



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.008568/2008-15
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.087 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CWM CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA.

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 complexo, que se constitui de um conjunto 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 9.249/1995, contempla a hipótese em que a pessoa jurídica exerce “atividades diversificadas”, estabelecendo de maneira expressa a aplicação do percentual de presunção correspondente a cada atividade para fins de apuração do tributo no regime do lucro presumido.

A receita de venda de mercadorias, se devidamente documentada, cobrada e registrada como tal, deve ser assim tributada, sendo insustentável a pretensão fiscal de tributar a totalidade das receitas pelo percentual de presunção de 32% apenas porque auferidas no contexto de um contrato de franquia.

Ausente a prova de artificialidade na fixação dos preços pela franqueadora, não há base para se desconsiderar a natureza dos valores por ela cobrados e reputar a totalidade das receitas como sendo relativa “cessão de direitos”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por dar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1102-001.217, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1102-001.217

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.

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

A presente autuação foi lavrada para exigência da diferença a título de CSLL, decorrente da aplicação do coeficiente de 32% para determinação do lucro presumido (artigo 519, inciso III, alínea “c” do RIR/99), uma vez que considerado indevido o percentual de 12% utilizado pelo sujeito passivo, a título de “comércio varejista de livros”. Também houve a aplicação da multa qualificada no percentual de 150% pela suposta caracterização de fraude e simulação.

Segundo a fiscalização, “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.”

A turma recorrida deu provimento ao recurso voluntário, nos termos do acórdão cuja ementa acima se transcreveu.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial com relação a duas matérias: **(i) percentual de presunção de lucro aplicável a receitas decorrentes de atividades previstas em contrato de franquia;** e **(ii) multa qualificada no caso de declaração reiterada de tributos em valores menores que os efetivamente devidos.**

O recurso especial teve seguimento para a primeira matéria, tendo como **paradigma o acórdão 1401-00.289**, e tendo sido negado seguimento à matéria da multa qualificada após despacho de saneamento (fls. 1.349-1.352) e exame de admissibilidade complementar (fls. 1.354-1.370). Anota-se que o seguimento quanto à matéria “multa qualificada” foi negado em virtude de os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional terem tratado de contextos fáticos diversos (situações objetivas de declaração falsa de inatividade e de omissão de receitas apurada mediante divergência entre livros estaduais e declarações federais).

A Fazenda Nacional deu-se por ciente da negativa de seguimento quanto à matéria da multa qualificada e requereu apenas o seguimento do feito quanto à matéria admitida (fl. 1.372).

Sobre a admissibilidade do recurso especial quanto à matéria **(i) percentual de presunção de lucro aplicável a receitas decorrentes de atividades previstas em contrato de franquia**, Presidente de Câmara assim consignou:

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Reproduzo, abaixo, a ementa do acórdão paradigma trazido ao dissídio:

Acórdão 1401-00.289

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003,

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

CONTRATOS DE FRANQUIA. NATUREZA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO

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

LUCRO PRESUMIDO. FORNECIMENTO DE MATERIAIS VINCULADOS A CONTRATOS DE FRANQUIA DE ESCOLAS DE IDIOMA. 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. Constituem-se remuneração indireta do contrato de franquia, as receitas decorrentes de fornecimentos, a empresas franqueadas, de materiais que veiculam a marca e a tecnologia de ensino da empresa franqueadora, ainda que efetuados por empresas designadas por esta última. Tais fornecimentos, regidos pelas normas restritivas do contrato, 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).

MULTA QUALIFICADA.

Verificado no caso concreto que o contribuinte agiu com erro de direito e ante a ausência do evidente intuito de fraude, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

DECADÊNCIA.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e afastada a hipótese de fraude, deve o prazo decadencial ser contado da data da ocorrência do fato impositivo, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Como se constata, por meio do simples confronto de ementas, no paradigma foi mantida a totalidade do lançamento, submetendo a recorrente ao percentual de presunção do lucro em 32% (trinta e dois por cento), ao passo em que na decisão recorrida foi mantido apenas parte do lançamento, afastado-se a parcela de receitas advindas do fornecimento de materiais, dentre estes, livros didáticos.

Constatada, pois, a divergência de entendimentos argüida pela Fazenda Nacional.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso quanto à matéria da multa qualificada, bem como o mérito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. A despeito da inexistência de questionamento por parte do sujeito passivo, por dever de ofício, tendo em vista que a competência desta CSRF está adstrita à solução de divergências jurisprudenciais (artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF/2015 – aprovado pela Portaria MF 343/2015), passo a examinar os demais requisitos de admissibilidade quanto à matéria *(i) percentual de presunção de lucro aplicável a receitas decorrentes de atividades previstas em contrato de franquia*, com especial atenção à demonstração da divergência.

O voto condutor do **acórdão recorrido (1102-001.217)** observou que os mesmos fatos já foram apreciados no processo 10830.006552/2006-14, relativo ao IRPJ dos anos de 2000 a 2005, tendo o lançamento sido cancelado pelo CARF (acórdão 1201-00.011), com a decisão confirmada pela CSRF (acórdão 9101-001.660), estando à época pendente a análise de embargos de declaração. Diante disso, a decisão recorrida basicamente adota as razões de decidir de tais precedentes, citando trechos de ambos, e incluindo em notas de rodapé as referências à CSLL e a páginas dos presentes autos.

