fundamental ao exame do caso em apreço):*

*“As respostas do laudo não infirmam essa conclusão, porquanto enfatizam o envoltório jurídico das operações cuja finalidade era acobertar a receita representada pela diferença financeira resultante da justaposição de regimes tributários, privilegiados (leia-se lucro presumido), de um lado, do lucro real de outro. Eis um efeito tributário ilícito, não meramente elisivo, conclusão a que se chega inclusive pela via do absurdo que representa o garantir à autora o beneplácito a um procedimento que quebra o **princípio da igualdade de tratamento tributário** perante a comunidade de contribuintes”. (grifei)*

*Ao simplificar a tributação, com adoção de percentuais sobre a receita bruta, o legislador se baseou na experiência vivenciada ao longo de décadas, e estipulou, por exemplo, o coeficiente de 8% para o comércio, pois verificou que este é, normalmente, o lucro efetivo do setor comercial. Mas o contribuinte está auferindo um lucro superior a 90% (noventa por cento), lucro este que está sendo, sistematicamente, distribuído a seus sócios com isenção de rendimentos. Só entre os anos-calendário de 2000 a 2005 foram*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03
Fls. 35
<u>1086</u>

distribuídos lucros isentos em montante superior a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

Cabe, ainda, uma observação no que diz respeito à tentativa do fiscalizado de ocultar o fato de que na oportunidade de renovação dos contratos havia uma menção expressa quanto aos royalties.

Através de Intimação, lavrada em 17.05.2005, foi solicitada a apresentação de cópias dos contratos de franquia, bem como das circulares de oferta de franquia.

Em resposta, um modelo do contrato de franquia foi entregue a esta fiscalização, no dia 20.05.2005, juntamente com o modelo da "Circular de Oferta de Franquia Wizard".

No modelo da "Circular de Oferta de Franquia Wizard" não constava item específico sobre royalties.

Também no modelo do "Contrato de Franquia Wizard" não constava o que corresponderia ao item "6" do contrato de renovação, que trata justamente do item "ROYALTIES".

Ressalte-se que esta fiscalização só tomou conhecimento da existência do item "6" ao confrontar o "Modelo" com os contratos que foram efetivados com os franqueados, obtidos após intimação lavrada em 15.08.2006, na qual, valendo-se do critério da amostragem, foram selecionados alguns franqueados.

Sendo o contrato de franquia um documento de maior importância para o desenvolvimento da ação fiscal, e tendo o contrato de "renovação" de franquia sido utilizado pelo menos até o ano-calendário de 2001, a sua apresentação, quando da intimação, era obrigatória.

Intimado a justificar a não apresentação de modelo de contrato de franquia contendo, também, a previsão de cobrança de royalties o fiscalizado informou que esta fiscalização não tinha especificado que pretendia analisar todos os modelos de contrato utilizados e, assim, foi entendido que deveria apresentar apenas o modelo atual de contrato.

Afirmou, ainda, que há mais de cinco anos não utiliza o modelo que contém a previsão de cobrança de royalties.

Mas esta alegação não procede por três razões.

A uma porque a Intimação se referia a "cópias dos contratos", portanto, no plural.

A duas porque as exigências das intimações sempre se referiram a mais de um ano-calendário.

A três porque, ao contrário do afirmado pelo fiscalizado, não faz mais de cinco anos que este tipo de contrato não é utilizado.

A única conclusão a que se chega é que o **fiscalizado quis ocultar este dado da fiscalização.**

É necessário deixar bem claro que no curso da ação fiscal o contribuinte foi alertado verbalmente e através do conteúdo das intimações que um dos objetivos era verificar se os coeficientes do lucro presumido estavam corretamente aplicados, sendo, inclusive, lavrada intimação onde se questionou especificamente qual o critério utilizado pela empresa na tributação utilizando alíquota de 8% para a presunção do lucro no regime do Lucro Presumido.

Em apertada síntese pode-se afirmar que não há dúvida que, à luz da doutrina, a franquia do fiscalizado é uma franquia de serviços, pois a qualidade na prestação de serviços é a principal fonte de atração para o consumidor final.

Pode-se afirmar, ainda, que o objeto social é essencialmente a cessão de direitos sobre a metodologia. No entanto, o contribuinte classifica sua atividade, no plano tributário, como comércio de livros e o meio encontrado para fugir à tributação mais onerosa foi o de  **fingir estar vendendo apenas material didático quando, de fato, está efetuando a cessão de direitos sobre a metodologia e, por este motivo, esta cessão não estava sendo tributada.**

Esta manobra permitiu com que o fiscalizado tributasse sua atividade a 8%, quando deveria ser tributada a 32%, e que os sócios recebessem, nestes cinco anos fiscalizados, lucros (isentos) que representam a quase totalidade do faturamento da empresa no mesmo período.

O procedimento do contribuinte se amolda perfeitamente ao evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, uma vez que ao tributar, deliberadamente, os valores recebidos efetivamente como cessão de direitos a título de venda de mercadorias, realizou ação que se não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução de seu montante devido, além de ter evitado ou diferido seu pagamento (art. 72, Lei n.º 4.502/64).

#### DA TRIBUTAÇÃO

Diante dos fatos descritos, foi lavrado Auto de Infração para cobrança do crédito tributário, decorrente da infração apurada:  **APLICAÇÃO INCORRETA DE COEFICIENTES SOBRE A RECEITA BRUTA - LUCRO PRESUMIDO.**

O valor do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, apurado na presente ação fiscal, está sendo objeto de lançamento de ofício, com os devidos acréscimos legais, constituindo-se o crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, conforme discriminado no Auto de Infração do qual o presente Termo é parte integrante e indissociável.

O presente lançamento está embasado no art. 15, §1º, inciso III, "c", da Lei n.º 9.249/95, c/c arts. 518 e 519 do RIR/99.

#### DA BASE DE CÁLCULO

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03

Fls. 37

1087

O demonstrativo da base de cálculo e apuração do crédito tributário do Auto de Infração do IRPJ, constam do Anexo 1 parte integrante e indissociável do presente Termo de Verificação.

#### DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Conforme minuciosamente demonstrado no presente Termo de Verificação, ficou evidente o intuito de fraude, através da adoção indevida do coeficiente de apuração do Lucro Presumido (8% ao invés de 32%), tendo o fiscalizado reiteradamente (2000 a 2005) apresentado declaração inexata, mediante redução sistemática dos valores que sabia devidos a título de IRPJ, com vistas a retardar o conhecimento das reais dimensões do futo gerador pela autoridade fuzendária, sob o manto da regularidade aparente na entrega das declarações.

Ficou comprovado que a fiscalizada tentou retardar ou ao menos impedir o conhecimento do Fisco Federal

quanto à atividade econômica, de fato, praticada pela mesma.

Por todo o exposto, a multa de ofício está sendo exigida nos termos do inciso II, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

#### DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão dos fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou não conhecidos nesta oportunidade.

Para constar e produzir os devidos efeitos legais, foi lavrado este Termo, que é parte integrante do Auto de Infração, em três vias de igual forma e teor, que vão assinadas por nós Auditores-Fiscais da Receita Federal, sendo uma das vias entregue ao interessado, para ciência e providências".

Cientificada do lançamento em 13/12/2006, a contribuinte, por intermédio de seu procurador (Instrumento de Mandato de fls. 790/791), protocolizou a impugnação de fls. 709/788, em 11/01/2007, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Questiona a duração do procedimento fiscal (um ano e nove meses), a juntada de um termo de verificação de trinta e nove folhas, e de um grande volume de documentos (três volumes), que não teriam sido apresentados à Impugnante até a data da autuação, para requerer devolução de prazo para apresentação de defesa.

Contesta a imputação de simulação, na medida em que possui diversas atividades elencadas em seus objetivos sociais, tais como: (i) intermediação, exploração e licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios ou de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino, inclusive editoração e composição gráfica e eletrônica; e (ii) comércio, importação e exportação de métodos, livros, materiais didáticos, jornais, revistas, discos, fitas CD ROM,

DVD, equipamentos eletrônicos, digitais e de multimídia de comunicação para o ensino em geral, inclusive móveis e acessórios escolares, acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como: bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presentes.

Afirma que as duas atividades estariam ligadas, haja vista ser uma empresa franqueadora de escolas de idiomas, com objeto social definido no item (i) acima. E explica: "(...) ocorre que **ela cria e vende uma série de itens comerciais, produtos estes que são vendidos para a sua rede franqueada**, e, por sua vez, alguns produtos são consumidos internamente na própria rede e **o material didático e promocional é vendido para os alunos da rede**".

Denuncia equivocada e absurda a conclusão da fiscalização de que "(...) toda a receita advinda da venda dos produtos não pode ser tributada pela Empresa Impugnante como receita de atividade comercial no coeficiente de 8% indicado para a apuração do lucro pela forma do lucro presumido, entendendo que tal coeficiente deveria ser o de 32% considerando que a Impugnante não vende um produto, mas faz uma cessão de direito de uso do método!".

Contesta a tributação do total da receita da venda dos produtos pela diferença entre os coeficientes de 8% e 32%, na medida em que se reconhece a existência dos produtos, sua comercialização e que o universo dos produtos vendidos não se restringiria ao material didático.

Salienta ter oferecido à tributação no coeficiente de 32% a receita originada da adesão à rede de franquias, o que restaria comprovado na escrituração apresentada ao Fisco, e que a cessão de direito de uso consistiria em apenas um dos elementos do contrato de franquia.

