



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.008568/2008-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.217 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria CSLL - Lucro presumido - Percentual de Presunção
Recorrente WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CSLL. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. CONTRATO DE FRANQUIA.

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

O art. 15, §2º, da Lei nº 9.249, de 1995, contempla a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo presumida da contribuição social.

No caso, os elementos dos autos evidenciam ser insustentável a pretensão fiscal de tributar a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente pelo percentual de 32% da CSLL no lucro presumido, a fundamento de serem (todas elas) decorrentes da cessão de direitos e/ou prestação de serviços, já que é fato incontroverso o de que a contribuinte também tem por objeto social a comercialização de mercadorias e auferir maior parte de suas receitas com esta atividade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que dava parcial provimento para desqualificar a multa de ofício. Declarou-se impedido o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho. Participou do julgamento em seu lugar o conselheiro Marcelo de Assis Guerra.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Marcelo de Assis Guerra.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que lançou contribuição no valor de R\$ 880.460,00, do 3º trimestre de 2003 ao 4º trimestre de 2005, acrescida de juros de mora e multa de ofício de 150% (fls. 5 a 54).

Em suma, a Fiscalização considerou que a empresa aplicou o percentual incorreto para presunção do lucro e da contribuição social, enquadrando-se como vendedora de livros, quando na verdade seria remunerada pela prestação de serviços de franquia de método de ensino, entendendo tratar-se de planejamento fiscal fraudulento, sujeito à penalidade qualificada.

Para melhor compreensão da acusação, transcrevo trechos do Termo de Verificação fiscal (fls. 16 a 54):

INTRODUÇÃO

A presente ação fiscal, iniciada em 01/11/2007, teve o objetivo de verificar a regularidade da situação fiscal do contribuinte, mais especificamente em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, referente ao período compreendido entre setembro de 2003 e dezembro de 2005

É de bom alvitre ressaltar que esta fiscalização, por solicitação do Ministério Público Federal, já havia efetuado levantamento da situação fiscal do contribuinte em relação aos anos-calendário de 2000 a 2005, ação esta que resultou na lavratura de auto de infração referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, cujo processo tomou o número 10830.006552/2006-14.

Portanto, muito embora esta ação fiscal tenha como período de apuração inicial o mês de setembro de 2003 é necessário que seja trazido o histórico dos fatos uma vez que da sua seqüência é que podem ser corretamente extraídas as conclusões que acabaram por redundar na presente autuação.

Verificou-se que o contribuinte em epígrafe apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, para os anos-calendário

de 2003 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 observa-se em suas Declarações que sobre a quase totalidade das receitas está incidindo um coeficiente de 8% (oito por cento).

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

(...)

No entanto, como adiante será demonstrado, o contribuinte prestou falsa declaração ao informar que se tratava de um “comerciante de livros”, sendo que o coeficiente do Lucro Presumido adotado estava em dissonância com a atividade efetivamente exercida: o fiscalizado, que na verdade é um franqueador de método de ensino, esconde-se atrás da venda de material didático para furtar-se a uma tributação mais onerosa.

(...)

DAS CONSIDERAÇÕES

Conforme se verifica no Contrato Social, datado 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 313.339/03-0, em 17/12/03, houve considerável extensão de seu objeto social, que passou a contemplar as seguintes atividades:

- Prestação de serviços de ensino livre, consultoria lingüística em geral, treinamento de pessoal, promoção de congressos e eventos lingüísticos;
- Desenvolvimento e criação de obras originais tais como: livros, materiais didáticos e correlatos;
- Intermediação, exploração e licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios ou de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino, inclusive editoração e composição gráfica e eletrônica;
- Comércio, importação e exportação de métodos, livros, materiais didáticos, jornais, revistas, discos, fitas, CD ROM, DVD, equipamentos eletrônicos, digitais, e de multimídia de comunicação para o ensino em geral, inclusive móveis e acessórios escolares;
- Acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como: bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presentes;

- Administração, incorporação e locação de imóveis próprios.

Mas não é só pela abrangência de seu objeto social que esta fiscalização concluiu que a empresa WIZARD está longe de poder ser resumida em uma empresa que deve ser enquadrada como simples praticante do COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES.

Após mais de um ano e meio de investigação, que envolveu consultas às declarações e relatórios apresentados pela fiscalizada, pesquisas e auditoria do banco de dados e inúmeros documentos, livros fiscais/contábeis, e oitiva de franqueados e ex-franqueados, bem como de ex-funcionários, esta fiscalização pode concluir e firmar convicção de que o contribuinte, no período de **set/2003 a dez/2005**, recolheu montantes equivalentes a apenas **1/4 do crédito tributário** realmente devido em relação ao **Imposto de Renda Pessoa Jurídica** quando, de forma simulada, camuflou seus contratos de franquia e indicou no cadastro do CNPJ o CNAE n.º 5246-9/01 (COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS), visando adotar o coeficiente indevido de 8% para o cálculo do Lucro Presumido, coeficiente este que, conforme adiante será demonstrado, é incompatível com a atividade econômica praticada de fato pela empresa, qual seja: **Franqueadora de Método de Ensino de Idiomas.**

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

Estas empresas são, além da fiscalizada, a:

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

DA ANÁLISE FISCAL

Cabe ressaltar, desde logo, que a análise fiscal a seguir discorrida repete o texto que foi consignado no Termo de Verificação relativo ao auto de infração lavrado e amparado no MPF n.º 0810400/00509/06 – processo administrativo n.º 10830.006552/2006-14. Isto porque, a lavratura do presente Auto de Infração é também consequência dos fatos apurados em ação fiscal anterior.