O acórdão 1201-00.011, citado como razões de decidir pelo acórdão recorrido, analisou os contratos firmados e concluiu pela regularidade da forma de contratação adotada pela então “Wizard”, validando a tributação segregada entre as atividades de comércio (cerca de 90% das receitas) e de franquia, *in verbis*:

(...)

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).

(...)

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.

(...)

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. (...)

(...)

Por sua vez, o **paradigma** indicado pela Fazenda Nacional (acórdão 1401-00.289, referente ao processo 10830.009437/2007-74), analisou **autuação ocorrida no bojo da mesma fiscalização objeto dos presentes autos**, só que relativa ao IRPJ e à empresa que adquiria o material didático da então “Wizard” e o distribuía. Reproduz-se trecho do relatório de tal paradigma (apenas para deixar claro que o contexto da acusação daqueles autos se referia à distribuidora, e não à “Wizard”):

(...)

A presente autuação resultou de uma vasta fiscalização realizada, originariamente, em face de Wizard Brasil Livros e Consultoria Ltda., empresa franqueadora do ramo de ensino de idiomas, que culminou na lavratura de auto de infração fundamentado na equivocada aplicação do percentual para apuração do lucro presumido.

A questão central discutida nos autos pode ser assim resumida: a Recorrente se declara à Receita Federal como “comerciante de livros” (CNAE 4647-8-02), na condição de distribuidora do material didático da Wizard. Contudo, ao realizar esta distribuição, estaria, no entender da fiscalização, cedendo direitos de metodologia detidos pela Wizard e transferidos no bojo de um contrato de franquia.

Neste sentido, a Autoridade Fiscal concluiu que (fl. 09):

“A Wizard autoriza a Linx a distribuir, diretamente, a determinados franqueados o material didático usado em seus cursos.

*Saliente-se, isto é capital para o entendimento da presente autuação, que o fato do franqueador de método de ensino (Wizard) ter optado por distribuir parte de seu material didático por outra empresa do grupo (no caso, o fiscalizado) não tem o condão de transformar esta operação, **que de fato é cessão de direitos**, em simples “comércio de livros”.*

Por isso se diz que, nestas circunstâncias, a Linx não está a praticar uma simples venda e sim estar operando a uma cessão de direitos.”

No paradigma 1401-00.289, a defesa do sujeito passivo buscou sustentar, primeiramente, a desvinculação entre a autuada Linx (distribuidora dos livros) e a Wizard (fornecedora dos livros e da metodologia). Em seguida, trouxe o argumento de que a franquia seria um contrato complexo que comportaria diversas relações jurídicas entre franqueado e franqueador, não podendo ser resumido a uma cessão de direitos.

Transcreve-se abaixo trechos do voto vencedor, que conclui que a autuada Linx realizava, no âmbito dos contratos de franquia, a cessão de direitos de terceiros (no caso, da Wizard), e que portando suas receitas seriam tributáveis com base no percentual de presunção de 32%, tal como afirmado pela autoridade autuante (grifos nossos):

Desvinculação e autonomia entre Wizard e Linx

(...) não se pode desvincular a atividade praticada pelo fiscalizado do restante do grupo sob pena de descaracterização da franquia e seu correspondente complexo negocial.

A Wizard autoriza a Linx a distribuir, diretamente, a determinados franqueados o material didático usado em seus cursos sem esclarecer as relações jurídicas por meio das quais isso se tornaria possível. Depois quer fazer crer que o mero fato do franqueador do método de ensino (Wizard) ter optado por distribuir parte de seu material didático por outra empresa do grupo (Recorrente) teria o poder mágico de transformar uma operação de cessão de direitos em um simples comércio de livros.

Do contrário, estaríamos a afirmar que o mero formalismo de criar uma empresa distinta e intermediária em todo o processo mudaria a natureza das coisas e imunizaria a empresa de sofrer a tributação sobre a cessão de direitos, pois esta se transmudaria em uma simples operação de venda de livros. Nada mais absurdo.

Dessa forma, diferentemente do alegado pela recorrente, no contexto acima referido o ônus da prova era seu. Era ela que tinha que esclarecer como se daria detalhadamente a sua relação jurídica/comercial/financeira com a Wizard, justamente para demonstrar que estaria sendo respeitado o princípio contábil da entidade e da autonomia jurídica entre as empresas. Não esclarecendo, **presume-se, sim, que haveria aqui um repasse da cessão de direitos da Wizard para a Linx (cessão de direitos de terceiros)**, atividade essa que era inclusive permitida em seu objeto social, independentemente de ela representar ou não outros produtos (WORKTEK).

Franquia – contrato complexo - implicações

(...)

Equivoca-se a defesa ao argumentar que, dada à 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, pois não existe um contrato de fornecimento de materiais dentro de um contrato de franquia, sob pena de descaracterização deste último. O contrato de fornecimento e outros mais são meros acessórios (atividades meio) ao **contrato principal de cessão de direitos (atividade fim)**.

(...)