Refuta a imputação da multa qualificada pelo evidente intuito de fraude, na medida em que: (i) não teria havido qualquer questionamento sobre a base de cálculo declarada do tributo; (ii) toda documentação teria sido apresentada; (iii) todo o material apontado pela fiscalização teria sido efetivamente vendido. Em suas palavras: "Houve a operação e ela foi integralmente oferecida à tributação".

Procede a um histórico dos fatos considerados relevantes para a solução do litígio:

(i) a ação fiscal contra a empresa teria se iniciado por solicitação do Ministério Público Federal – MPF e da 10ª Vara Cível da Comarca de Campinas/SP, em função de ação judicial de indenização, proposta pela Wizard contra Luiz Augusto Figueiredo e empresas das quais participa, por terem criado obras e produtos semelhantes ao da Impugnante;

(ii) o procedimento de fiscalização teria tido a duração de um ano e nove meses, não tendo a Wizard se furtado a apresentar qualquer dos

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 39

088

*itens solicitados. Apenas para justificar a demanda do MPF, a fiscalização teria se apegado à questão da atividade preponderante em vista do maior retorno financeiro estar na atividade comercial e não na atividade de venda de franquias;*

*(iii) seria equivocada e sem fundamento a conclusão da fiscalização de que (...) se a Wizard é uma empresa conhecida e reconhecida por ser uma franqueadora do método de ensino, toda a receita recebida tem que estar enquadrada como 'cessão de direito de uso';*

*(iv) destaca que ao fazer remissão às ações judiciais de indenização da Impugnante contra outras pessoas, por violação de regras de direitos autorais e de marcas e atos de concorrência de desleal, a fiscalização enfatizou apenas a atividade franqueadora da Wizard relativa ao método de ensino, sem fazer remissão às partes do texto que se referem à venda de seu material didático;*

*(v) transcreve ou faz referência aos considerados frágeis fundamentos adotados pela fiscalização para repudiar a classificação da atividade econômica da Impugnante como "comércio varejista de livros";*

*(vi) esclarece a defesa que a Impugnante teria sofrido uma ução judicial por parte da "Associação dos Franqueados", em função da qual, não poderia cobrar royalties dos franqueados;*

*(vii) contesta: (i) os depoimentos de dois ex-funcionários, autores de reclamações trabalhistas contra a Wizard, tendo em conta o interesse que teriam de prejudicar a empresa; (ii) os depoimentos de franqueados a respeito de estarem os royalties embutidos no valor do material didático; (iii) a utilização de cláusula contratual não mais vigente nos contratos sob apreciação;*

*(viii) a Wizard ser franqueadora de método de ensino seria fato incontroverso, (...) mas isto não transforma a operação mercantil de compra e venda de produtos em cessão de uso de marca";*

*(ix) refuta a desconsideração de todas as operações mercantis realizadas pela Wizard, sob o fundamento de simulação, na medida em que os produtos e materiais teriam sido efetivamente vendidos, não se restringindo aos materiais didáticos, mas incluindo também produtos utilizados internamente nas escolas franqueadas, além de material publicitário e promocional.*

*Nas preliminares, invoca: (i) a decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000 e aos três primeiros trimestres de 2001; (ii) a nulidade da autuação, tendo em conta a consideração de toda a receita das operações comerciais como receitas de cessão de direito de uso de metodologia. No mérito, a improcedência do lançamento, dada a licitude das operações mercantis, atividade distinta da cessão de direito de uso, a descaracterização da simulação e a inaplicabilidade da multa qualificada.*

*Retoma os diversos objetivos sociais da empresa de atuar no segmento de ensino de idiomas, tendo buscado: (i) aliar a didática do método de ensino a um bom sistema de administração, e (ii) à criação e/ou exploração de livro/material didático de apoio para o ensino.*

*A Wizard teria, assim, duas atividades principais: além de ser uma empresa franqueadora de ensino de idiomas, seria também comerciante dos livros para a rede de franqueadas. Descaracterizada, assim, estaria a tentativa de enganar a fiscalização ao indicar o CNAE de comércio varejista de livros, de vez que esta atividade sempre teria constado de seu contrato social e seria uma atividade relevante para a consecução de seus fins sociais.*

*Contesta a não admissão pelo Fisco de a empresa poder atuar em mais de um segmento da economia, o que caracterizaria afronta ao direito constitucional da livre iniciativa, aumentando a sua rentabilidade pela conexão de seus objetivos sociais. Em suas palavras:*

*“Assim, tem-se que a Impugnante realmente ganha por ser franqueadora e por ser ela a detentora dos direitos autorais do material didático, promocional e administrativo e por poder explorar este material. Ocorre que as atividades não se misturam para fins de tributação. Há o contrato de franquia, que contempla a cessão de direito de uso e os valores recebidos a este título são oferecidos à tributação no coeficiente de 32% e há todas as operações de compra e venda de material didático entre a Impugnante e toda a sua rede de franquia”.*

*A lucratividade do empreendimento não poderia ser reputada ilegal ou ilícita, não afrontando o princípio da isonomia, na medida em que seria fruto de seu trabalho constante, com uma rede de 1200 franqueadas e uma clientela para a compra de seu material didático, administrativo e promocional. O fato de o percentual de lucratividade ser superior ao percentual de presunção do lucro do presumido não seria suficiente para tal imputação.*

*Analisando a natureza jurídica do contrato de franquia, faz remissão à doutrina e à Lei n.º 8.955, de 1994, para concluir que não se trata de mera prestação de serviços (obrigação de fazer), mas sim de uma ampla atividade contratual a envolver: (i) transferência de tecnologia; (ii) imposição de condutas; (iii) cessão de direitos; (iv) obrigação de aquisição de mercadorias; (v) licença de uso de marca; (vi) assistência técnica a ser prestada pelo franqueador ao franqueado; etc. Tratar-se-ia assim de um contrato misto ou complexo a envolver uma série de prestações de naturezas jurídicas distintas.*

*Destaca que todos esses elementos estariam presentes nos contratos celebrados pela Wizard e, quanto à aquisição de um número mínimo de kits didáticos, tal previsão consistiria apenas num critério acerca da estimativa prevista do número de alunos da unidade e indicativo da performance do franqueado.*

*Com base na legislação, afirma haver uma distinção entre a taxa de filiação (taxa de franquia) e a remuneração periódica pelo uso do sistema e da marca (royalties), sendo que esta última remuneração poderia ou não ser estipulada. Ademais, enquanto a taxa de franquia*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03

Fls. 41

1089

*não teria um valor mínimo pré-estabelecido, os royalties deveriam corresponder a um percentual sobre o faturamento bruto auferido pelo franqueado.*

*Para explicar por que alguns contratos teriam a previsão de cobrança de royalties e outros não, diz que somente a partir da Lei nº 8.955, de 1994, haveria amparo legal para a cobrança, e que os franqueados teriam intentado ação judicial contra a cobrança, na qual teria sido formalizado o seguinte acordo:*

“Os termos do acordo são os seguintes:

a. Cláusula Primeira. Todos os franqueados da rede Wizard até a presente data, quer tenham contratos assinados anteriormente ou na vigência da Lei do franchising, quer tenham apenas relações de fato, em todas as diversas situações de contrato de condições ficam isentos da cobrança de quaisquer outras formas ou modalidades de Royalties, a qualquer título ou gênero, durante toda a sua permanência na rede Wizard por toda a relação presente e futura, inclusive em suas renovações de contrato ou assinatura de contrato para regularização de situação de fato”.

*Assim, antes da Lei nº 8.955, a Wizard recebia apenas a taxa de adesão e a taxa de renovação como receitas advindas do contrato de franquia e recebia o valor das vendas do material didático. Após a Lei, e em face da ação judicial, a empresa teria optado pelo acordo, deixando de cobrar royalties, “sem que tivesse com isso, aumentado o valor do material didático, administrativo ou promocional” (grifos do original). Contrariamente ao imputado pela fiscalização, a empresa não teria agido arditosamente ao deixar de cobrar os royalties, mas estaria impedida de cobrá-los.*

*Retoma a colocação de a empresa desenvolver atividades empresariais relacionadas, mas distintas, haja vista que uma refere-se a um bem incorpóreo (franquia) e outra a um bem corpóreo (comércio de livros). Nesse sentido, não se poderia dizer que a cessão dos direitos de uso da marca e a transferência de “know-how” se fariam mediante a venda dos livros. Diz não haver cessão de direito autoral do autor para o leitor do livro adquirido em uma livraria, mas nem por isso o leitor deixaria de ser proprietário do bem corpóreo adquirido (o livro).*

*Defende que os contratos de franquia entre a Impugnante e seus franqueados foram firmados dentro do âmbito da autonomia privada da empresa, ou seja, do poder que lhe foi outorgado pelo ordenamento, de acordo com as regras vigentes e com a chancela do Poder Judiciário.*

*Ressalta que a despeito do contrato de franquia ter como característica a autorização do uso da marca e o acesso à estrutura organizacional desenvolvida pelo franqueador, não haveria obrigação do franqueado de pagar royalties, mas apenas que fossem explicitadas, por meio da Circular de Oferta, emitida pelo franqueador, todas as minúcias da relação contratual a ser estabelecida, inclusive se seriam cobrados royalties e qual o percentual.*