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

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

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

Não é outra conclusão a que se chega, ao analisarmos a cópia da peça inicial, encaminhada a esta DRF-Campinas, mediante ofício nº 867/05, expedido, em 22/03/05, pelo Excelentíssimo Senhor Juiz de Direito da 10ª Vara Cível de Campinas-SP, relativo ao processo judicial de nº 114.01.2005.017421-7, movido pela fiscalizada contra LUIZ AUGUSTO FIGUEIREDO, ex-aluno, ex-diretor operacional, ex-superintendente e ex-franqueado WIZARD e outras pessoas jurídicas. Senão Vejamos.

Consta da retro mencionada peça inicial, em seu item “II – Apresentação”:

“II - APRESENTAÇÃO

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

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

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

Logo a seguir, verificou-se que a quase totalidade das receitas era 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 perante o Fisco Federal como simples “comércio varejista de livros”?

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

(...)

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

franquia de **serviços**, pois a qualidade na prestação de serviços é a principal fonte de atração para o consumidor final.

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

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

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

Cite-se, ainda, por exemplo, o que consta do Contrato de Franquia Wizard Itajobi/SP, celebrado em 08.10.2001, em seu sub item 1.1 (Objeto do Contrato e Preço):

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

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

Por outro lado, o franqueado não compra o material didático somente por força de uma imposição contratual, mas porque está nos livros e demais materiais de ensino o suporte didático para consecução dos fins de seu objeto social (qual seja, prestar serviço de ensino de idiomas).

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

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

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

O preço é um dos elementos essenciais do contrato de franquia e “normalmente o franqueado paga ao franqueador uma taxa de

franquia, royalties e taxas periódicas” (Ana Cláudia Redecker, ob. cit, p. 49)

(...)

Estranhamente, em momento algum se constata na circular de oferta de franquia (muito embora a Lei nº 8.955/94 estatua que os royalties devem obrigatoriamente figurar na circular de oferta de franquia) o termo “royalties”. Este termo só vem a surgir em alguns contratos de renovação.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

Portanto, se o fiscalizado vende seu material didático, a receita obtida deve ser oferecida à tributação como cessão de direitos (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 os direitos. E que o material didático é o suporte físico desta metodologia.

Pergunta-se: que atividade poderia o franqueado desenvolver se lhe fosse cedida apenas a permissão de uso da marca? Instalaria o logotipo “WIZARD” no

alto de um prédio comercial, sem nenhum serviço a oferecer a terceiros? Não. Não só pela ausência de lógica, no caso em apreço, mas até mesmo porque o próprio contrato de franquia vincula o uso da marca ao ensino de idiomas (Cláusula 3.1).

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

(...)

A declaração da atividade da empresa como sendo venda de material didático acaba por encobrir 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:

(...)

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

- a) Contrato em que o FRANQUEADO dispõe de um imóvel próprio ou de terceiros e arca com todos os gastos para moldá-lo ao padrão da rede WIZARD;
- b) Contrato conhecido como “Chave na Mão”, no qual o FRANQUEADO, ao adquirir a FRANQUIA, recebe da WIZARD, em locação, um imóvel totalmente pronto para iniciar suas atividades, já padronizado, o que inclui decoração, móveis, etc;

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

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

(...)

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.

DA SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Ora, a cobrança de um número mínimo estipulado de conjuntos didáticos dissociada da existência de alunos matriculados na rede franqueada acaba por se configurar numa maneira de se manter estável o “rendimento” por franqueado, o que possibilita ao fiscalizado “dispensar” a cobrança de royalties sobre estes materiais, já que os royalties estão “embutidos” no material didático.

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

A Lei nº 8.955/94 estatui que os royalties devem obrigatoriamente figurar na circular de oferta de franquia.

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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”

(...)

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.

(...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

Ao simplificar a tributação, com adoção de percentuais sobre a receita bruta, o legislador se baseou na experiência vivenciada ao longo de décadas, e estipulou, por exemplo, o coeficiente de 8% para o comércio, pois verificou que este é, normalmente, o lucro efetivo do setor comercial. Mas o contribuinte está auferindo um lucro superior a 90% (noventa por cento), lucro este que está sendo, sistematicamente, distribuído a seus sócios com isenção de rendimentos. Só entre os anos-calendário de 2000 a 2005 foram distribuídos lucros isentos em montante superior a R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais).

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas esta alegação não procede por três razões.

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

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

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

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

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

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

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

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

O procedimento do contribuinte se amolda perfeitamente ao evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei 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).

(...)