Diante da impossibilidade dessa indissociabilidade, cai por terra também toda a argumentação da recorrente no sentido de que a fiscalização deveria ter segregado a tributação e não tendo feito isso, separando as operações mercantis da cessão de direitos, errara na base de cálculo.

(...)

Reitero novamente que **não seria possível conceder à recorrente o mesmo tratamento tributário de uma livraria, dedicada ao comércio varejista de livros, porque a Wizard, empresa da qual recebeu a cessão de direitos, 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.**

Conforme destacado pelo autuante, “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.”

Diante da impossibilidade dessa indissociabilidade, cai por terra também toda a argumentação da recorrente no sentido de que a fiscalização deveria ter segregado a tributação e não tendo feito isso, separando as operações mercantis da cessão de direitos, errara na base de cálculo.

(...)

Como já se destacou, no paradigma 1401-00.289 a autuação se deu contra a empresa distribuidora dos livros (a Linx) e, por isso, naquele caso a turma julgadora precisou dar o passo adicional de validar a vinculação feita pela autoridade autuante entre as atividades desta e as atividades desempenhadas pela empresa tida por franqueadora (a Wizard).

Não obstante, uma vez superada essa etapa preliminar, e considerando-se que o que a Linx fazia não era a mera distribuição de livros, mas a cessão de direitos da Wizard no âmbito dos contratos de franquia, o voto vencedor desse paradigma passa então a tratar da tributação de forma indiferente, seja quanto à Linx seja quanto à Wizard, indicando que ambas faziam, no âmbito do contrato de franquia, a cessão de direitos e não a mera venda de bens, e por isso as respectivas receitas deveriam ser tributadas no percentual de presunção de 32%.

Tanto é assim que o voto vencedor justifica a tributação da Linx nas atividades da Wizard, assim como destaca trecho da autoridade autuante que menciona o tratamento tributário a ser dado ao fornecimento de materiais efetuado “pela franqueadora às franqueadas” (trechos

finais grifados acima). Ou seja, o voto trata da Linx, mas justifica a tributação no próprio tratamento a ser conferido à Wizard, tratando-as como um *mesmo polo* da relação jurídica que se considerou existente entre a franqueadora e as franqueadas (estas, as escolas de idiomas).

O paradigma rejeita, também, o argumento trazido pelo acórdão recorrido de que a tributação das atividades exercidas no âmbito de um contrato de franquia deveria ser segregada, indicando que, diferentemente, a tributação poderia sim recair toda ela sobre o que o voto vencedor considerou ser a “atividade-fim” do contrato de franquia, isso é, a cessão de direitos.

Neste sentido, quanto à matéria (i) *percentual de presunção de lucro aplicável a receitas decorrentes de atividades previstas em contrato de franquia*, compreendo que a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria plenamente capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, razão porque concluo pela demonstração da divergência jurisprudencial.

Portanto, conheço do recurso especial para esta matéria.

Observo que, quanto segunda matéria objeto do recurso especial (multa qualificada, o despacho de admissibilidade tornou-se definitivo quanto ao seu não seguimento, sem que tenha havido agravo por parte da Fazenda Nacional.

Assim, conheço do recurso especial, quanto à única matéria admitida pelo despacho de admissibilidade.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir o percentual de presunção de lucro aplicável às receitas em questão, auferidas no contexto de um contrato de franquia.

Em suas contrarrazões, o sujeito passivo observa que, além da presente autuação, mais 5 autos de Infração foram lavrados exigindo a diferença de IRPJ/CSLL em razão dos coeficientes utilizados para o lucro presumido de 8%/12% e aquele indicado pela fiscalização como o correto para as operações que envolvem atividade de franquia, ou seja, o coeficiente de 32%.

O andamento processual no site deste CARF (consulta em 4 de março de 2022) indica que em 3 processos o sujeito passivo obteve decisão administrativa final favorável, sendo que nos 2 restantes a Fazenda Nacional obteve êxito em manter a autuação do principal, veja-se:

- **processo 10830.008568/2008-15**: o acórdão 1102-001.217 deu provimento ao recurso voluntário. O recurso especial da Fazenda Nacional está sendo julgado nos presentes autos.

- **processo 10830.009438/2007-19**: o acórdão 1302-000.216 negou provimento ao recurso voluntário. O recurso especial do sujeito passivo foi conhecido (com base no paradigma

1202-000.011 – o acórdão menciona “1201-00.011” mas o número está errado) e provido, nos termos do acórdão 9101-001.661, de 15/05/2013.

- **processo 10830.006552/2006-14:** o acórdão 1202-000.011 deu provimento ao recurso voluntário. O recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido (com base no paradigma 1302-00.216) e teve o provimento negado nos termos do acórdão 9101-001-660, de 15/05/2013.

