



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10830.006552/2006-14  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-001.660 – 1ª Turma  
**Sessão de** 15 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CWM CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA. (Atual Denominação de WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA.)

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

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. CONTRATO DE FRANQUIA. O contrato de franquia é, por sua natureza, contrato híbrido, que se constitui de um complexo de relações jurídicas diferentes entre si, o contrato de franquia implica, dentre outras, as atividades de cessão de direitos, cessão de knowhow, 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 urna dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner que dava provimento parcial ao recurso para manter o lançamento com desqualificação da multa de ofício e Otacílio Dantas Cartaxo que acolheu a divergência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral o advogado José Antonio Minatel – OAB/SP nº 378.065. Ausente justificadamente a Conselheira Susy Gomes Hoffmann

*(Assinado digitalmente)*

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 24/10/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/

10/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/11/2013 por OTACILIO DANTAS CAR

TAXO

Impresso em 18/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º **9101-001.660**

**CSRF-T1**  
Fl. 138

---

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Adoto, por oportuno e para entendimento inicial do processo, o resumo dos fatos feito pelo Conselheiro Antonio Carlos Guidoni que foi o redator do voto vencedor que a Fazenda Nacional ora recorre:

*“Conforme relatado nestes 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 provinham 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 são oferecidos à tributação no coeficiente de 32% de lucro presumido.*

*Ainda conforme relatado neste 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. Baseada em tal premissa, a Fiscalização lançou as suas 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, 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.”*

Considerando que tanto o Termo de Verificação Fiscal quanto os relatórios dos acórdãos da DRJ e da Turma “*a quo*” são muito longos, pois a fiscalização foi muito longa e detalhada e por isso citei o resumo constante do Voto Vencedor, passo, para uma análise mais detalhada deste processo a citar os trechos principais do relatório do acórdão recorrido..

*“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% com 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 estão 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.*

....

*O procedimento de diligência fiscal, iniciado em 28/03/2005, foi transformado em procedimento de fiscalização, através da expedição, em 18/08/2006, de Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810400-2006-00509-9.*

*Após intimação lavrada em 15/08/2006, na qual, valendo-se do critério da amostragem, foram selecionados alguns franqueados, esta fiscalização tomou conhecimento da existência do item 6 - ROYALTIES, nos contratos que foram efetivados com alguns franqueados. Foi, então, lavrado novo Termo de Intimação, em 18/09/2006, para que a fiscalizada prestasse os seguintes esclarecimentos:*

- Justificasse a não cobrança de royalties' nos contratos iniciais de franquia;*
- Informasse quais os franqueados que, nestes últimos cinco anos calendário, pagaram valores a título de royalties previstos contratualmente, desde o primeiro contrato celebrado, que não fossem aqueles royalties referente à aquisição da franquia (bandeira) e aqueles que pagaram apenas na renovação;*
- Em caso de não previsão de cobrança de royalties em contrato de renovação de franquia, explicasse a razão da diferença de tratamento para estes franqueados;*
- Justificasse a não apresentação de modelo de contrato de franquia contendo, também, a previsão de cobrança de royalties;*

*Em resposta ao Termo retro citado, o contribuinte, na data de 02/10/2006, formalizou resposta esclarecendo o que segue:*

- Em relação à não cobrança de royalties nos contratos iniciais de franquias, alegou que "no contrato de franquia, de acordo*

*com a Lei 8.955/94, a Franqueadora poderá cobrar uma taxa inicial de filiação ou de franquia e caução (art.3º, VII, "b'), taxa essa que não se caracteriza como royalties no sentido de se configurar como uma taxa de adesão ao sistema de franquia oferecida pela empresa franqueadora. Assim não cobra royalties no contrato inicial de franquia, por que cobra a taxa inicial de filiação (que como se verifica pela interpretação da citada lei não se confunde com royalties").*