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 747 a 824, acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância assim resumiu os argumentos do recurso (fls. 954 a 963):

Questiona a duração do procedimento fiscal (três anos e 5 meses), a juntada de um termo de verificação de trinta e nove folhas, e de um grande volume de documentos (três volumes).

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 condicionamento de materiais didáticos, tais como: bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presentes.

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

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

Contesta a tributação do total da receita da venda dos produtos pela diferença entre os coeficientes de 12% e 32%, na medida em que se reconhece a existência dos produtos, sua comercialização e que o universo dos produtos vendidos não se restringiria ao material didático.

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

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

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

- (i) a ação fiscal contra a empresa teria se iniciado por solicitação do Ministério Público Federal – MPF e da 10ª Vara Cível da Comarca de Campinas/SP, em função de ação judicial de indenização, proposta pela Wizard contra Luiz Augusto Figueiredo e empresas das quais participa, por terem criado obras e produtos semelhantes ao da Impugnante;
- (ii) o procedimento de fiscalização teria tido a duração de três anos e cinco 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 à venda de seu material didático;
- (v) transcreve ou faz referência aos considerados frágeis fundamentos adotados pela fiscalização para repudiar a classificação da atividade econômica da Impugnante como “*comércio varejista de livros*”;

- (vi) esclarece a defesa que a Impugnante teria sofrido uma ação judicial por parte da “Associação dos Franqueados”, em função da qual, não poderia cobrar royalties dos franqueados (acordo?);
- (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 a nulidade da autuação, tendo em conta a consideração de toda a receita das operações comerciais como receitas de cessão de direito de uso de metodologia. No mérito, a improcedência do lançamento, dada a licitude das operações mercantis, atividade distinta da cessão de direito de uso, a descaracterização da simulação e a inaplicabilidade da multa qualificada.

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

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

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

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

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

Analisando a natureza jurídica do contrato de franquia, faz remissão à doutrina e à Lei 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 de royalties e outros não, diz que somente a partir da Lei nº 8.955, de 1994, haveria amparo legal para a cobrança, e que os franqueados teriam intentado ação judicial contra a cobrança, na qual teria sido formalizado o seguinte acordo:

“Os termos do acordo são os seguintes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 de desqualificar uma cooperativa porque ela pratica atos não cooperativos”.

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

Em seu entender o lançamento somente poderia subsistir se houvesse um critério para a determinação das receitas de royalties e das outras receitas da atividade (comércio de material didático, administrativo e de propaganda), regularmente comprovadas pelas notas fiscais de compra e venda.

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

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

jamais poderiam refletir todo o valor da operação, mas apenas um percentual sobre a atividade do franqueado, convencionado doutrinariamente em torno de 2% e 5%.

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

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

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

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

Contesta também a classificação da atividade de franquia exclusivamente como prestação de serviços, enquadrada no art. 519, III, “a” do mesmo regulamento, advogando ser a franquia um contrato híbrido, que “*paralelamente à prestação de serviços, contempla outras atividades (transferência de tecnologia, imposição de condutas, fornecimento de materiais, etc.), todos com natureza completamente diversa da prestação de serviços propriamente dita*”.

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

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

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

Nesse contexto, ressalta, ainda, que, contrariamente aos pressupostos adotados pela fiscalização, o material didático fornecido pela Wizard é uma

condição necessária, mas não suficiente para o ensino do idioma [destaques do original].

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

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

“(...) NÃO EXISTE ILICITUDE ALGUMA NA CONDUTA DA IMPUGNANTE, uma vez que ela pratica realmente operações típicas de compra e venda, cujas receitas – afora quaisquer discussões paralelas – incluem-se no coeficiente de 8% do lucro presumido, o que, no entanto, não foi considerado pela fiscalização” [grifos e destaques do original].

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

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

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

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

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

“Assim, caracterizado o conjunto didático como mercadoria identificada pelo livro, como elemento essencial, o tratamento fiscal adequado é o do próprio livro. Desta forma, considerando que atividade preponderante da Impugnante de venda desse material didático (kit) aos franqueados é uma atividade comercial – comércio de livros – o critério utilizado para a

definição do coeficiente de determinação do lucro é o previsto no art. 15 da Lei 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 nº 4.502/64, ressaltando-se que tal diploma sequer está relacionado no ‘Enquadramento Legal’ utilizado pela Fiscalização;

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

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

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

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

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

Procede à juntada de conjunto (kit) de material didático e composição dos kits de material didático.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) julgou o lançamento procedente, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 920 a 982):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 30/09/2003, 31/12/2003, 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004, 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005

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

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

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

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

Fraude. Caracterização.

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

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

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

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas em condutas qualificadas pelo dolo.