*Defende que no mercado relativo às escolas de idioma não seria comum a cobrança de taxas de franquia, de royalties e de propaganda, e que os valores cobrados pela Impugnante a título de taxa de franquia seriam convergentes com aqueles praticados pelo mercado. Conclui pela licitude, validade e eficácia de um contrato de franquia sem a cobrança de royalties.*

*Ademais, além dos objetos comuns em todos os contratos de franquia – (i) cessão de uso de marca; (ii) assistência técnica; (iii) transferência de know-how – não haveria óbices para que as partes entabulassem outros negócios. Nesse aspecto, ressalta que apesar da classificação doutrinária dos contratos de franquias – (i) de comercialização; (ii) de indústria; e (iii) de serviços –, nada impediria que uma franquia classificada como franquia de serviços, envolvesse também a comercialização de produtos.*

*Diz que a fiscalização teria confundido os conceitos de “transferência de direitos” e “autorização/ concessão de uso”, e relações jurídicas corpóreas e incorpóreas, o que macularia a autuação. Em suas palavras:*

*“Se a qualidade da prestação de serviços é um chamariz para o consumidor final, isso não quer dizer que todas as atividades da Impugnante tenham de ser franquia de serviços, nem tampouco que a atividade mais economicamente rentável tenha que ser a exploração da franquia”.*

*Contesta a imputação fiscal de que seu método estaria inserto no material didático, argumentando que se assim fosse “o consumidor final também seria o detentor da metodologia. Que os franqueados são todos aqueles que estão em poder do material didático e, assim, qualquer um que tivesse acesso aos livros e materiais didáticos sairia falando e ensinando idiomas sob a insígnia Wizard”.*

*Em síntese, apesar de se reconhecer como uma franqueadora de escola de idiomas, não haveria impedimentos para que a Impugnante atuasse também no comércio de livros.*

*Na defesa da decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2000 e aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2001, afirma que: (i) os tributos ora lançados de ofício sujeitam-se ao lançamento por homologação, tendo o prazo decadencial definido nos termos do §4º do art. 150 do CTN; (ii) a Impugnante teria optado pela sistemática do lucro presumido de apuração trimestral; (iii) os termos iniciais da contagem seriam as datas de ocorrência dos fatos geradores, quais sejam: 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/03/2001, 30/06/2001 e 30/09/2001; (iv) a ciência dos lançamentos somente teria sido efetivada em 13/12/2006.*

*Protesta contra a acusação de simulação, mas ainda que a contagem do prazo decadencial pudesse ser deslocada com base em tal imputação, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173,*

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01.C03
Fls. 43
1090

*l, do CTN) seria o primeiro dia do trimestre subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Em assim sendo, mesmo em relação ao 3º trimestre de 2001, já teria ocorrido a decadência, cujo termo inicial seria 1º/10/2001 e o termo final 1º/10/2006.*

*Requer a nulidade do lançamento por erro na determinação da base de cálculo, sob os seguintes fundamentos, em síntese:*

*1. a fiscalização considerou TODA a receita advinda de produtos vendidos pela Impugnante como cessão de direito de uso;*

*No entender da defesa, seria necessário que fosse segregada parte da receita como decorrente dos negócios jurídicos de compra e venda efetivamente praticados pela Impugnante, "inadmissível considerar TODA a receita como oriunda da 'cessão de direito de uso', sem qualquer distinção entre material didático, material administrativo e material promocional, até mesmo porque isso seria perfeitamente possível frente a todos os dados e informações constantes dos documentos fiscais analisados e das declarações, informações e documentos particulares apresentados pela Impugnante".*

*Da forma como efetivada, a autuação teria procedido à descaracterização da atividade de compra e venda de material didático. Todavia, a autuada realizaria também compra e venda de material promocional e administrativo, "tudo como parte da estrutura da franchising, e isso, em momento algum, foi levado em conta pela fiscalização".*

*Argui que os fundamentos fáticos adotados na autuação estariam desvirtuando a realidade vivenciada pela empresa, desconsiderando negócios jurídicos efetivamente praticados, e renegando seu próprio objeto social.*

*Faz referência a decisões do Conselho de Contribuintes, que assinalam ser necessária a segregação das receitas, segundo a atividade da qual decorrem, para fins de determinação do coeficiente de determinação do lucro presumido. Faz um paralelo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes acerca da também necessária segregação dos resultados das cooperativas, para concluir:*

*"(...) não há como, simploriamente, se desqualificar completamente a Impugnante como 'comerciante de livros' porque ela pratica outras atividades, assim como não há como de desqualificar uma cooperativa porque ela pratica atos não cooperativos".*

*2. A fiscalização não trouxe qualquer critério para classificar como royalties a totalidade dos valores recebidos pela Impugnante, sequer atendendo ao percentual costumeiramente admitido para a definição desses pagamentos;*

*Em seu entender o lançamento somente poderia subsistir se houvesse um critério para a determinação das receitas de royalties e das outras receitas da atividade (comércio de material didático, administrativo e*

de propaganda), regularmente comprovadas pelas notas fiscais de compra e venda.

Destaca, novamente, que a franquia não se restringe a cessão de direito de uso.

Ademais, de acordo com o princípio da autonomia da vontade, a Impugnante não estaria obrigada a receber uma remuneração periódica de seus franqueados (royalties), incidente sobre as matrículas ou sobre os materiais vendidos.

Retoma colocações anteriores acerca do mercado de franquias das escolas de idioma, no qual não seria comum a cobrança de royalties, para acrescentar que estes jamais poderiam refletir todo o valor da operação, mas apenas um percentual sobre a atividade do franqueado, convencionado doutrinariamente em torno de 2% e 5%.

3. A fiscalização pretendeu enquadrar a atividade de franquia no coeficiente de 32% para a determinação do lucro presumido quando, consabidamente, tal atividade não é prestação de serviços, tampouco é isoladamente cessão de direito de uso".

Aponta o equívoco da fiscalização ao qualificar a atividade como sendo franchising e depois considerá-la como "cessão de direito de uso", requerendo o reconhecimento de cerceamento de direito de defesa, "(...) dado que a ela [Impugnante] sequer resta claro se sua atividade está sendo classificada como 'franquia' ou, isoladamente, como 'cessão de direito de uso'.

Prossegue defendendo que apesar de ser uma franqueadora, a sua atividade não poderia ser considerada como "cessão de direito de uso", porque "o contrato de franquia engloba a cessão de direito de uso da marca e da tecnologia, porém a esses elementos não se resume". Destaca que a Impugnante pratica atividade de franquia e não simplesmente de cessão de direito de uso, o que afastaria a incidência do art. 519, III, "c" do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que prescreve a aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta das atividades de "administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza" [grifos do original]. Em suas palavras:

"Impraticável, portanto, o enquadramento da atividade da Impugnante na 'cessão de direitos de uso', porquanto **FRANQUIA NÃO É APENAS 'CESSÃO DE DIREITO DE USO'**, mas, consoante já amplamente debatido, se consubstancia num contrato complexo, que contempla diversas atividades, com naturezas jurídicas absolutamente distintas, inclusive (mas não somente) a cessão de direitos" [grifos do original].

Contesta também a classificação da atividade de franquia exclusivamente como prestação de serviços, enquadrada no art. 519, III, "a" do mesmo regulamento, advogando ser a franquia um contrato híbrido, que "paralelamente à

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01.C03

Fls. 45

1094

*prestação de serviços, contempla outras atividades (transferência de tecnologia, imposição de condutas, fornecimento de materiais, etc.), todos com natureza completamente diversa da prestação de serviços propriamente dita”.*

*Acrescenta que a Impugnante não desempenha prestação de serviços na área de ensino de idiomas, mas atua exclusivamente como franqueadora. A atividade de prestação de serviços de idiomas é prestada pelas franqueadas.*

*No mérito, retoma toda a argumentação acerca da licitude de suas operações e procedimentos, dizendo da previsão em seu contrato social de ambas as atividades (franquia e comércio varejista de livros), e que a atividade de comércio varejista de livros seria mais representativa financeiramente por ter a Impugnante “um mercado que necessita e consome, ininterruptamente, seus produtos” [destaques do original].*

*Afirma não poder ser comparada a um comerciante de livros comum, “que não tem um público certo, determinado e – mais que isso – constante”.*

*Nesse contexto, ressalta, ainda, que, contrariamente aos pressupostos adotados pela fiscalização, o material didático fornecido pela Wizard é uma condição necessária, mas não suficiente para o ensino do idioma [destaques do original].*

*Explica que a taxa de franquia cobrada no ato da assinatura do contrato, visa a remunerar: (i) o fornecimento do projeto arquitetônico; (ii) a licença de direito ao uso da marca; (iii) a transferência de know-how e tecnologia; (iv) apoio à inauguração da unidade; (v) assistência inicial à operação da franquia; (vi) treinamento inicial do franqueado e de seu coordenador pedagógico e comercial na sede da Wizard ou pela Wizard TF; (vii) operações perenes sobre a operação de uma unidade Wizard.*

*Com base na definição do contrato de compra e venda, contida nos arts. 481 e 482 do Código Civil, diz não ser possível a descaracterização das vendas dos materiais didáticos, promocionais e administrativos. Em suas palavras:*

**“(…) NÃO EXISTE ILICITUDE ALGUMA NA CONDUTA DA IMPUGNANTE, uma vez que ela pratica realmente operações típicas de compra e venda, cujas receitas – afora quaisquer discussões paralelas – incluem-se no coeficiente de 8% do lucro presumido, o que, no entanto,**