- *Em relação ao segundo questionamento, informou "que, no período indicado, nenhum franqueado pagou royalties. O valor pago pelos franqueados é relativo à taxa inicial de franquia e à taxa de renovação de franquia, valores esses que conforme explicação anterior não se configuram como royalties"; (grifei).*
- *Em relação ao item 3 reafirmou que "nenhum franqueado pagou royalties*
- *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". .*

*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, (1/710/10 de 01/06/1988, registrado na JUCESP sob nº 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 nº 313.339103-0, ela 17/12/03, houve considerável extensão de seu objeto social, que passou a contemplar as seguintes atividades:*

*a 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 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 nº 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 03.643.28770001-66, 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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/10/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/

10/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/11/2013 por OTACILIO DANTAS CAR

TAXO

Impresso em 18/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

...

*Não é por menos que, ao dar início aos trabalhos, a primeira informação que chamou a atenção foi a classificação 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 tributada 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 permite 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, 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, Yázigi e da maior parte dos franqueadores com operações internacionais (Daniel A. Bernard, *oh 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 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 subitem 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 consecução dos fins de seu objeto social (qual seja: prestar serviço de ensino de idiomas).*

...

*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 com 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.*

(--)

*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 as atividades de intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza.*

....

*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 direito (detidos 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.*

*Verifica-se, pois, que a marca "WIZARD" é apenas a identificação de uma metodologia de ensino da qual a empresa detém as 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.*

....

*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:*

.....

*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 a fiscalizada 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.*

#### **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 nº3.071, de 1º. 01.1916: art. 102,I*

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

*Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1 0.01.1916: 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, II*

*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.*

...

*A presença da simulação é sentida quando se analisa o próprio conteúdo do contrato de franquia, 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.*

...

*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...*

....

*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. Dai a ausência de necessidade de menção aos royalties/cessão de direitos.*

...

*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.*

...

*Outro fato que chama a atenção é que o fiscalizado não se incomoda em assoalhar 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.*

...

*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 nº 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 6.374/89, art. 16, §S"), de tal modo que uma vez que a atividade predominante da empresa é o comércio varejista foi esse o respectivo código adotado".*

*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 franquía de ensino, mas busca ocultar este dado da Receita Federal, não há como se ver inocência nesta atitude.*

...

*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.*

....

*Com a criação do lucro presumido o legislador preferiu abrir mão, eventualmente, de uma parcela 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.*

...

*Em apertada síntese pode-se afirmar que não há dúvida que, à luz da doutrina, a franquía do fiscalizado é uma franquía 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 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 tributassem 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 nº 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 nº 4.502/64.).*

....

*Cientificada do lançamento em 13/12/2006, a contribuinte, por intermédio de seu procurador (Instrumento de Mandato de fls. 790/791), protocolizou a impugnação 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 9 - 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".*

*Denúncia 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 a 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 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 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 c/c livros";

(vi) esclarece a defesa que a Impugnante teria sofrido uma ação 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 muita 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) a 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.*

...

*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.*

*Analizando a natureza jurídica do contrato de franquia, faz remissão à doutrina e à Lei nº 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 ' 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 royalties e outras não, diz que somente a partir da Lei nº8.955, 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" 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.*

...

*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 cessão de uso de marca; 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...*

*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, I, 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 a 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".*

*Argúi 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 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 elas 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, de acordo com o princípio da autonomia da vontade, a Impugnante não estaria obrigada a receber uma remuneração periódica de seus franqueados (royalties), incidentes 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 esta 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, "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, moveis 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) 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 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"*

*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 .*

*Explica que a taxa de franquia cobrada no ato da assinatura do contrato, visa a remuneração: (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 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*

*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 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 autuada seria remunerada em valores inferiores á 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 com 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 e 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 nº 9.249/95, bem como, na regra geral estabelecida no art. 518 do Decreto nº 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.*