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) não há como se separar, como atividades distintas da empresa, o fornecimento de materiais didáticos, administrativos e publicitários e a atividade de franquia de escolas de idiomas. Na verdade, o fornecimento de materiais não é uma atividade independente do contrato de franquia, tendo em conta que somente os franqueados recebem os materiais didáticos, administrativos e promocionais/publicitários fornecidos pela franqueadora, configurando-se, portanto como uma atividade acessória e completamente dependente do contrato de franquia;

b) os franqueados não adquirem do franqueador tais materiais didáticos, administrativos e promocionais, pelas regras da oferta e da procura, mas em razão das cláusulas vinculantes do contrato de franquia que estipulam a obrigatoriedade de aquisição de tais materiais pelos franqueados;

c) além de não poderem os franqueados utilizar quaisquer outros materiais didáticos, administrativos ou publicitários que não fossem aqueles fornecidos pela franqueadora, ficavam ainda proibidos de exercer qualquer outra atividade conflitante ou concorrencial à atividade dos outros franqueados, proibição esta estendida a seus cônjuges, dependentes e seus funcionários e prepostos, no período do contrato e nos 12 (doze) meses subsequentes ao seu término;

d) no âmbito dos contratos apresentados, a remuneração relevante não é a taxa de franquia ou os royalties, mas a remuneração devida em função dos contratos de fornecimento previstos no âmbito e sob as regras do contrato de franquia. Na verdade, infere-se de tais cláusulas contratuais que, de fato, a cobrança de royalties, com base nas compras, deveria ser equivalente à cobrança efetivada com base no faturamento, tanto que a partir do momento em que abolida esta última, a cobrança teria passado a ser indireta totalmente a partir das cláusulas sobre obrigatoriedade de aquisição e fornecimento de materiais;

e) a alta lucratividade do empreendimento não é fruto, como pretende fazer crer a defesa, de uma performance destacada da empresa no mercado de venda de livros, mas decorrente dos contratos de franquias, nos quais os franqueados têm a obrigação de adquirir todos os materiais didáticos, administrativos e promocionais/publicitários fornecidos pela franqueadora, nas condições expressamente pré-estabelecidas. Não há como desvincular da cessão dos direitos de uso da marca, logotipo, nome fantasia e da metodologia Wizard, do fornecimento dos materiais que é efetuado apenas no âmbito de tais contratos;

f) equivoca-se a defesa ao argumentar que, dada a complexidade das relações jurídicas envolvidas em um contrato de franquia, seria possível a sua fragmentação: de um lado, o contrato de franquia; e de outro, o fornecimento de materiais. Ressalte-se: não existe um contrato de fornecimento de materiais dentro de um contrato de franquia, sob pena de descaracterização deste último;

g) não seria possível realmente dar à Impugnante o mesmo tratamento tributário de uma livraria, dedicada ao comércio varejista de livros, porque a Wizard é uma empresa de franquia de escola de idiomas, e que, no âmbito de tais contratos, fornece os materiais imprescindíveis aos franqueados, para o desempenho de sua atividade-fim, qual seja, a prestação de serviço de ensino de idiomas;

h) a partir dos pressupostos fáticos e jurídicos acima expostos, a remuneração de todo o fornecimento de materiais efetuado pela franqueadora às franqueadas, regido pelas normas de um contrato de franquia, é remuneração indireta do contrato de franquia, devendo receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, conforme previsto no art. 518, §1º, III, “a”, “b” e “c” do RIR/99;

i) não subsiste a imputação de simulação nos contratos de franquia, porque todos os preceitos previstos nos contratos apresentados convergem para a confirmação de sua natureza jurídica, como sendo, definitivamente, uma franquia, contrato em que são juridicamente possíveis: (i) a previsão de fornecimento pelo franqueador aos franqueados de materiais necessários ao desempenho da atividade-fim do franqueado (*in casu*, a prestação de serviços de ensino de idiomas); e (ii) a estipulação de remuneração direta (taxa de filiação e royalties) e/ou indireta (como, por exemplo, a remuneração dos fornecimentos de materiais, efetuados no âmbito do contrato). Conforme bem assinalado pela defesa, tais disposições contratuais, além de lícitas, estariam no âmbito da autonomia das partes contratantes;

j) diverge-se do entendimento da fiscalização de que consubstanciaria simulação a ausência de cobrança de royalties e a remuneração do contrato, mediante o fornecimento exclusivo de materiais pela franqueadora. Na verdade, o problema não se localiza no contrato de franquia, mas na indevida qualificação da atividade da Wizard, franqueadora de escolas de ensino de idiomas, como comerciante varejista de livros;

k) em assim sendo, cumpre reconhecer a fraude, na tentativa da contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento pelo Fisco Federal de sua atividade econômica, mediante a apresentação dolosa de falsa declaração do CNAE, fato este que, conseqüentemente, também teria impedido ou retardado o conhecimento pela autoridade fiscal das reais dimensões do fato gerador, por ter modificado suas características essenciais (base de cálculo);

l) adotados tais fundamentos, e também aquele de que a autuada se defende dos fatos imputados e não do enquadramento legal da exigência, a imputação da multa qualificada subsiste, na medida em que a contribuinte, apesar de se reconhecer como uma empresa franqueadora de escolas de idioma, que aufera todas as receitas de sua atividade dos contratos de franquia com suas franqueadas, informou, indevida e dolosamente, o comércio varejista de livros como sua principal atividade operacional;

m) é inegável a sonegação (art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964): ao informar, no CNAE, a atividade de comércio varejista de livros, materiais estes que foram fornecidos no âmbito e sob as regras e condições restritivas de um contrato de franquia, a contribuinte adotou uma ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária de suas condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. Igualmente, pode-se inferir de todas as circunstâncias apresentadas que em assim agindo, também configurada está a fraude *stricto sensu* (art. 72), na medida em que foram modificadas, na escrituração e nas declarações apresentadas, as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento.