- **processo 10830.725971/2012-99:** o acórdão 1201-000.940 deu provimento ao recurso voluntário. O recurso especial da Fazenda Nacional não foi conhecido nos termos do acórdão 9101-004.329, de 07/08/2019. A Fazenda Nacional tinha indicado como paradigma, para a matéria em questão, o acórdão 1401-00.289, mas o não conhecimento de seu recurso especial não ocorreu por questionamento acerca da demonstração de divergência jurisprudencial, mas em virtude de adesão pelo contribuinte, ao PERT -- o voto menciona: *“Com a desistência parcial do recurso, por parte do contribuinte, em relação à tributação pelo lucro presumido em percentual majorado, trata-se agora de examinar exclusivamente a matéria "multa qualificada", objeto de recurso especial da PGFN que permaneceu em litígio.”*.

- **processo 10830.009437/2007-74:** o acórdão 1401-00.289 (indicado como paradigma no presente recurso especial) manteve o lançamento do principal. O recurso especial do sujeito passivo teve o provimento negado por voto de qualidade nos termos do acórdão 9101-002.552, de 8/02/2017 (tal acórdão não menciona qual foi o paradigma ali analisado).

- **processo 10830.725974/2012-22:** o acórdão 1201-000.941 deu provimento ao recurso voluntário. O recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido (com base no paradigma e provido, nos termos do acórdão 9101-003.098, de 14/09/2017 (tal acórdão não menciona qual foi o paradigma ali analisado).

Passo a comentar os dois últimos, que tiveram resultado desfavorável ao sujeito passivo nos julgamentos ocorridos em 2017.

O recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do paradigma 1401-00.289 (processo 10830.009437/2007-74) teve provimento negado por voto de qualidade, nos termos do acórdão 9101-002.552, em sessão de 08 de fevereiro de 2017. O voto condutor, da lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, concluiu que *“não é possível se admitir, também, como mera “comerciante de livros didáticos”, pessoa jurídica que só os vende, única e exclusivamente, por força de contrato de franquia”, após observar que “para que se pudesse ter como “Comércio Atacadista de Livros, Jornais e outras Publicações” a atividade da Recorrente, necessário se faria, por exemplo, que suas práticas não desatendessem ao disposto no art. 39, inciso IX, da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor CDC):*

Art. 39. É vedado ao fornecedor de produtos ou serviços, dentre outras práticas abusivas: (Redação dada pela Lei nº 8.884, de 11.6.1994)

[...];

IX recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, diretamente a quem se disponha a adquiri-los mediante pronto pagamento, ressalvados os casos de intermediação regulados em leis especiais; (Redação dada pela Lei nº 8.884, de 11.6.1994)”

O voto condutor do acórdão 9101-002.552, acima comentado, foi adotado como razões de decidir no acórdão 9101-003.098 (processo 10830.725974/2012-22), julgado em sessão de 14 de setembro de 2017, em que esta 1ª Turma da CSRF, por maioria, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE MATERIAIS ADQUIRIDOS DA FRANQUEADORA AOS FRANQUEADOS. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DO LUCRO.

A atividade de venda de materiais adquiridos da franqueadora aos franqueados, que não se caracteriza propriamente como comercial sujeita, esta, ao percentual de presunção do lucro presumido sobre a receita bruta de 8% (oito por cento), submete-se ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento). Precedentes. Acórdão nº 9101-002.552, da 1ª Turma da CSRF.

Com a devida vênia, compreendo que tal entendimento não deveria prevalecer.

Nesse ponto, é de se observar que pelo menos desde 2006 o Superior Tribunal de Justiça vem julgando que a relação entre o franqueador e o franqueado não está subordinada ao Código de Defesa do Consumidor¹. Tanto é assim que a nova Lei das Franquias (Lei 13.966/2019) veio a deixar isso claro já em seu artigo 1º (grifamos):

Art. 1º Esta Lei disciplina o sistema de franquia empresarial, pelo qual um franqueador autoriza por meio de contrato um franqueado a usar marcas e outros objetos de propriedade intelectual, sempre associados ao direito de produção ou distribuição exclusiva ou não exclusiva de produtos ou serviços e também ao direito de uso de métodos e sistemas de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar relação de consumo ou vínculo empregatício em relação ao franqueado ou a seus empregados, ainda que durante o período de treinamento.

Sobre as atividades desempenhadas pelo sujeito passivo em questão, é de se manter a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, que analisou os documentos dos autos e entendeu que (i) os documentos societários do sujeito passivo autorizam a prática tanto da atividade de franquia quanto da atividade de comércio de livros e outros materiais, (ii) no exercício de cada uma dessas atividades, o sujeito passivo observou os ditames legais aplicáveis, tanto quanto às exigências postas pela legislação do *franchising* vigente à época (Lei 8.955/1994) quanto com relação às operações de comercialização.

¹ Recurso especial 687.322, j. 09/2006. No mesmo sentido, citam-se como exemplos AgRgno REsp 1.193.293, j. 11/2012, assim como trecho da ementa do REsp 1.881.149, j. 06/2021:

"(...) 3. A franquia qualifica-se como um contrato típico, consensual, bilateral, oneroso, comutativo, de execução continuada e solene ou formal. Conforme entendimento consolidado desta Corte Superior, como regra geral, os contratos de franquia têm natureza de contato de adesão. Nada obstante tal característica, a franquia não consubstancia relação de consumo. Cuida-se, em verdade, de relação de fomento econômico, porquanto visa ao estímulo da atividade empresarial pelo franqueado."