*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 4.502/64. ressaltando-se que tal diploma sequer está relacionado no 'Enquadramento Legal' utilizado pela Fiscalização;"*

*Nesse contexto, afirma ser necessário: (1) 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 n" 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 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, 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, 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 as 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 as 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 excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis as 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 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 confirmação 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.”*

Pois bem. Ao ser analisado o Recurso Voluntário, o relator restou parcialmente vencido. O relator entendeu que deveria ser afastada a qualificação da multa e ser reconhecida a decadência além da admitida pela DRJ para também afastar aos três primeiros trimestres do ano de 2001. Quanto ao mérito propriamente dito, em resumo o seu entendimento foi o de que a atividade do contribuinte era de prestação de serviços, nos seguintes termos:

*“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.*

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

*...”*

Por outro lado, o voto vencedor, deu total provimento ao recurso voluntário do contribuinte, e, resumidamente, entendeu que o contrato de franquia abarca tanto a atividade de prestação de serviços como o comércio de livros. Entendeu que o contribuinte agiu corretamente ao oferecer cada uma destas receitas ao fisco de acordo com coeficientes distintos previstos pela legislação do Imposto sobre a Renda nos casos de apuração do referido imposto com base nos percentuais previstos na legislação. Cito apenas poucos trechos finais de seu acórdão:

*“...*

*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*

8.599/1994, inclusive no tocante à forma de documentação, eis que há 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 por 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 do 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.

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 específicos para cada uma delas.

...

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 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 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 direito 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.*

...

*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 autuação 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 estatuídos 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 direito 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 receitas sejam consideradas oriundas da cessão de direitos, em especial porque, seja com 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 aquela correspondente à remuneração pela prestação de serviços e/ou cessão de direitos de uso de marca e método de ensino a que se refere o lançamento.*

*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 a operação mercantil.”*

A Doutra Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial da Fazenda Nacional, calcado tanto na divergência jurisprudencial como no fato de parte do recurso ter sido provido por maioria (por unanimidade foi afastada a multa e a decadência).

Em síntese a Recorrente alega que o acórdão recorrido deve ser reformado e devem os autos retornar à turma a quo para decisão da aplicação da multa qualificada e da decadência.

Alega a Recorrente que deve prevalecer o entendimento esposado no acórdão paradigma que ocorreu em processo administrativo oriundo de lançamento tributário efetuado em face de empresa do mesmo Grupo Econômico da ora Recorrida.

Cito o principal trecho das Razões do Recurso:

*“Desta feita, não obstante o fato de analisar um caso em tudo igual ao do presente processo, o acórdão paradigma adotou posicionamento diametralmente oposto aquele defendido pelo voto vencedor do acórdão ora combatido. Segundo o acórdão nº*

*1302-00.216, sendo a atividade de franquia uma espécie de contrato de natureza complexa, é impossível a dissociação das atividades que o compõe sem que haja a sua descaracterização. Assim, o comércio de materiais didáticos, promocionais, publicitários e administrativos, previsto nos contratos de franquia, por representar uma atividade-meio que viabiliza a cessão do direito de uso, deve ser tributado como tal, não como uma simples operação mercantil independente. Nesse sentido, registra-se a seguinte parte da ementa do referido acórdão:*

*CONTRATOS DE FRANQUIA. NATUREZA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. O contrato de franquia, sendo de natureza complexa, encampa um conjunto de deveres indissociáveis, sendo certo que a eventual divisão desse conjunto em contratos autônomos acarretará a sua própria descaracterização. Nessa linha, a disponibilização de materiais didáticos, promocionais, publicitários e administrativos, prevista nos contratos de franquia, por representar atividade-meio que concorre para a viabilização da cessão do direito de uso, não pode, no caso dos autos, se submeter a tratamento tributário diverso do previsto no art. 518 , inciso III, alínea “c” do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).”*

A Recorrida apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, requerendo preliminarmente que não seja realizado o novo exame de provas e que sejam entendidas como preclusas as questões atinentes à decadência e à qualificação da multa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator

Quanto ao conhecimento

Conheço do Recurso da Fazenda Nacional seja quanto ao recurso de divergência seja quanto ao recurso por maioria.