***não foi considerado pela fiscalização” [grifos e destaques do original].***

*Para caracterizar de absurdo o argumento do Fisco de que sob a roupagem de material didático estaria a cessão de direito de uso da metodologia, enfatiza ser o aluno, e não os franqueados, o destinatário final do material fornecido. Assim, “(...) admitir que com a venda do material didático há transferência de know-how (...) significa dizer que esse know-how é transferido aos alunos (e não aos franqueados), o que é totalmente absurdo!”*

*No entender da defesa, a fiscalização teria confundido o objeto da atividade de franquia (pelo qual a atuada seria remunerada em valores inferiores à atividade de venda de seus produtos), com a venda de produtos, que não é objeto da franquia.*

*Questiona o percentual de lucratividade apontado pelo Fisco (90%), mas afirma: “tal margem, que até pode vir a ser alcançada, decorre, única e exclusivamente das condições do negócio da Impugnante, que consegue aliar a existência constante de um mercado para seus produtos a um baixo custo de produção”.*

*Explica que, dada a escala com que adquire seus livros, conseguiria obter junto às gráficas significativa redução de seus custos e, em contrapartida, encontraria mercado para consumir seus produtos no preço que pratica, o qual estaria na média para seu segmento de atuação. Todavia, destaca que a margem de lucro não seria a mesma para os livros de inglês (maior) e de alemão (menor).*

*Na explicitação da natureza dos produtos comercializados pela Wizard, não haveria como descaracterizar o material didático como mercadoria, nos termos das regras de classificação de mercadorias na Nomenclatura Comum do Mercosul, baseada no Sistema Harmonizado. E conclui:*

*“Assim, caracterizado o conjunto didático como mercadoria identificada pelo livro, como elemento essencial, o tratamento fiscal adequado é o do próprio livro. Desta forma, considerando que atividade preponderante da Impugnante de venda desse material didático (kit) aos franqueados é uma atividade comercial – comércio de livros – o critério utilizado para a definição do coeficiente de determinação do lucro é o previsto no art. 15 da Lei n.º 9.249/95, bem como na regra geral estabelecida no art. 518 do Decreto n.º 3.000/99”.*

*No entender da defesa, a conclusão do Fisco de que se trata de cessão de direitos ou de que os royalties estariam embutidos no preço do material didático, afrontaria o art. 110 do CTN. Destaca novamente que os materiais didáticos seriam necessários, mas não suficientes ao ensino do idioma.*

***Requer a improcedência da autuação.***

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 47

1092



*Protesta contra a incidência de multa qualificada por evidente intuito de fraude, por não restar caracterizada a simulação, em face dos seguintes argumentos:*

*"1. não houve a tipificação da conduta da Impugnante nos termos da Lei nº 4.502/64, ressaltando-se que tal diploma sequer está relacionado no 'Enquadramento Legal' utilizado pela Fiscalização;*

*Nesse contexto, afirma ser necessário: (i) o exato enquadramento a qualquer das condutas tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 7.502, de 1964, a caracterizar cerceamento do direito de defesa; (ii) a comprovação do dolo do agente. Defende-se asseverando não ter adotado medidas com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Em suas palavras: "não 'fingia' realizar operações de compra e venda, (...) tais operações efetivamente ocorreram, e como tais foram informadas ao Fisco, inclusive porque toda a receita delas advinda foi regularmente oferecida à tributação (...)"*

*Consigna também ter cooperado plenamente com a fiscalização, atendido a todas as intimações, "tendo esclarecido, minuciosamente, suas atividades, a forma de condução de seu negócio, tudo lastreado na mais ampla documentação (contrato social, contratos de franquia, livros contábeis, relação de bens de seu ativo imobilizado, relação de franqueados, etc...) além de justificar questões tais como a formação de seu preço, volume de vendas, margem de lucro etc...".*

*2. não cabe a caracterização da fraude com base no Código Civil, dado que a multa agravada está prevista na Lei nº 4.502/64;*

*Assevera não ser possível a utilização de instituto de direito civil (simulação) para produção de efeitos tributários que somente seriam aplicáveis nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio. Questiona o caráter indiciário das provas produzidas e a fragilidade da prova testemunhal.*

*3. ainda que, por mera hipótese argumentativa, fosse possível a caracterização da simulação, nos termos do Código Civil, sua concretização dependeria da participação de suas partes, em conjunto, o que, no presente caso, implica em se cogitar o absurdo de que a simulação teria contado com a participação dos mais de 1200 franqueados".*

*Finalmente, requer a devolução do prazo de trinta dias para se manifestar sobre todos os documentos acostados ao presente processo, tendo em conta que lhe teriam sido disponibilizados apenas dois dias antes do prazo para apresentação da impugnação, e por provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.*

Em 06/02/2007, a Impugnante providenciou a juntada de aditamento à impugnação (fls. 885/892), para os seguintes esclarecimentos e retomada da seguinte argumentação já anteriormente exposta:

1. que o início da ação fiscal não teria sido por solicitação do Ministério Público. O Juiz da 10ª Vara Cível de Campinas teria solicitado a verificação da regularidade fiscal das empresas rés na ação de indenização movida pela Impugnante;

2. que os depoimentos de ex-franqueados e ex-funcionários não respaldariam a conclusão fiscal de que a autuada simularia a cessão de direitos de uso de metodologia, mediante a venda de material didático, mas ao contrário comprovariam que a maior parte de seu faturamento decorreria da venda de livros;

3. que não promove a cobrança de royalties, mas que isso é uma prática comum em seu segmento de atividade, além de consubstanciar uma decisão tomada dentro do âmbito de sua autonomia privada com respaldo na lei;

4. que o preço do material didático seria coerente com o mercado, sendo alcançada a margem de lucro com a venda de livros pela escala, aliando reduzido custo de produção às vendas garantidas, não sendo admissível a comparação de sua lucratividade com a de uma livraria comum;

5. que com a simples aquisição do material didático (bem corpóreo) não estaria havendo a transferência de metodologia ou know-how (bem incorpóreo).

Ratifica as demais razões anteriormente apresentadas e requer a improcedência do feito.

#### DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 893 a 962) deu provimento parcial à defesa, conforme as razões sinteticamente expostas na ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Data do fato gerador: 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000**

**IRPJ. Prazo Decadencial.**

**Configurado o dolo e a fraude, deve ser adotada a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, cancelando-se a exigência do crédito Tributário já decaído na data do lançamento.**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Data do fato gerador: 31/12/2000, 31/03/2001, 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/06/2002,**

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 49  
093

30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003,  
30/09/2003, 31/12/2003, 31/03/2004, 30/06/2004,  
30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005,  
30/09/2005, 31/12/2005

Lucro Presumido. Franquia de Escolas de Idioma.  
Fornecimento de Materiais. Percentual de Presunção.

Configura cessão de direitos de qualquer natureza o contrato de franquia em que se prescreve a cessão de direitos de uso da marca, do nome e logotipo de empresa do segmento de escolas de idiomas, assim como, a cessão de direitos de uso dos métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais.

As receitas decorrentes de fornecimentos de materiais didáticos, administrativos e publicitários, efetuados pela franqueadora às franqueadas, e regidos pelas normas condicionantes e restritivas do contrato de franquia, constituem-se em remuneração indireta do contrato, e devem receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, submetendo-se ao percentual de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento).

Não é por ser a franquia um contrato complexo, que seria possível a sua fragmentação em diversos outros contratos, sob pena de completa descaracterização de sua natureza jurídica.

Fraude. Caracterização.

Configura fraude a informação prestada à SRF acerca da atividade principal da empresa, como sendo o comércio varejista de livros, tendo em conta fornecimentos de materiais exclusivamente às empresas franqueadas, efetuados no âmbito e sob as regras e condições restritivas de um contrato de franquia.

O procedimento fraudulento se vislumbra também na modificação dolosa de características essenciais do fato gerador (base de cálculo), na escrituração e nas declarações apresentadas de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento.

Multa Qualificada. Sanção Administrativa e Patrimonial.  
Inaplicabilidade das Normas e Princípios do Direito Penal.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são

*aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas em condutas qualificadas pelo dolo.*

Da parte da decisão que reconheceu a decadência relativamente aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2000, recorreu de ofício.

### DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 970 a 1053, mediante o qual aduz razões “fundadas nos seguintes pontos”:

*a) A ocorrência da decadência para os três primeiros trimestres de 2001;*

*b) A Decisão da Delegacia de Julgamento de Campinas infirmou as razões do lançamento tributário, de tal maneira que o lançamento é insubsistente, em vista dos argumentos do V. Acórdão da DRJ.*

*c) A título de argumentação, ainda que não se entenda pela insubsistência do lançamento tributário, pelos argumentos constantes da decisão da DRJ, não pode prevalecer o entendimento da Decisão da DRJ pelos equívocos dela constante de i) pressupor que toda a receita da Recorrente deve ser considerada como cessão de direito de uso porque advinda de um contrato de franquia e ii) que a atividade de franquia está englobada no artigo 519, III, “c” do RIR/99.*

*d) E, também a título de argumentação, ainda que se entenda pela informação do lançamento tributário pela decisão da DRJ, não há que prevalecer o lançamento tributário porque este é nulo em vista do equívoco na tomada da base de cálculo e pela improcedência do lançamento ver que as operações mercantis estão perfeitamente caracterizadas e a receita delas advinda deve ser tributada com base no percentual de 8% a título de apuração do IR pelo lucro presumido.*

*e) Não há tipificação para a multa qualificada.*

É o Relatório.



Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 51

## Voto

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

Em sede de preliminares, para analisar a decadência deve ser enfrentada antes a questão da qualificação da multa, vale dizer, o dolo na prática da ação delitiva.

A regra aplicável ao lançamento por homologação é a estampada no art. 150, § 4º. do CTN. Todavia, no caso de dolo, deve ser aplicada a disposição do art. 173, inciso I. Assim, tal questão só poderá ser enfrentada ao final.

A alegação de nulidade do lançamento por erro na determinação da base de cálculo não procede. Conforme estabelecido no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, são nulos os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição ao direito de defesa, o que não se caracteriza por eventual erro na aferição da base de cálculo. Neste caso o lançamento deve ser considerado improcedente quanto à parte incorreta, o que será analisado a seguir.

A defesa alega também que a autoridade lançadora buscou “demonstrar que a totalidade das atividades da Recorrente é de cessão de direito de qualquer natureza e, para tanto, formaram o raciocínio segundo o qual em cada operação de venda de material didático a Recorrente estaria transferindo [...] o seu conhecimento”.

No entanto, a decisão da DRJ, apesar de afastar esse fundamento, manteve a autuação com base em outro. Nos próprios termos da defesa:

*“por esta decisão foi afastado tal fundamento do lançamento, porque nesta decisão ora recorrida a Turma Julgadora não entendeu que a operação mercantil era o suporte físico da cessão de direito de uso da metodologia como indicaram os Auditores, mas entendeu que existia sim a operação mercantil ( tanto que a decisão da DRJ afastou a alegação da simulação), mas que esta operação existia dentro de um contrato de franquia e que o contrato de franquia se enquadrava na atividade de cessão de direitos de qualquer natureza e daí, sofisticadamente, fez duas conclusões equivocadas: a primeira que por estar num contrato de franquia as atividades não podem ser híbridas e segmentadas para apresentação para tributação e a segunda que a atividade de franquia se resume à atividade de cessão de direito de qualquer natureza e que tal atividade, para fins de percentual de base de cálculo do lucro presumido, estaria enquadrada no artigo 519, III, 'c' e não, como entende a Recorrente, na regra do artigo 518 do RIR.*

Em razão de a Decisão da DRJ inovar o fundamento de lançamento, infirmando os fundamentos originais, deveria ser afastado o próprio lançamento. Nas suas palavras,

*‘uma vez que a decisão da DRJ altera o fundamento do lançamento veiculado pelo auto de infração, implicitamente, a decisão nega procedência ao lançamento, o que é fundamento suficiente para que o presente Recurso Voluntário seja integralmente provido.*



Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01.C03  
Fls. 53  
1095

*atividade, ela tem um mercado que necessita e consome, ininterruptamente, seus produtos".*

Na passagem superior, afirma desempenhar a atividade de comércio varejista, mas logo a seguir assevera:

*"a partir do momento em que se verifica que a Recorrente se obriga a transferir o domínio de determinadas coisas (materiais didáticos, promocionais e administrativos) aos seus franqueados que, por sua vez, se obrigam a efetuar o pagamento como contraprestação, e que há um acordo quanto às coisas negociadas e aos seus respectivos preços, cristalina é a configuração de uma operação típica de 'compra e venda'".*

Ou seja, a sua atividade não é a de venda de materiais em condições de livre concorrência, tanto que noutra trecho assevera:

*"E também impede a comparação da Recorrente a um comerciante de livros comum, que não tem um público certo, determinado e – mais que isso – constante".*

E ainda, contra a afirmação da fiscalização de que a empresa obtém margens da ordem de 90% na venda de produtos, alega:

*"Tal margem, que até pode vir a ser alcançada, decorre, única e exclusivamente das condições do negócio da Recorrente, que consegue aliar a existência constante de um mercado para seus produtos a um baixo custo de produção".*

É evidente que a venda dos materiais é efetuada aos próprios franqueados com vinculação e exclusividade. Não se compõe de atividade paralela; atividade outra diversa da de franquia. Mais: os franqueados não só estão obrigados, em razão do contrato, a adquirir os produtos (livros, fitas, materiais promocionais, etc), como a pagar um valor mínimo de consumo caso não cumpram as metas estipuladas no contrato.

Abaixo, transcrevo alguns trechos ilustrativos do modelo de contrato de franquia wizard (fls. 117 a 127):

*1.1. o objeto do presente contrato é a concessão que a wizard faz ao franqueado, em caráter não exclusivo, de todo o 'know-how' de montagem e operação de uma Escola, além do direito de uso dos seus métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais, bem como dos módulos de material didático, consistente em apostilas, livros, fitas cassete, compact disk e vídeos, elaborados pela WIZARD, e doravante simplesmente designados MATERIAIS, para uso do FRANQUEADO.*

[...]

*5.5. [...] O FRANQUEADO por sua vez aceita utilizar sempre as versões mais recentes dos materiais didáticos disponibilizados para a rede.*

[...]

5.9. Fica estabelecido que para a manutenção deste contrato, o FRANQUEADO deverá realizar o consumo de conjuntos didáticos dentro da seguinte tabela:

[...]

5.10. Caso não ocorra esse consumo ao longo do ano, o FRANQUEADO desde já concorda em efetuar o pagamento no valor equivalente ao número de conjuntos que constitui a diferença em relação à quota anual.

[...]

São obrigações do franqueado [...]:

[...]

7.11. Adquirir os conjuntos de materiais didáticos para seus alunos  
[...]

7.15. Adquirir todo e qualquer material promocional, contendo a marca Wizard, única e exclusivamente da Wizard ou através de fornecedores credenciados por ela.

[...]

8.5. O FRANQUEADO se compromete a adquirir o material publicitário exclusivamente da WIZARD ou de quem ela vier a formalmente autorizar.

[...]

8.7. O franqueado deverá adquirir kit publicitário de todas as campanhas de marketing realizadas pela Wizard, por tratar-se de atividade padrão da franquia.

Ora, é evidente que a venda pela Wizard dos materiais e a aquisição por parte dos franqueados são da própria essência da atividade de franquia.

Cumprе observar que a atividade de franquia é uma das estipuladas pelo legislador complementar como prestação de serviço. Ela consta do item 10.04 da lista de serviços da lei complementar nº 116/03:

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

Ademais, o artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96 (que veicula as normas gerais sobre o ICMS) assim estipula:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 55  
b96

*V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.*

Ou seja, como não há lei complementar que estipule a incidência do ICMS sobre as mercadorias fornecidas na operação de franquia, a qual é serviço constante da lista do ISS, não há incidência do ICMS sobre a parcela relativa aos materiais, mas sim do próprio ISS sobre o valor integral de tudo que advier do contrato de franquia.

Ora, apesar de as duas leis complementares tratarem de tributos que não são da competência da União, não podemos perder de vista que desempenham um papel harmonizador entre os vários impostos, tanto que a lei complementar relativa ao ICMS se refere à relativa ao ISS e vice-versa, o que se coaduna com as várias funções estatuídas para este diploma legal, pela Constituição Federal, art. 146:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.*

Assim, não faria sentido que sobre o fornecimento de materiais, objeto de um contrato de franquia, seja exigido ISS e não ICMS, mas tal receita seja considerada como advinda do comércio, com o fito de se fixar o percentual aplicável ao lucro presumido.

É bem verdade, contudo, que em diversas hipóteses esses dispositivos legais podem até mesmo ser considerados inconstitucionais por desvirtuarem a própria competência tributária. O ICMS não deve incidir sobre o conteúdo econômico de operações tipicamente de prestação de serviços; nem o ISS sobre aquelas tipicamente de circulação de mercadorias. Um exemplo típico da possível inconstitucionalidade da incidência do ISS é o relativo à franquia de redes de alimentação.

Ao analisar um recurso especial de “Venbo Comércio de Alimentos Ltda” contra o Município do Rio de Janeiro, o STJ simplesmente declinou competência ao STF por considerar que a lei realmente determina a incidência do ISS sobre toda a operação de franquia, apesar da sua possível inconstitucionalidade. Assim, está resumido no informativo STJ nº 363, de agosto de 2008:

**ISS. INCIDÊNCIA. FRANQUIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.**

*Trata-se da incidência ou não de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre a atividade de franquia. Explica o Min. Relator, entre outros argumentos, que a mera inserção de franquia no rol de serviços constantes de lista anexa à LC n. 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, fazer e não-fazer. Destarte, a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), por isso escapa da esfera da tributação do ISS pelos municípios. Destacou ainda que, na lista de serviços*

*anexa ao DL n. 406/1968 (com a redação dada pela LC n. 56/1987), o contrato de franquia não estava listado como serviço, mas atividade de agenciamento, corretagem ou intermediação. Entretanto, esse conceito foi modificado pela LC n. 116/2003, que revogou os arts. 8º, 10, 11 e 12 do DL n. 406/1968, bem como a LC n. 56/1987. A franquia como prestação de serviço e a proposição recursal demonstram que há inequívoca inconstitucionalidade na lista anexa à LC n. 116/2003, a conspirar para a incompetência deste Superior Tribunal, sendo o STF o competente para julgar o recurso. Note-se que essa mesma competência foi exercida pelo STF na análise dos conceitos de faturamento, administradores e autônomos, para aferir hipóteses de incidência tributária, o que torna imprescindível a manifestação daquela Corte. Dessa forma, a Turma não conheceu o recurso especial. Precedentes citados: REsp 912.036-RS, DJ 8/10/2007; AgRg no Ag 757.416-SC, DJ 3/8/2006; AgRg no Ag 748.334-SP, DJ 30/6/2006, e AgRg no REsp 658.392-DF, DJ 2/3/2005. REsp 885.530-RJ, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 12/8/2008.*

Ora, o próprio STJ reconheceu que sobre tais operações deve incidir o ISS e somente por meio da declaração de inconstitucionalidade poderia ser afastada a tributação por meio deste imposto.