Como bem observou o Conselheiro Luis Flávio Neto em sua declaração de voto ao acórdão 9101-002.552, no caso de atividades diversificadas, a lei estabelece que a adoção do percentual de presunção correspondente a cada atividade, veja-se trechos de seu voto (grifos do original):

(...)

O particular possui o direito de organizar as suas atividades de forma lícita, de forma a empreender com modelo de negócios e com metodologia de ensino e comercialização de seus produtos. O particular não é obrigado a estagnar-se a algum formato concebido como mais adequado pelas autoridades fiscais.

Contudo, ao mesmo tempo em que a Constituição garante aos particulares esse âmbito de liberdade, outorga ao legislador infraconstitucional a competência para regular e interferir em seu exercício, seja para estabelecer a cobrança de tributos, seja para limitar planejamentos tributários. É relevante notar que a presença de decisão clara do legislador (agente competente) para a referida intervenção no patrimônio particular é cláusula irrenunciável de estirpe constitucional, sem o que adentra-se no tenebroso campo do arbítrio.

Essa mesma competência confere ao legislador ordinário a aptidão para a enunciação de normas de reação a planejamentos tributários específicos. Tais regras criam hipóteses de incidência, vedação a opções fiscais etc. **No presente caso, não há qualquer norma específica que proíba os atos praticados, que vede a segregação de atividades pelo contribuinte ou que determine a aplicação do percentual de 32% em situações a que está sob julgamento.**

Pelo contrário: há norma expressa na legislação tributária que permite ao contribuinte, optante pelo lucro presumido, a submeter as receitas decorrentes de variadas atividades exercidas a diferentes percentuais de presunção de lucratividade. O art. 15 da Lei 9.249/95, replicado pelo art. 519 do RIR/99, é expresso nesse sentido:

Lei 9.249/95, art. 15.

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

No caso dos autos, mesmo que a franqueadora (então “Wizard Brasil”) desempenhasse também a venda de mercadorias, tais atividades diversificadas reclamariam a incidência do art. 15, § 2º, da Lei n. 9.249/95, com a adoção das alíquotas de 8% para o IRPJ e 12% para a CSL em relação à venda de mercadorias.

Ainda que por hipótese se compreenda que parte da receita da venda de mercadorias deveria ser qualificada como royalties, **não há qualquer fundamento legal ou mesmo razoabilidade para atribuir-se à totalidade das receitas da venda de bens a natureza de royalties. Esse fator, por si só, macula a autuação fiscal de forma insanável.**

Ademais, sequer se pode afirmar que a qualificação pretendida pela autoridade fiscal é a mais natural ou imediata. Muito pelo contrário. **Não corresponde ao entendimento comum que a venda de mercadoria deve ser sempre qualificável como royalties quanto realizada na órbita de contrato de franquia.** Essa última constatação pode ser aferida quando se cogita se a venda de materiais didáticos, nas condições em questão, deixaria de submeter-se à competência dos Estados para a cobrança do ICMS.

Naturalmente, a venda de tais mercadorias estaria sujeita ao ICMS, respeitada a imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Da mesma forma, não se pode arbitrariamente e à revelia de lei tornar letra morta os percentuais de presunção de lucros aplicáveis à venda de mercadorias pela sistemática do lucro presumido, com a adoção generalizada do percentual de 32% a todas as receitas em questão.

Tal fator também fica evidente quando se considera outras modalidades de franquia, como as de lanches. Imaginemos uma dessas grandes franquias estrangeiras que comercializam lanches que, por ter a padronização como característica essencial, exigem de seus franqueados a aquisição de insumos (pão, hambúrguer, ketchup, mostarda etc.) de fornecedores predeterminados ou, ainda, têm esse fornecimento realizado pela própria franqueadora. Por acaso os insumos em questão (pão, hambúrguer, ketchup, mostarda etc.) deixariam de ser bens corpóreos destinados ao consumo e se transformariam em royalties?

Não havendo dolo para evasão de tributos, fraude ou simulação, parece evidente que a resposta é negativa.

No caso dos autos, é matéria incontroversa a inexistência de atos praticados com dolo para evasão de tributos, fraude ou simulação, conforme explicitado no acórdão recorrido pela unanimidade da Turma a quo.

É verdade que, no caso analisado pelo acórdão 9101-002.552, acima reproduzido, era matéria incontroversa “*a inexistência de atos praticados com dolo para evasão de tributos, fraude ou simulação*”, sendo que, no caso dos autos, esta conclusão não é tão direta.

Nesse ponto, observo que, no despacho não admitiu o seguimento quanto à matéria da multa qualificada, Presidente de Câmara entendeu que a multa qualificada foi analisada pela turma *a quo*, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

No julgamento em segunda instância, valendo-se da fundamentação utilizada no voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.011, o Colegiado recorrido entendeu que não havia razões para a exasperação da multa no presente caso, com base na seguinte argumentação:

[...]

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". 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.

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

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:

[...]

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 bons 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.

[...]

A análise da decisão recorrida revela que esta, de fato, mencionou a adoção do acórdão 1201-00.011 como razões de decidir e transcreveu a parte deste relativa à inexistência de simulação e à inaplicabilidade da multa qualificada.