Quanto ao alegado pela Recorrida no que tange à qualificação da multa e da decadência deixarei para analisar após o julgamento do mérito deste Recurso.

Quanto ao mérito

A questão colocada para decisão e que foi de forma diversa tratada pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma é saber se a atividade da Recorrida, quando fizer a venda de materiais deve se englobada como atividade de franquia ou se deve ser tratada como atividade de operação mercantil, em especial porque desta definição depende o enquadramento para a determinação do percentual da base presumida para fins de apuração do Imposto sobre a Renda.

Não tenho dúvidas de que o caso é singular. A Fiscalização fez um robusto trabalho no grupo de empresas a que pertence a Recorrida, até em razão da ordem judicial, que, também não deixa de ser peculiar, sequer lhe era dirigida.

O trabalho fiscal buscou caracterizar a venda do material didático, leia-se os livros, como integrante da atividade de franquia e daí, por consequência, caracterizou toda a atividade do contribuinte como atividade de franquia e, portanto, atividade sujeita ao enquadramento pela base presumida de 32%.

Nesse trabalho indicou que o contribuinte teria se “escondido” para o fisco como uma franqueadora de idiomas, ao se declarar no CNAE, como comércio varejista de livros. Fez um grande arrazoado baseado em doutrina sobre a franquia, para caracterizar a franquia do contribuinte como se fosse um “*business format franchising*”, ou seja, uma modalidade de franquia múltipla e daí entende que toda a sua receita tem que ser enquadrado como prestação de serviços.

E, traz cópias de contrato de franquia, depoimentos, doutrina para demonstrar que as operações de venda de livros devem estar caracterizadas como cessão de direitos, transferência de know-how e não poderiam ser caracterizados como compra e venda e a receita daí advinda deveria ser enquadrada na base presumida de 32%.

A Fiscalização explora o fato de que a Recorrida pouco cobra a título de royalties dos seus franqueados e daí depreende que o valor dos royalties está embutido na venda dos produtos.

E, quanto a Acórdão paradigma, a meu ver, entendo que apenas analisou o trabalho da fiscalização, sem ter enfrentado o fato de que as operações mercantis efetivamente existiram, que as mercadorias existem, o que, pelos próprios fatos, é óbice intransponível para se entender que toda a receita da Recorrida poderia ser entendida como prestação de serviços ou oriundas de atividade de franquia ou ainda fruto de cessão de direitos.

O acórdão paradigma se apega ao argumento de que numa franquia, todas as operações são indissociáveis e todas as receitas devem ser tributadas como prestação de serviços/cessão de direitos.

O cerne do acórdão paradigma está nas seguintes transcrições:

*“O que efetivamente tem relevância é a conclusão no sentido de que o contrato de franquia, sendo de natureza complexa, encampa um conjunto de deveres indissociáveis, sendo certo que a eventual divisão desse conjunto em contratos autônomos acarretará a própria descaracterização do contrato.*

...

*Nesse contexto, pretender que, a partir de uma suposição de que os livros (material didático) efetivamente serviram de suporte para a transmissão da metodologia, a "venda" de materiais promocionais, publicitários e administrativos, prevista nos contratos de franquia, possa ter tratamento tributário diferenciado, revela-se absolutamente impertinente, seja em virtude do que antes se afirmou (impossibilidade de fragmentação dos pactos estabelecidos em um contrato de franquia), seja em razão do fato de que são esses materiais que dão visibilidade à marca que se pretendeu conceder o direito de uso. Servindo-me dos textos acima reproduzidos, indago: que valor teria para o franqueado receber, isoladamente, materiais promocionais, publicitários e administrativos ou mesmo os conjuntos de material didático?”*