No presente caso, contudo, aparenta-nos diferente. Em geral, o contrato de franquia realmente é do tipo híbrido. Nas franquias há três partes: o franqueador, o franqueado e o cliente final. Numa rede de lojas de alimentos, o franqueador se obriga a entregar ao franqueado, além do seu know-how para a formação do negócio pelo franqueado (orienta a montagem da loja, treina funcionários, centraliza a propaganda, etc), também os produtos que serão consumidos pelos clientes finais. Há de se destacar que tais clientes buscam do franqueado uma obrigação de dar. Quem vai a um restaurante espera o fornecimento de um bem e não exatamente a prestação do serviço. Neste caso, a obrigação de fazer (servir o cliente) é acessória da obrigação de dar (fornecer os alimentos).

Desse modo, aparenta ser inconstitucional a incidência do ISS sobre o valor que o franqueador recebe do franqueado por entregar os bens que ao final serão dirigidos ao consumidor.

No presente caso, contudo, a situação é diferente. O consumidor busca do franqueado, não um bem, mas sim uma prestação de serviço, isto é, o curso de línguas. A prestação de dar (a entrega de material didático) é acessória à de fazer (ensinar uma língua estrangeira). Isso é equivalente ao serviço de advocacia, de consultoria ou de auditoria. O resultado da prestação de serviço poder ser materializado na entrega de uma peça (um parecer jurídico ou um relatório), mas tal entrega não deve ser caracterizada como objeto de uma prestação de dar e nem seu eventual conteúdo econômico caracterizar a base de incidência do ICMS.

Assim, como a atividade do franqueado em relação ao consumidor final é a de prestação de serviço, a do franqueador em relação ao franqueado também o é. Haveria um contrato híbrido na atividade de franquia apenas no caso do franqueado promover a venda de mercadorias recebidas do franqueador.

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 57

Dessarte, correto está o lançamento ao qualificar toda a receita da empresa, a qual decorre do contrato de franquia, como advinda da prestação de serviço e, portanto, submetida ao percentual de 32%.

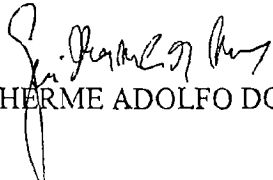
Em relação à multa qualificada, não há controvérsia sobre os fatos narrados pela autoridade (excepto quanto a ter artificialmente embutido o valor da sua operação integralmente no preço dos materiais), quais sejam, a informação de exercer o comércio de livro ao revés da atividade de franquia, bem como, por seguidos anos, ter empregado nas DIPJ's o percentual relativo ao comércio e não à prestação de serviço.

Por outro lado, em momento algum, o sujeito passivo ocultou o montante da receita de sua atividade.

A qualificação da natureza da receita diverge do entendimento da autoridade fiscal (e do meu também). A interpretação do sujeito passivo acerca da natureza para fins fiscais do contrato de franquia, bem como a forma como organizou seu negócio – ao concentrar toda a receita da atividade no preço dos materiais fornecidos aos franqueados – foram seguramente temerários, mas daí se considerar tipificada fraude ou simulação parece-me entendimento por demais severo por parte da autoridade lançadora.

Assim, considero que se deva afastar a qualificação da multa de ofício. De igual sorte, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN em relação à decadência. Assim, deve ser afastada também a tributação relativa aos três primeiros trimestres de 2001, uma vez que a ciência do lançamento foi promovida em 13/12/2006. É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de março de 2009

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

#### VOTO VENCEDOR

Ouso divergir do ilustre relator no tocante à procedência do lançamento tributário.

Conforme relatado nesses autos, a Recorrente seria pessoa jurídica conhecida nacionalmente, pela sua atuação como franqueadora no ramo de idiomas; todavia, conforme apurado pela Fiscalização, mais de 90% de suas receitas proviriam de vendas de mercadorias (materiais didáticos, promocionais e administrativos), sendo submetido ao percentual de presunção do lucro presumido de 8%. Em sua estrutura operacional, não haveria cobrança de *royalties* periódicos dos franqueados, sendo certo, entretanto, que os valores das taxas de franquia seriam oferecidos à tributação pelo coeficiente de 32% de lucro presumido.



Ainda conforme relatado nesse feito, é entendimento da Fiscalização o de que o objetivo precípua da Recorrente seria a *prestação de serviços e/ou a cessão de direitos de uso de marca e método de ensino*, muito embora esta declarasse em seu CNAE que sua atividade principal consistiria no "*comércio varejista de livros*" (código 52.46-9/01) em vista da relevância das receitas por ela auferidas nessa atividade (venda de livros) *vis-a-vis* as demais atividades desenvolvidas. Bascada em tal premissa, a Fiscalização lançou as conclusões de que (i) o coeficiente aplicável para apuração de seu lucro presumido haveria de ser 32% e não 8% como por ela feito; e (ii) estaria caracterizada a simulação (ou fraude como cogitado na r. decisão da DRJ-Campinas) na sua conduta, demandando a aplicação da multa de ofício qualificada (correspondente a 150% do tributo lançado). Segundo a Fiscalização, ao declarar ao Fisco Federal, de forma sistemática e reiterada, que sua atividade era o comércio varejista de livros, a Recorrente objetivava, na verdade, encobrir sua atividade principal, que seria a cessão de direitos de uso da marca e método de ensino Wizard, o que lhe viabilizava indevida economia tributária. Em outros termos, entendeu a Fiscalização que a Recorrente utilizava operações de compra e venda para "camuflar" sua atividade principal, como se depreende da parte conclusiva do Relatório Fiscal (p. 23):

*De todo o exposto conclui-se que o contribuinte é um franqueador de método de ensino de idiomas e por trás da operação de "venda de material didático" o que ocorre, na verdade, é a transferência (que o fiscalizado procura disfarçar) dos direitos referentes ao seu método de ensino.*

*Apenas quanto à forma de recebimento pela transferência desses direitos, o contribuinte optou por pulverizá-la em diversos recebimentos (além da taxa de adesão), ou seja, ocorre a cada vez em que o franqueado adquire o material didático. Mas ao invés de tributá-los como cessão de propriedade imaterial, os tributa simplesmente como venda de mercadorias.*

Esse argumento foi acolhido pela r. decisão da DRJ-Campinas, com a sutil diferença de que, ao invés de considerar que as operações de compra e venda "camuflavam" seu objetivo social, a Turma Julgadora entendeu que tais operações seriam o meio para a transferência/aplicação do método detido pela Recorrente à sua rede de franqueados. Assim, embora caracterizadas as operações de compra e venda, se lhes haveria de ser aplicado o regime jurídico tributário da cessão de direitos e/ou prestação de serviços, dado ser este o fim a que se propõe a Recorrente.

Pois bem.

Da verificação dos objetos do contrato social da Recorrente (documento 02 anexo à Impugnação), infere-se que esta é sociedade que tem vários objetivos sociais, dentre os quais (i) intermediação, exploração, licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios e de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino; e (ii) **comércio**, importação e exportação de métodos, **livros, materiais** didáticos, jornais, revistas, discos, fitas, CD-ROM, DVD, equipamentos eletrônicos, digitais e de multimídia de comunicação para o ensino em geral, inclusive, móveis e acessórios escolares, acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presente.

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 59

3698

Portanto, seus documentos societários autorizam a prática tanto da atividade de franquia quanto da atividade de comércio de livros e outros materiais.

Dito isso, importa verificar se, no exercício de cada uma dessas atividades, a Recorrente observa os ditames legais aplicáveis.

A atividade de franquia é regulamentada pela Lei nº 8.955/94, que, em seu artigo 2º define *franquia empresarial* como sendo:

*“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 e 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”.*

Ao se analisar a legislação resta perceptível que o contrato de franquia é, por sua natureza, um contrato híbrido, que se constitui de um plexo de relações jurídicas diferentes entre si. O contrato de franquia implica, dentre outras, as atividades de cessão de direitos, cessão de *know-how*, distribuição, prestação de serviços, etc.

Da definição legal se verifica que o contrato de franquia não assume a natureza jurídica de qualquer das atividades acima arroladas isoladamente; sua característica essencial é, justamente, abrigar essa complexidade de relações. Daí porque não se pode dizer que o contrato de franquia tenha natureza isolada de *cessão de direito de uso* ou de *prestação de serviços*. A franquia é a disponibilização conjunta de várias atividades.

A Lei nº 8.955/94 ainda estabelece determinadas formalidades que devem ser observadas na relação de *franchising*. Cite-se, nesse sentido, seu artigo 3º, que impõe a obrigatoriedade da apresentação da Circular de Franquia pelo franqueador aos potenciais franqueados com a explicitação das principais regras concernentes à contratação.