RECURSO AO CARF

Cientificado da decisão de primeira instância em 12/3/2009 (fl. 987), o contribuinte apresentou, em 27/3/2009, o recurso voluntário de fls. 988 a 1.065, acompanhado dos documentos de fls. 1.066 a 1.179, onde repete a argumentação trazida na manifestação de inconformidade, bem como contesta os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Inicia informando que a autuação do processo administrativo nº 10830.006552/2006-14, relativa ao IRPJ incidente sobre os mesmos fatos nos anos de 2000 a 2005, foi julgada improcedente pela 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que reconheceu a licitude das operações mercantis praticadas.

A seguir, afirma que a decisão da DRJ altera a fundamentação do lançamento, e assim decreta sua insubsistência.

Isso porque a Fiscalização considerou que, em cada operação de venda de material didático, o contribuinte estaria transferindo o seu know-how, e que a cessão de direito de uso da metodologia deveria ser tributada com a alíquota de 32% da CSLL.

Já a decisão recorrida alterou tal fundamento, ao mudar a motivação fática do auto de infração, para admitir que não se trata de realizar a cessão de direito de uso de metodologia a cada operação de compra e venda de material didático, mas sim que a operação mercantil de compra e venda de material didático, administrativo e promocional/publicitário ocorre num contrato de franquia e, daí, entendeu que tal operação se descaracteriza da atividade mercantil para se enquadrar na atividade de franquia.

Em seguida, expõe dois grandes equívocos da decisão recorrida, reconhecidos pela decisão do CARF que anulou o lançamento de IRPJ: (a) pressupor que há uma típica “atividade de franquia” que engloba todas as atividades previstas no contrato de franquia, bem como as relações daí decorrentes e impossibilita que tais atividades sejam fragmentadas, inclusive para fins fiscais; (b) pressupor que tal atividade de franquia se resume à cessão de direito de uso de qualquer natureza.

Para o primeiro item, afirma que a franquia é contrato complexo, formado por múltiplas atividades, que devem ser vistas como um todo para que se possa entender a atividade da franquia, mas essas atividades não perdem a sua característica essencial e primeira (o que for licença de uso continua como licença de uso e assim deve ser oferecido à tributação, o que for compra e venda continua como compra e venda e assim deve ser oferecido à tributação).

Para o segundo, defende que, apesar de na franquia existir a cessão da marca, do método, ou do know-how, ela não se resume a essa atividade, e assim oferece à tributação cada operação de forma diversa, como lhe possibilita a legislação.

Esclarece ainda que não desempenha a prestação de serviços na área de ensino de idiomas, mas atua, exclusivamente, como franqueadora, fornecendo todo o know-how (estrutura pedagógica, didática e administrativa) necessário para a consecução da atividade de ensino de idiomas pelas suas franqueadas. Por conta disso é que suas franqueadas - e somente elas - é que poderiam ser qualificadas como “prestadores de serviços de ensino de idiomas”, jamais a franqueadora.

Defende, também, que o lançamento é nulo porque houve equívoco na tomada da base de cálculo pela Fiscalização, pois se considerou que toda a receita auferida derivava da cessão de direito de uso, sem qualquer distinção entre material didático, material administrativo e material promocional, o que seria perfeitamente possível frente a todos os dados e informações constantes dos documentos fiscais analisados e das declarações, informações e documentos particulares apresentados.

Acrescenta que tomar toda a receita auferida pela Recorrente como decorrente de cessão de direito de uso, exclusivamente, implica, a *contrario sensu*, em reconhecer que ela simplesmente não participa de operações de compra e venda de materiais o que, entretanto, não converge à realidade! E isso porque a realidade de seu negócio atesta, com inabalável clareza, que são constantemente efetivadas vendas de materiais didáticos, promocionais e administrativos, inclusive porque há autorização em seus documentos societários para tanto, fato este que não pode ser simplesmente desconsiderado pela fiscalização.

Pugna, ainda, que se decrete a improcedência do auto de infração, vez que as operações mercantis estão perfeitamente caracterizadas e a receita delas advinda deve ser tributada com base no percentual de 12% para apuração da CSLL.

Quanto à multa qualificada, afirma que a autoridade fiscal a aplicou sob o fundamento de simulação, o que foi afastado pela decisão recorrida, que manteve a penalidade com base em fraude, caracterizada pela falsa declaração dolosa do CNAE pelo contribuinte.

Contudo, defende que não é possível se admitir a alteração do lançamento pela autoridade julgadora que, ao não admitir o motivo alegado pela fiscalização para o lançamento da multa qualificada, torna o lançamento da penalidade como inválido por falta de causa.

Além disso, para a aplicação da multa qualificada, seria necessária a precisa tipificação da conduta do contribuinte, em uma das hipóteses da Lei nº 4.502, de 1964, o que não ocorreu.