A Fazenda Nacional recorreu quanto à multa qualificada, o que revela que entendeu que a argumentação quanto à inexistência de simulação fazia parte das razões de decidir do acórdão recorrido.

É verdade que, sob outro ponto de vista, pode-se entender que a matéria da multa qualificada e inexistência de simulação não foi objeto do dispositivo da decisão da turma *a quo*. Isso porque a decisão recorrida julgou procedente o recurso voluntário, cancelando a autuação, vencido o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que dava parcial provimento apenas para desqualificar a multa de ofício.

Em tal contexto, pode-se considerar que o único conselheiro da Turma *a quo* que se manifestou acerca da multa qualificada foi o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório (que, por não concordar com o cancelamento do principal lançado, passou à análise da multa qualificada e se manifestou pelo cancelamento desta). Todos os demais julgadores teriam parado a sua análise na etapa anterior, em que examinou o lançamento do principal de tributo, cancelando tal autuação e, por consequência, teriam deixado de se manifestar quanto à qualificação da multa, em virtude de a análise de tal matéria ter restado prejudicada.

Sob tal interpretação, se entenderia que o trecho do acórdão 1201-00.011 transcrito pelo despacho de admissibilidade, na parte relativa à multa qualificada, não compõe as razões de decidir da Turma *a quo*, bem como que não fez parte da decisão em questão nos presentes autos se a situação era ou não hipótese de qualificação da multa. Corroboraria tal conclusão o fato de o acórdão recorrido ter transcrito o trecho da decisão da CSRF 9101-001.660, que também adotou como razões de decidir, em que se lê:

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

Sem embargo da possível controvérsia acima exposta, com relação à multa qualificada e inexistência de simulação, compreendo que a melhor interpretação a ser dada ao acórdão recorrido é a de que compôs, sim, as suas razões de decidir, a conclusão de que, no

caso, não se tratava de hipótese de desconconsideração da estrutura operacional adotada ante a alegada artificialidade/simulação.

Isso porque tal argumentação é ínsita ao julgamento do próprio principal de tributos, e foi realizada no contexto da análise sobre se seria possível ou não considerar as operações do sujeito passivo como tendo sido efetivamente realizadas tais como declaradas.

Nesse ponto, portanto, ausente prova de artificialidade, é de se reconhecer a forma de organização do capital adotada pelos particulares -- e devidamente refletida tanto nos documentos correspondentes quanto em sua prática negocial --, não havendo que se confundirem as personalidades jurídicas nem os negócios realizados pelas empresas, que ora atuam como franqueadora do ramo de ensino de idiomas e ora como comerciante de materiais didáticos. Irretocáveis, assim, as observações da decisão recorrida:

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

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

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

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

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

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.

(...)

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.

(...)

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%; 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.

Não se nega que a empresa autuada não é *“um mero vendedor de livros”* ou que *“a venda pela Wizard dos materiais e a aquisição por parte dos franqueados são da própria essência da atividade de franquia”*, como argumenta a Fazenda Nacional. Ocorre que isso não implica, necessariamente, que o negócio deva ser entabulado de forma que toda a receita recebida pela franqueadora seja considerada como receita de franquia.

Se a franqueadora efetivamente realiza, no contexto da franquia, a venda de mercadorias e cobra preço específico, as respectivas receitas podem – na verdade devem -- ser registradas e tributadas como tais.

Como observou o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, em seu voto vencido no paradigma 1401-00.289 (grifamos):

(...)

Ou seja, o contrato de franquia não se limita a uma mera cessão de direitos, uma vez que trata-se de um contrato complexo no qual várias relações jurídicas são formadas entre franqueado e franqueador. Portanto, ao analisar o aspecto tributário das relações de franquia, deve-se analisar qual é a origem da receita recebida.

Assim, a tributação dos valores advindos do contrato de franquia deverá ocorrer em conformidade com a relação jurídica entre franqueado e franqueador que deu origem à receita recebida.

(...)

Portanto, para efeitos tributários, a remuneração recebida será tributada em conformidade com a operação jurídica realizada, independentemente se em consequência do contrato de franquia.

(...)

Nesses termos, a decisão acima se alinha aos primeiros precedentes desta 1ª Turma da CSRF sobre a matéria, proferidos em 2013:

Acórdão 9101-001.660, de 15 de maio de 2013 (processo 10830.006552/2006-14 - CWM Consultoria e Participações Ltda., Conselheiro Relator Jorge Celso Freire da Silva):

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.

Acórdão 9101-001.661, de 15 de maio de 2013 (processo 10830.009438/2007-19 - Multi Treinamento e Editora Ltda., Conselheiro Relator Jorge Celso Freire da Silva)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

CONTRATOS DE FRANQUIA. NATUREZA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

O contrato de franquia, sendo de natureza complexa, encampa um conjunto de deveres indissociáveis, sendo certo que a eventual divisão desse conjunto em contratos autônomos acarretará a sua própria descaracterização. Nessa linha, a disponibilização de materiais didáticos, promocionais, publicitários e

administrativos, prevista nos contratos de franquia, por representar atividade-meio que concorre para a viabilização da cessão do direito de uso, não pode, no caso dos autos, se submeter a tratamento tributário diverso do previsto no art. 518, inciso III, alínea "c" do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99).