Ainda, conforme preconiza o artigo 4º da mesma Lei nº 8.955/94, a Circular de Franquia deve preceder a assinatura do contrato ou pré-contrato de franquia. Dessa disposição se infere que a atividade de franquia deve ser formalizada por meio de instrumento contratual específico.

No caso sob análise, a Recorrente fez prova de que atende às exigências postas pela legislação do *franchising*, na medida em que se utiliza de Circular de Franquia que traz todas as informações exigidas pelo artigo 3º da Lei nº 8.955/95, bem como formaliza todas as suas contratações por meio de contratos específicos, cujo objeto é delimitado da seguinte forma:

*O objeto do presente Contrato é a concessão que a WIZARD faz ao FRANQUEADO, em caráter não exclusivo, de todo o know-how de montagem e operação de uma Escola, além do direito de uso de seus métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais, bem como dos módulos de material didático, consistente de apostilas, livros, fitas cassete, compact disk e vídeos elaborados pela WIZARD, e doravante simplesmente designados MATERIAIS, para uso do FRANQUEADO.*

O objeto acima transcrito denuncia que as contratações entabuladas pela Recorrente são, tipicamente, contratações de um sistema de franquia, posto que compostas por um complexo de relações jurídicas. Há a cessão de *know-how* cumulada com a cessão do direito de uso de métodos, bem assim com o fornecimento de materiais didáticos e produtos correlatos.

A inserção de todas essas atividades no âmbito do contrato de franquia não traz qualquer mácula a esse instrumento; ao contrário, o caracteriza. Todavia, o fato dessas atividades estarem todas previstas no contrato de franquia não implica a conclusão de que elas perdem sua identidade particular, visto que a cada uma delas deve ser dispensado o tratamento jurídico próprio.

No caso, a Recorrente estruturou sua operação combinando, em seu contrato de franquia, a cessão de direito de uso de metodologia com o fornecimento de materiais. Ambas as atividades são lícitas e, portanto, podem estar contempladas em um contrato de franquia sem que, no entanto, deixem de ter suas respectivas identidades. Em outras palavras, ao efetuar uma compra e venda de material didático, ainda que em atendimento a uma cláusula de seu contrato de franquia, a Recorrente pratica uma genuína operação mercantil, regulada pelo artigo 481 do Código Civil, cabendo-lhe tratamento jurídico – inclusive tributário – próprio.

No tocante às operações mercantis praticadas pela Recorrente, salienta-se que as mesmas são devidamente documentadas, como demonstrado pelas diversas notas fiscais mercantis acostadas pela Recorrente, as quais demonstram que a essas operações é dispensado o tratamento jurídico tributário específico.

Assim é que, após a análise da estrutura operacional da Recorrente, torna-se claro que as atividades de franquia e de comércio por ela levadas a efeito, o são de forma individualizada, e com observância ao regime jurídico tributário aplicável a cada uma delas. Com efeito, para a atividade de franquia há o pleno atendimento às regras estabelecidas pela Lei nº 8.599/1994, inclusive no tocante à forma de documentação, eis que há a utilização de um modelo de Circular de Franquia válido e os contratos de franquia são regularmente celebrados, como demonstra a documentação anexa aos autos. De outra parte, a atividade de comércio de materiais didáticos, promocionais e administrativos se dá sob o amparo da legislação civil, havendo a emissão regular de notas fiscais mercantis (documentos anexos).

Frisa-se que tanto a Circular de Franquia quanto o Contrato de Franquia utilizados pela Recorrente foram analisados pela Fiscalização durante o procedimento fiscalizatório, conforme relatado no auto de infração, bem assim acostados aos autos pela Recorrente, em suas razões de impugnação, não tendo havido a desconsideração, sob qualquer aspecto, desses documentos.

Nessa esteira, a única conclusão possível é a de que, no caso sob análise, o comércio de mercadorias efetivamente ocorre e é feito segundo as regras jurídicas próprias. Não há ilegalidade no complexo de relações jurídicas entabuladas pela Recorrente no âmbito de seu contrato de franquia. Ao contrário, considerando-se que se trata de sistema de *franchising* de ensino de idiomas, então tem-se que a venda de materiais didáticos e administrativos visa munir a rede de franqueados dos instrumentos necessários à execução de sua finalidade social, qual seja, o ensino de idiomas, bem assim de possibilitar a esses franqueados a gestão e exploração de seus negócios dentro de um padrão que é estabelecido legitimamente pela Franqueadora, no caso a Recorrente.

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 61

1699

Portanto, não se vislumbra, no entender deste Conselheiro, que a Recorrente tenha se utilizado de ilegítimo “planejamento tributário” na conformação de seu negócio. Isso porque todas as suas atividades estão plenamente caracterizadas, identificadas e são submetidas ao conjunto de regras específico para cada uma delas.

Tanto é assim que a presente discussão apenas é cabível em virtude do fato de a Recorrente ser optante do lucro presumido e, assim, fazer-se necessária a identificação da natureza de suas atividades para a definição do coeficiente aplicável. Certamente, acaso fosse optante do lucro real, o questionamento quanto à natureza jurídica das atividades que pratica jamais se colocaria, dado que não irradiaria reflexos tributários relevantes.

Anote-se, todavia, que a substância das relações jurídicas não pode ser alterada exclusivamente para fins tributários. Se um negócio jurídico tem natureza de compra e venda, tal natureza haverá de ser reconhecida independentemente dos reflexos tributários que surgir. E, no caso, a Recorrente efetivamente pratica operações mercantis quando efetua a venda de materiais didáticos e correlatos a sua rede de franqueados.

Registre-se, neste ponto, que a Fiscalização em nenhum momento desconsiderou as operações mercantis praticadas pela Recorrente. Não demonstrou que não houve a venda das mercadorias, tanto dos materiais didáticos como dos promocionais ou administrativos. E, aqui, reside um dos pontos importantes: efetivamente houve a circulação de bens e mercadorias, ou seja, por mais que a fiscalização tenha insistido na tese de que havia a cessão de metodologia, a verdade indiscutível é que a Recorrente vendia (e vende) produtos aos seus franqueados. Não há como descaracterizar esta operação.

Desta feita, não há como sustentar que a Recorrente tenha adotado espécie ilegítima de planejamento visando reduzir a carga tributária para sua atividade. Ora, sua rede de franqueados necessita de material didático, promocional e administrativo para execução de seus objetivos – prestação de serviços de ensino de idiomas – os quais são fornecidos pela Recorrente via operações de compra e venda que, diga-se de passagem, é a única operação viável para a venda dos produtos.

O fato de haver previsão, no contrato de franquia, quanto à obrigatoriedade dos franqueados adquirirem os materiais didáticos e administrativos da Recorrente em um determinado número não invalida esse documento, porque é cláusula estabelecida dentro do poder de autonomia privada de que estão investidas as partes contratantes. Situa-se dentro da liberdade de contratar – referida pelo artigo 421 do Código Civil – a possibilidade das partes contratantes de um sistema de franquia aceitarem, de comum acordo, que haja o fornecimento de um determinado número de produtos. Esse dado, por si só, nada altera quanto à natureza da relação jurídica que viabiliza esse fornecimento – no caso, de compra e venda mercantil.

De mais a mais, e a par da liberdade de contratação que norteia o ambiente privado, diga-se que, como bem ressaltado pelo ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no curso do julgamento, o valor correspondente a tal “número mínimo de exemplares”, vulgarmente denominado de “taxa de performance”, poderia - no limite - ser considerado pela Fiscalização como sendo aquele correspondente à remuneração pela *prestação de serviços* e/ou a *cessão de direitos de uso de marca e método de ensino* a que se refere o lançamento; jamais o valor da integralidade das receitas decorrentes da venda de produtos pela Recorrente a seus franqueados, tal como consta do auto de infração.

Frente ao exposto, discordo da premissa defendida pelo I. Relator de que, pelo fato do objeto final do sistema de franquia em questão ser uma *prestação de serviços*, a relação *franqueador X franqueado* também teria essa natureza (de prestação de serviços), pelo que todas as receitas dela decorrentes deveriam ser tributadas pelo percentual de 32% para aferição do lucro presumido.

Como busquei demonstrar, o *franchising* compõe-se por relações jurídicas distintas que dispensam tratamento tributário específico. A corroborar esse posicionamento, vale destacar precedente jurisprudencial do E. Superior Tribunal de Justiça, já pacificado nesse sentido, *verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.*

(...)

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

*13. Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios. (STJ, REsp 938.133, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, publicado no DJU de 30.03.2009)*

Ainda sobre o tema, cabe a verificação se, *in casu*, não seria hipótese de desconsideração da estrutura operacional da Recorrente ante a alegada prática de ato simulado.

Nesse passo, sublinha-se que com o advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi introduzido o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, por intermédio do qual os agentes fiscalizadores foram imbuídos do poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos. Eis o teor deste dispositivo:

*Art. 116. (...)*

*Parag. Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.*

Da leitura de tal dispositivo pode-se inferir que, se de um lado, a legislação não vedou a realização de planejamentos tributários pelos contribuintes, de outra parte, conferiu à

Processo n.º 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
Fls. 63  
1100

Fiscalização o poder de desconsiderar os atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de qualquer dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

É válido ressaltar que todo ato (dis)simulado pressupõe o preenchimento às condições do artigo 167 do Código Civil, *verbis*:

*Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*

*§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*

*I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.*

*II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.*

*III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.*

Segundo a Fiscalização (fls. 23 do Relatório anexo à autuação) haveria “divergência entre a vontade real e a aparente: o fiscalizado quer transferir sua metodologia, mas finge que apenas está vendendo material didático para seus franqueados”. Por esta razão a hipótese sob análise estaria enquadrada no inciso II do artigo 167, supratranscrito.