Já quanto ao argumento da DRJ de que houve sonegação pela indicação dolosa da atividade de comércio varejista de livros no CNAE, argumenta que pratica operações de compra e venda de livros, atividade esta que consta de seus documentos societários e que é relevante para a consecução de seus fins. Ademais, a indicação da atividade no CNAE, ainda que incorreta (o que não é o caso, mas é aventado para fins de argumentação), não seria suficiente a embasar a imposição da penalidade qualificada, dado que a legislação não contempla tal hipótese, não há tipificação legal para tanto. E ainda, esclarece que sempre declarou a atividade de venda de livros ao Fisco, de sorte que não há como se alegar que a autoridade fazendária desconhecia suas condições pessoais de contribuinte, ou que buscou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso voluntário.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em fevereiro de 2014, numerado digitalmente até a fl. 1.181.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

O processo foi incluído em pauta pela primeira vez na sessão de 27 de agosto de 2014, mas não foi apreciado em função de pedido de vista.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

O presente lançamento decorre da alteração do percentual de presunção das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL do 3º trimestre de 2003 ao 4º trimestre de 2005, no regime do Lucro Presumido, de 12% para 32% da receita bruta auferida, por se considerar que os rendimentos originalmente declarados como decorrentes de vendas de livros, na verdade se referiam à cessão de direitos de uso de marca, com a aplicação de multa agravada por se entender comprovado o intuito simulatório.

Observe-se que os mesmos fatos já foram apreciados no processo nº 10830.006552/2006-14, relativo ao IRPJ dos anos de 2000 a 2005, onde se alterou o percentual de presunção do lucro de 8% para 32%, sendo que o lançamento foi cancelado pelo CARF, com a decisão confirmada pela CSRF, estando pendente a análise de embargos de declaração.

Primeiro, o Acórdão nº 1201-00.011, da 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, julgado na sessão de 11 de março de 2009, sendo redator do voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, deu provimento ao recurso voluntário em decisão assim ementada:

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

Exercício: 2001 a 2006

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

Essa decisão foi confirmada pela 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-001.660, prolatado na sessão de 15 de maio de 2013, tendo por relator o Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, que negou provimento ao recurso especial do Procurador. Transcrevo a ementa da decisão:

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 know-how, distribuição, prestação de serviços, venda de mercadorias, etc.

O art. 519 do RIR/99 contempla a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Dessa forma, a situação em análise possui a seguinte peculiaridade: o contribuinte já obteve solução favorável em duas instâncias deste mesmo Órgão Julgador, na análise de fatos idênticos. Apesar de ainda não ter ocorrido o trânsito em julgado, pela pendência de análise de embargos de declaração, penso que a Casa já fixou seu entendimento sobre a matéria.

Acrescento que essa interpretação jurídica já foi confirmada mais uma vez pela CSRF, para empresa do mesmo grupo econômico. Enquanto o Acórdão nº 1302-00.216, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento havia mantido o lançamento que alterara o percentual de presunção do lucro da empresa Multi Treinamento e Editora Ltda, o Acórdão nº 9101-001.661 cancelou essa decisão ao dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Em homenagem ao entendimento já tomado pela Casa, em duas instâncias, para fatos idênticos relativos ao mesmo contribuinte, e em atendimento ao Princípio da Segurança Jurídica, adoto as razões de decidir do Acórdãos nºs. 1201-00.011 e 9101-001.660.

Início com a transcrição do voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.011, onde farei remissão, em notas de rodapé, das diferenças entre as apurações do IRPJ, caso da decisão referenciada, e da CSLL, caso dos autos, bem como indicarei a localização dos documentos citados neste processo.

(...)

Conforme relatado nesses autos, a Recorrente seria pessoa jurídica conhecida nacionalmente, pela sua atuação como franqueadora no ramo de idiomas; todavia, conforme apurado pela Fiscalização, mais de 90% de suas receitas proviriam de vendas de mercadorias (materiais didáticos, promocionais e administrativos), sendo submetido ao percentual de presunção do lucro presumido de 8%.¹ Em sua estrutura operacional, não haveria cobrança de *royalties* periódicos dos franqueados, sendo certo, entretanto, que os valores das taxas de franquia seriam oferecidos à tributação pelo coeficiente de 32% de lucro presumido.²

Ainda conforme relatado nesse feito, e 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 conclusões de que (i) o coeficiente aplicável para apuração de seu lucro presumido haveria de ser 32% e não 8% como por ela feito; e (ii) estaria caracterizada a simulação (ou fraude como cogitado na r. decisão da DRJ-Campinas) na sua conduta, demandando a aplicação da multa de ofício qualificada (correspondente a 150% do tributo lançado). Segundo a Fiscalização, ao declarar ao Fisco Federal, de forma sistemática e reiterada, que sua atividade era o comércio varejista de livros, a Recorrente objetivava, na verdade, encobrir sua atividade principal, que seria a cessão de direitos de uso da marca e método de ensino Wizard, o que lhe viabilizava indevida economia tributária. Em outros termos, entendeu a Fiscalização que a Recorrente utilizava operações de compra e venda para "camuflar" sua atividade principal, como se depreende da parte conclusiva do Relatório Fiscal (p. 23)³:

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

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

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

Pois bem.