Em síntese, portanto, temos que, em regra, havendo a identificação das atividades e sendo cobrados valores específicos por cada uma delas, é de se aplicar o percentual de presunção aplicável a cada atividade, nos termos do artigo 15, par. 2º da Lei 9.249/1995 (art. 519, par. 3º, do RIR/99), mesmo diante de um contrato complexo como o de franquia (complexo no sentido de que envolve prestações de natureza diversas).

Para que se pudesse colocar em dúvida a segregação das atividades, a autoridade autuante deveria ter **alegado e provado artificialidade**, isto é, que os valores cobrados a título de “venda de livros” não corresponderiam a tal atividade (o que não ocorreu, sendo de se destacar, ainda, o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional que pretendia discutir a aplicação da multa qualificada).

De qualquer forma, como a questão foi trazida nos debates quando da sessão de julgamento, observo que o único fundamento da autoridade autuante para tal artificialidade seria uma suposta desproporção entre os valores cobrados pela venda dos livros e os valores faturados a título de cessão de direitos, no entanto a análise da situação revela que tal desproporção é meramente aparente e não serve de prova para se considerar os valores como artificiais.

Nesse ponto, observo que seria fácil argumentar que, se o aluno que contrata a escola de idiomas tivesse que desembolsar 93% do valor do curso a título de “venda de material” e 7% a título de valor pago pelo serviço (no caso, a aula), isso seria desproporcional. Bastaria comprovar que a remuneração recebida pela escola, em tal hipótese, sequer seria suficiente para fazer frente aos custos com a prestação do serviço, tais como pagamento de pessoal, contas de energia elétrica, manutenção do imóvel, etc.

Mas não é isso que ocorre no caso. Aqui, estamos falando dos valores cobrados pela franqueadora, e não pela prestadora dos serviços (franqueada).

Uma franqueadora costuma cobrar, a título de taxa de franquia, “*Em média, entre 4% e 10% do faturamento bruto mensal de cada franqueado*”². Ao lado da taxa de franquia, no caso dos autos, a franqueadora também faz a cobrança, da franqueada, pelo material didático associado ao curso.

No caso, não é possível afirmar que é **objetivamente** desproporcional que 93% das receitas da franqueadora correspondam à venda de livros e 7% à taxa de franquia. É só pensar que, na prática, isso corresponderia à situação hipotética de haver um curso que é comercializado pela escola de idiomas franqueada pelo valor de R\$1.000 (o curso), o que geraria para a franqueadora uma taxa de franquia de R\$40 por aluno (taxa de franquia de 4%), sendo o correspondente material didático vendido a cada aluno por R\$531 (se R\$40 correspondem a 7% das receitas da franqueadora, os outros 93%, ou R\$531, seriam referentes à venda do material didático).

² <https://www.portaldofranchising.com.br/franquias/taxas-cobradas-pelas-franquias/>, acesso em 08 de abril de 2022.

Cobrar de cada aluno R\$1.000 pelo curso e R\$531 pelo correspondente material didático não me parece *tão francamente desproporcional* a ponto de *necessariamente* levar à conclusão pela desconsideração das naturezas dos pagamentos e o seu tratamento integral para fins tributários como receita de franquia. Assim, a conclusão de que há desproporção entre as receitas da franqueadora, além de não provada pela autoridade autuante, não se sustenta nem mesmo do ponto de vista hipotético.

Para que se pudesse descaracterizar a natureza dos pagamentos, no caso, e tratar a totalidade das receitas da franqueadora como “cessão de direitos”, a autoridade autuante deveria, além de alegar a artificialidade, ter reunido *elementos* que funcionassem como *indícios convergentes* para tal conclusão, o que, compreendo, não ocorreu. A desproporção entre o faturamento referente a material didático e a correspondente à taxa de franquia, portanto, sequer resta comprovada (como desproporção), não sendo tal argumento suficiente para, isoladamente, leva à descaracterização da natureza dos pagamentos.

Em síntese, assim, verifica-se que (i) o contrato de franquia é do tipo complexo (envolve prestações de diversas naturezas), de maneira que, nos termos do art. 1, §2º, da Lei 9.249/1995 (art. 519, §3º do RIR/99), se a franqueadora efetivamente realiza, no contexto da franquia, a venda de mercadorias e cobra preço específico, as respectivas receitas devem ser tributadas como tais, e (ii) a descaracterização da natureza das receitas individualmente consideradas e a consequente tributação da totalidade dos recebimentos sendo receitas de “cessão de direitos” dependeria de prova de artificialidade, o que não ocorreu nos presentes autos, eis que a alegada desproporção entre os valores cobrados pela franqueadora não foi provada como tal.

Ante o exposto, no mérito oriento meu voto para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial, nos termos do despacho de admissibilidade e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A PGFN arguiu o dissídio jurisprudencial a partir de paradigma que analisou *a mesma situação fática, com contribuinte pertencente ao mesmo grupo econômico*. Por esta razão, há dessemelhanças entre os casos, mas elas não afetam o ponto que, determinante para a solução dada no recorrido, foi invocado no paradigma para demonstração do dissídio jurisprudencial.