Em que pesem tais fundamentos, não vislumbro o atendimento no caso a qualquer dos requisitos supra arrolados, pois: a) não se transferiu direitos a pessoa diversa; b) não foi feita qualquer declaração, confissão; c) não foi estabelecida qualquer condição ou cláusula não verdadeira; e d) não se antedatou ou pós-datou qualquer documento. De outra parte, constata-se que há convergência entre a substância e a forma dos negócios jurídicos entabulados pela Recorrente, do que se denota sua validade. Em síntese, os objetos sociais praticados pela Recorrente estão bem caracterizados, estando, todos eles, revestidos de licitude.

Aspecto relevante a ser levado em conta é que, para fins fiscais, todo ato simulado pressupõe, necessariamente, ilicitude. Muito embora a doutrina civilista cogite da possibilidade de simulação relativa inocente, tal conceito não encontra cabida na scara tributária. Nesse viés é a conclusão de Misabel Abreu Machado Derzi, a saber:

*Ora, o artigo 116 refere-se à simulação fraudulenta, aquela ilícita, que oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação. Portanto, visa coibir a simulação que viola disposição de lei tributária e que, portanto, não pode ter validade jurídica.<sup>1</sup>*

Ora, no caso em comento não há como se concluir pela configuração de atos ilícitos na estrutura de operação da Recorrente, posto que, como assinalado, todas as operações – seja as de franquia, seja as de compra e venda – estão caracterizadas na sua plenitude. E, mais que isso, estão submetidas aos respectivos regimes jurídicos. Nesse mesmo sentido foi a

<sup>1</sup> In *A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*, artigo publicado no livro “O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104”, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha – São Paulo: Dialética, 2001.

conclusão alcançada pela própria Relatora da r. decisão recorrida, oriunda da DRJ-Campinas-SP que, na decisão de 1ª instância, *verbis*:

*No entender desta Relatora não subsiste a imputação de simulação nos contratos de franquia, porque todos os preceitos previstos nos contratos apresentados convergem para a confirmação de sua natureza jurídica, como sendo, definitivamente, uma franquia, contrato em que são juridicamente possíveis: (i) a previsão de fornecimento pelo franqueador aos franqueados de materiais necessários ao desempenho da atividade-fim do franqueado (in casu, a prestação de serviços de ensino de idiomas); e (ii) a estipulação de remuneração direta (taxa de filiação e royalties) e/ou indireta (como, por exemplo, a remuneração dos fornecimentos de materiais, efetuados no âmbito do contrato). Conforme bem assinalado pela defesa, tais disposições contratuais, além de lícitas, estariam no âmbito da autonomia das partes contratantes. Nesse contexto não se considera apropriada a imputação de que a operação de venda de material didático encobertaria a efetiva atividade de concessão/transfêrencia de metodologia de ensino ..." (fls. 959 da r. decisão recorrida)*

Portanto, claro está que não se trata de simulação.

De igual forma, tampouco há de prevalecer o entendimento de que teria restado configurada sonegação ou fraude como defendido pela decisão da DRJ-Campinas. Isso porque, tais conceitos -- fraude e sonegação -- são definidos, rigorosamente, pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/64. Eis seu teor:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

Como todo instituto penal, apenas se poderá cogitar da configuração de simulação ou fraude quando houver o integral preenchimento aos termos dos artigos acima transcritos. Com efeito, por se tratar de tipos penais cerrados, tem-se que suas definições não admitem extensões, daí a necessidade da comprovação cabal da ilicitude dos atos e dolo do agente. A jurisprudência deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é vasta e rica em precedentes que elucidam a imprescindibilidade da comprovação da fraude, em sentido amplo, para se cogitar da aplicação de multa isolada. Confira-se:

*Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
Exercício: 2000, 2001*






jurídicos sempre foram engendrados no âmbito da autonomia privada, razão pela qual não podem ser desconsiderados.

Especificamente no tocante às regras tributárias aplicáveis, por fim, tem-se que o artigo 519 do RIR/99, ao disciplinar sobre o lucro presumido, prevê em seu § 3º que “*no caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade*”.

Ora, a legislação é clara ao contemplar a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido. Trata-se de previsão legal específica e de obrigatoria observância.

Essa disposição corrobora a presente situação, em que se vislumbra uma pessoa jurídica com diversas atividades, cada qual subordinada ao percentual específico para o lucro presumido. Não há, portanto, qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela Recorrente; ao contrário, procedeu-se tal como determinado pela legislação.

Reitere-se que, no entendimento deste Relator, é insustentável que a atividade da Recorrente seja caracterizada, isoladamente, como prestação de serviços, intermediação de negócios ou cessão de bens.

Como assinalado, o contrato de franquia pressupõe um plexo de obrigações e, nesse sentido, inviável se defender a presença de uma única atividade. Reiteram-se essas conclusões, nesta oportunidade, para se demonstrar que, de acordo com a formatação da atuação da Recorrente, não há outra opção senão se entender que ela pratica diversas e diferenciadas atividades e que, portanto, há de se observar, necessariamente, a segregação das receitas para fins fiscais, nos moldes estatuidos pelo artigo 519, § 3º do RIR/99.

O raciocínio é lógico: havendo a consecução de diversas atividades, a receita correspondente a cada uma delas deve ser oferecida à tributação, para fins do lucro presumido, nos percentuais específicos definidos pela legislação (art. 519, § 3º do RIR/99). Partindo dessa premissa, as receitas auferidas pela Recorrente em decorrência da atividade de compra e venda estão sujeitas ao percentual de 8%; e as receitas decorrentes da atividade de franquia ao percentual de 32%.

Em conclusão, pois, os elementos dos autos não deixam dúvida sobre ser insustentável a pretensão fiscal de tributar a **totalidade das receitas auferidas pela Recorrente** pelo percentual de 32% do lucro presumido, a fundamento de serem (todas elas) decorrentes da cessão de direitos e/ou prestação de serviços.

Ainda que se pudesse adotar a posição de que a Recorrente efetivamente se utilizasse da venda de materiais como meio para a realização da cessão de direitos de uso de marca e metodologia, como declinado na decisão da DRJ-Campinas, não se mostra razoável que todas as suas receitas sejam consideradas oriundas da cessão de direitos, em especial porque, seja como for, as operações mercantis restam caracterizadas. Como bem ressaltado pelo ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no curso do julgamento, quando muito, apenas o valor correspondente à taxa de performance exigida pela Recorrente de seus franqueados poderia ser considerado pela Fiscalização como sendo aquele correspondente à remuneração pela *prestação de serviços* e/ou a *cessão de direitos de uso de marca e método de ensino* a que se refere o lançamento.



Processo n.º 10830.006552/2006-14  
 Acórdão n.º 1201-00.011

CC01/C03  
 Fls. 67  
 1102

O que se esperaria, minimamente, é que, a partir de critérios reais e factíveis, tivesse sido eleito um percentual das receitas da Recorrente para ser qualificado como decorrente de cessão de direitos, mantendo-se o percentual remanescente como oriundo de operações mercantis.

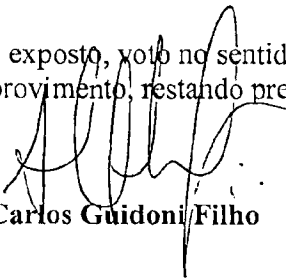
Levando-se em conta que não se estabeleceu esse critério, então a única conclusão possível é a de que a autuação não encontra embasamento para ser mantida. E, aqui, também cabe outra observação: o fato da Recorrente não cobrar *royalties* sobre os produtos vendidos a sua rede de franqueados não faz com que se possa, automaticamente, implicar que este valor está embutido no valor do produto. Como a Recorrente fez prova, todo mercado de franquia de idiomas não pratica a cobrança de *royalties*, como consta, inclusive do site da Associação Brasileira de Franchising. Ou seja, nenhuma franqueadora de idiomas cobra *royalties* na venda dos produtos, cobrando apenas um valor inicial quando a franqueadora adere ao contrato de franquia e periodicamente. Ora, se não há previsão legal para a obrigatoriedade da cobrança dos *royalties*, entendo que está no âmbito da autonomia privada da Recorrente optar por cobrar ou não tais *royalties* de seus franqueados.

Registro, entretanto, que a Fiscalização, eventualmente, poderia ter eleito um critério para estabelecer o percentual dos *royalties* sobre os produtos, se tivesse conseguido comprovar que, de fato, eles estariam embutidos no preço do produto. Mas, a fiscalização optou pelo caminho de desconsiderar toda a operação mercantil de compra e venda, caracterizando-a como cessão de metodologia, e aí, efetivamente, não há como prevalecer o lançamento, pois, como exposto anteriormente, é evidente que houve operações mercantis válidas e tributadas.

Concluo, pois, pela total insubsistência do lançamento tributário.

Considerando-se que houve o acatamento integral das razões recursais de mérito da Recorrente, deixa-se de analisar os argumentos relativos à desqualificação do agravamento da penalidade aplicada e, por consequência, de se aprofundar na questão quanto à ocorrência da decadência.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para, no mérito, dar-lhe provimento, restando prejudicado o recurso de ofício.

  
**Antonio Carlos Guidoni Filho**