¹ No caso dos autos, utilizou-se o percentual de 12% da CSLL, previsto no art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

² No caso dos autos, o percentual da CSLL aplicado de ofício também é de 32%, como previsto no art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

³ No presente processo, texto idêntico foi incluído no Termo de Verificação Fiscal na fl. 38.

Da verificação dos objetos do contrato social da Recorrente (documento 02 anexo à Impugnação)⁴, infere-se que esta é sociedade que tem vários objetivos sociais, dentre os quais (i) intermediação, exploração, licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios e de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino; e (ii) **comércio**, importação e exportação de métodos, **livros, materiais** didáticos, jornais, revistas, discos, fitas, CD-ROM, DVD, equipamentos eletrônicos, digitais e de multimídia de comunicação para o ensino em geral, inclusive, móveis e acessórios escolares, acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presente.

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

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

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

"o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também no direito de uso e tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício".

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

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

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

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

No caso sob análise, a Recorrente fez prova de que atende as exigências postas pela legislação do *franchising*, na medida em que se utiliza de Circular de Franquia que traz todas as informações exigidas pelo artigo 3º da Lei nº 8.955/95,

bem como formaliza todas as suas contratações por meio de contratos específicos, cujo objeto é delimitado da seguinte forma⁵:

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

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

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

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

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

Assim é que, após a análise da estrutura operacional da Recorrente, torna-se claro que as atividades de franquia e de comércio por ela levadas a efeito, o são de forma individualizada, e com observância ao regime jurídico tributário aplicável a cada uma delas. Com efeito, para a atividade de franquia há o pleno atendimento às regras estabelecidas pela Lei nº 8.599/1994, inclusive no tocante à forma de documentação, eis que há a utilização de um modelo de Circular de Franquia válido e os contratos de franquia são regularmente celebrados, como demonstra a documentação anexa aos autos. De outra parte, a atividade de comércio de materiais didáticos, promocionais e administrativos se dá sob o amparo da legislação civil, havendo a emissão regular de notas fiscais mercantis (documentos anexos).⁶

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.

⁵ No presente processo, encontra-se contrato com cláusula idêntica à transcrita na fl. 849.

⁶ No presente processo, os documentos citados neste parágrafo se encontram nas fls. 862 a 870 e 877 a 878.

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

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

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

Anote-se, todavia, que a substância das relações jurídicas não pode ser alterada exclusivamente para fins tributários. Se um negócio jurídico tem natureza de compra e venda, tal natureza haverá de ser reconhecida independentemente dos reflexos tributários que 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 espécie ilegítima de planejamento visando reduzir a carga tributária para sua atividade. Ora, sua rede de franqueados necessita de material didático, promocional e administrativo para execução de seus objetivos - prestação de serviços de ensino de idiomas - os quais são fornecidos pela Recorrente via operações de compra e venda que, diga-se de passagem, é a única operação viável para a venda dos produtos.

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

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

Frente no exposto, discordo da premissa defendida pelo I. Relator de que, pelo fato do objeto final do sistema de franquias em questão ser uma prestação de serviços, a relação franqueador X franqueado também teria essa natureza (de prestação de serviços), pelo que todas as receitas dela decorrentes deveriam ser tributadas pelo percentual de 32% para aferição do lucro presumido.

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

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

(...)

12. A mera inserção da operação de franquias no rol de serviços constantes da lista anexa a 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 franquias não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios. (STJ, REsp 938.133, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, publicado no DJU de 30.03.2009)

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

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

Art. 116. (...)

Parag. Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da

obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Da leitura de tal dispositivo pode-se inferir que, se de um lado, a legislação não vedou a realização de planejamentos tributários pelos contribuintes, de outra parte, conferiu à Fiscalização o poder de desconsiderar os atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de qualquer dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

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

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas as quais realmente se conferem, ou transmitem.

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

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

Segundo a Fiscalização (fls. 23 do Relatório anexo à autuação) haveria "divergência entre a vontade real e a aparente: o fiscalizado quer transferir sua metodologia, mas finge que apenas está vendendo material didático para seus franqueados".⁷ Por esta razão a hipótese sob análise estaria enquadrada no inciso II do artigo 167, supratranscrito.

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

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

*Ora, o artigo 116 refere-se à simulação fraudulenta, aquela ilícita, que oculta a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação. Portanto, visa coibir a simulação que viola disposição de lei tributária e que, portanto, não pode ter validade jurídica.*⁸

Ora, no caso em comento não há como se concluir pela configuração de atos ilícitos na estrutura de operação da Recorrente, posto que, como assinalado, todas as

⁷ No presente processo, o trecho mencionado se encontra na fl. 39.