Após analisar os autos, as provas, o acórdão paradigma que chancela todo o trabalho fiscal, entendo como irreparável o acórdão recorrido, por três motivos principais:

- a) a Recorrida, durante o período fiscalizado e desde antes dele, já possuía entre os seus objetivos sociais a atividade de comércio varejista de livros, dentre muitos outros.
- b) não há como descaracterizar a ocorrência das operações mercantis de venda tanto dos materiais didáticos, como dos materiais administrativos e publicitários realizados pela Recorrida aos seus franqueados. Importa assinalar que a fiscalização não descaracterizou tais operações, até porque restou inquestionável a substância, pois os materiais didáticos, administrativos e publicitários efetivamente existem e foram vendidos para a rede franqueada.

c) Ainda que se entenda que haveria royalties embutidos no preço das mercadorias, este seria um percentual e jamais todo o valor das operações mercantis.

O Acórdão recorrido também se fundamenta na discussão sobre a natureza da atividade de franquia, o que para mim, é uma tese subsidiária.

Desta forma, citarei os principais trechos do acórdão recorrido, no que se refere aos três itens citados.

Quanto aos objetivos sociais da empresa fiscalizada:

*“Da verificação dos objetos do contrato social da Recorrente (documento 02 anexo à Impugnação), infere-se que a mesma é uma 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.*

*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.*

...

*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 uma Circular de Franquia padrão, 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.*

*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 que tange à falta de descaracterização das operações mercantis, assim se manifestou o acórdão recorrido:

*“No tocante especificamente 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 de que, no caso sob análise, o comércio de mercadorias efetivamente ocorre e é feito segundo as regras jurídicas aplicáveis. 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 Recorrente.*

...

*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 surtir. 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 qualquer espécie 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.*

*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), para que todas as receitas dela decorrentes deveriam ser tributadas pelo percentual de 32% para aferição do lucro presumido.*

*Como busquei demonstrar, o franchising se compõe por diversas 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:*

*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)”*

Quanto ao fundamento de que, ao se admitir que existem royalties embutidos no preço das mercadorias, porque a fiscalizada demonstrou que o mercado de franquia de idiomas não faz a cobrança dos royalties, a Fiscalização deveria ter definido um critério para definir o percentual dos royalties, porque, evidentemente, não poderia entender que todo o valor da mercadoria seria equivalente aos citados royalties, cito os seguintes trechos do acórdão recorrido:

*“Há que se concluir, por tudo o que se expôs, que a Recorrente sempre agiu dentro das permissões e limitações impostas pela legislação, sendo certo que seus negócios jurídicos sempre foram engendrados no âmbito da autonomia privada, razão pela qual não podem ser desconsiderados.*

*Especificamente no tocante às regras legais aplicáveis, 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 obrigatória observância.*

*Essa disposição corrobora a presente situação, em que se vislumbra uma mesma 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 estatuídos 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 de 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.*

*O que se espera, 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 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.”*

E, por fim, quanto ao argumento de que a franquia sequer pode ser considerada uma prestação de serviços e levantada a questão na inconstitucionalidade da inserção desta atividade como sujeita ao ISS pela Lei Complementar 116/03, vejo que aqui só se aplica em caráter subsidiário, porque, o que se discute, atualmente em sede de SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, é a questão da atividade de franquia pode ser considerada prestação de serviços, enquanto que o que aqui se discute é a diversidade de objetivos sociais de uma mesma pessoa jurídica e que cada uma destas atividades deve ser tributada na forma prevista em lei.

E, assim, também restam prejudicados as análises quanto à decadência e à multa qualificada.

Processo nº 10830.006552/2006-14  
Acórdão n.º **9101-001.660**

**CSRF-T1**  
Fl. 178

---

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

*(assinado digitalmente)*  
Jorge Celso Freire da Silva

CÓPIA