⁸ In A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, artigo publicado no livro "O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104",

operações - seja as de franquia, seja as de compra e venda - estão caracterizadas na sua plenitude. E, mais que isso, estão submetidas aos respectivos regimes jurídicos. Nesse mesmo sentido foi a conclusão alcançada pela própria Relatora da r. decisão recorrida, oriunda da DRJ-Campinas- SP que, na decisão de 1ª instância, verbis:

No entender desta Relatora não subsiste a imputação de simulação nos contratos de franquia, porque todos os preceitos previstos nos contratos apresentados convergem para a confirmação de sua natureza jurídica, como sendo, definitivamente, uma franquia, contrato em que são juridicamente possíveis: (i) a previsão de fornecimento pelo franqueador aos franqueados de materiais necessários ao desempenho da atividade-fim do franqueado (in casu, a prestação de serviços de ensino de idiomas); e (ii) a estipulação de remuneração direta (taxa de filiação e royalties) e/ou indireta (como, por exemplo, a remuneração dos fornecimentos de materiais, efetuados no âmbito do contrato). Conforme bem assinalado pela defesa, tais disposições contratuais, além de lícitas, estariam no âmbito da autonomia das partes contratantes. Nesse contexto, não se considera apropriada a imputação de que a operação de venda de material didático encobertaria a efetiva atividade de concessão/transferência de metodologia de ensino... (fls. 959 da r. decisão recorrida)⁹

Portanto, claro está que não se trata de simulação.

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

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

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

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

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

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

Ementa: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

⁹ No presente processo, citação idêntica se encontra nas fls. 980 e 981, sendo que o destaque não consta do original. Documento assinado digitalmente em 27/10/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/10/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 28/10/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMA

Exercício: 2000, 2001

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO - MERA OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Somente é justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos. Nos termos do enunciado nº 14 da Súmula deste Primeiro Conselho, não há que se falar em qualificação da multa de ofício nas hipóteses de mera omissão de rendimentos, sem a devida comprovação do intuito de fraude. (1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 157179, 6ª Câmara, Acórdão nº 106-16920, Relator Alonso Ribeiro Freguete, julgado na sessão de 29.05.2008)

No mesmo sentido:

Ementa: SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - INSTRUMENTOS SIMULATÓRIOS DEVEM SER HÁBEIS A SUPRIMIR TRIBUTOS - ATO SIMULATÓRIO NÃO PODE PERMANECER HÍGIDO APÓS O LEVANTAMENTO DO VÊU DAS OPERAÇÕES OCULTAS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. A caracterização da simulação demanda demonstração de nexos de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente. Ademais, se após o descobrimento de eventuais operações ocultas permanece íntegro o pretense ato simulado, deve-se reconhecer que não ocorreu simulação. Para haver simulação, o ato simulado não pode permanecer hígido após o descobrimento das operações que objetivou ocultar. (1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 154006, 6ª Câmara, Acórdão nº 106-16546, Relatora Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, julgado na sessão de 18.10.2007)

Portanto, respeitadas opiniões em sentido contrário, entendo que não há nos autos elementos suficientes para caracterizar a alegação de simulação, sonegação ou fraude na conduta da Recorrente.

Tampouco entendo ocorrente abuso de forma (CC, art. 187) que justificaria eventual descaracterização dos atos praticados pela Recorrente no desempenho de suas atividades. Assim dispõe o artigo 187 do Código Civil, *verbis*:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bens costumes.

Para configuração do abuso de forma também há de estar revelado o efetivo intuito de fraudar o Fisco. No caso, este intuito não se caracteriza, na medida em que, como já ressaltado, as condutas da Recorrente estão respaldadas e encontram limites na legislação.

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

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

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

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

Como assinalado, o contrato de franquia pressupõe um plexo de obrigações e, nesse sentido, inviável se defender a presença de uma única atividade. Reiteram-se essas conclusões, nesta oportunidade, para se demonstrar que, de acordo com a formatação da atuação da Recorrente, não há outra opção sendo 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%¹⁰; e as receitas decorrentes da atividade de franquia ao percentual de 32%.

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

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

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 a sua rede de franqueados não faz com que se possa, automaticamente, implicar que este valor está embutido no valor do produto. Como a Recorrente fez prova, todo mercado de franquia de idiomas não pratica a cobrança de *royalties*, como consta, inclusive do site da Associação Brasileira de Franchising. Ou seja, nenhuma franqueadora de idiomas cobra *royalties* na venda dos produtos, cobrando apenas um valor inicial quando a franqueadora adere ao contrato de franquia e periodicamente. Ora, se não há previsão legal para a obrigatoriedade da cobrança dos *royalties*, entendo que está no âmbito da autonomia privada da Recorrente optar por cobrar ou não tais *royalties* de seus franqueados.

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

Concluo, pois, pela total insubsistência do lançamento tributário.

Complemento a fundamentação com a transcrição do voto do Acórdão nº 9101-001.660, suprimindo as referências a textos das decisões anteriores já transcritos.

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 arazoado 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:

(...)

No que tange à falta de descaracterização das operações mercantis, assim se manifestou o acórdão recorrido:

(...)

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:

(...)

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.

Pelas razões acima já terem dado provimento ao recurso com fundamentos suficientes, deixo de analisar o argumento de que a decisão recorrida alterou a fundamentação do lançamento.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Processo nº 10830.008568/2008-15
Acórdão n.º **1102-001.217**

S1-C1T2
Fl. 1.223

CÓPIA