De fato, o paradigma nº 1401-00.289 teve em conta as atividades de LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA, referida nos dois acórdãos comparados como pessoa jurídica que *atua como “braço logístico” na distribuição e venda do material didático aos franqueados da WIZARD e da ALPS*, assim autorizada por WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA (antiga denominação social da Contribuinte aqui autuada) *a distribuir, diretamente, a determinados franqueados o material didático usado em seus cursos*.

No voto condutor do paradigma, porém, o ex-Conselheiro Antonio Bezerra Neto afasta a diferenciação que LINX procurou lá estabelecer em relação às atividades exercidas por ela e WIZARD. O seguinte excerto assim expõe:

A Wizard autoriza a Liñx a distribuir, diretamente, a determinados franqueados o material didático usado em seus cursos sem esclarecer as relações jurídicas por meio das quais isso se tornaria possível. Depois quer fazer crer que o mero fato do franqueador do método de ensino (Wizard) ter optado por distribuir parte de seu material didático por outra empresa do grupo (Recorrente) teria o poder mágico de transformar uma operação de cessão de direitos em um simples comércio de livros.

Do contrário, estaríamos a afirmar que o mero formalismo de criar uma empresa distinta e intermediária em todo o processo mudaria a natureza das coisas e imunizaria a empresa de sofrer a tributação sobre a cessão de direitos, pois esta se transmudaria em uma simples operação de venda de livros. Nada mais absurdo.

Dessa forma, diferentemente do alegado pela recorrente, no contexto acima referido o ônus da prova era seu. Era ela que tinha que esclarecer como se daria detalhadamente a sua relação jurídica/comercial/financeira com a Wizard, justamente para demonstrar que estaria sendo respeitado o princípio contábil da entidade e da autonomia jurídica entre as empresas. Não esclarecendo, presume-se, sim, que haveria aqui um repasse da cessão de direitos da Wizard para a Linx (cessão de direitos de terceiros), atividade essa que era inclusive permitida em seu objeto social, independentemente de ela representar ou não outros produtos (WORKTEK)

Assim fixada a identidade entre as atividades exercidas pelas duas pessoas jurídicas, o voto condutor do paradigma analisará a natureza do contrato de franquia e concluirá *não ser possível conceder à recorrente o mesmo tratamento tributário de uma livraria, dedicada ao comércio varejista de livros, porque a Wizard, empresa da qual recebeu a cessão de direitos, 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 idioma. Assim, não caberia à autoridade fiscal ter segregado a tributação, mediante separação das operações mercantis da cessão de direitos.

Já o Colegiado a quo considerou ser insustentável a pretensão fiscal sob o 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.

Assim, esta Conselheira concorda com a constatação da I. Relatora de que o racional do paradigma reformaria a conclusão do acórdão recorrido, e assim também CONHECE do recurso especial da PGFN na parte admitida.

No mérito, como bem noticiado pela I. Relatora, o entendimento desta 1ª Turma que norteou o acórdão recorrido já foi reformulado por ocasião da edição do Acórdão nº 9101-002.552. Seus fundamentos são aqui adotados para reformar o acórdão recorrido como pretende a PGFN, reconhecendo-se *que as receitas auferidas pelo contribuinte com o fornecimento de materiais a suas franqueadas se submetem, em sua totalidade, ao coeficiente de 32%, previsto na alínea “c” do inciso III, artigo 15, da Lei nº 9.249/1995.*

Adicione-se que, firmada *a impossibilidade de fragmentação do contrato de franquia em vários outros contratos, sob pena de descaracterização da natureza jurídica da própria franquia*, não seria o art. 15, §2º da Lei nº 9.249/95 a prevalecer, dado seu pressuposto ser a pessoa jurídica exercer atividades diversificadas, exercício este no plano formal e material, com possibilidade de identificação das parcelas das receitas que cabem a cada uma delas. Na hipótese em que não é possível distinguir a diversidade presente em uma única atividade, a solução é dada em outro ponto da Lei nº 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, **não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.**

[...] *(negrejou-se)*

Ainda que não se trate, aqui, de receitas omitidas, o mesmo racional seria aplicável. De toda a sorte, como bem exposto no voto condutor do precedente nº 9101-002.552, na atividade exercida pela pessoa jurídica, evidenciada nos contratos de franquia por ela firmados com seus clientes, claramente se vê que *o contrato de fornecimento, e outros mais, são meros acessórios (atividade meio) ao contrato principal de cessão de direito (atividade fim).*

Pertinente, por fim, transcrever os excertos da substancial acusação fiscal dos I. Auditores Fiscais Humberto M. Alves Filho e Márcio Roberto C. Martins Jr. (e-fls. 17/54), agregada aos fundamentos da I. Julgadora Maria Lucia Aguilera, expressos na decisão de 1ª instância exarada nestes autos (e-fls. 920/982), claramente expondo a natureza do contrato de cessão de direitos, origem das receitas que demandam definição do coeficiente aplicável para presunção do lucro tributável:

Verifica-se que o presente lançamento de ofício decorre dos mesmos fundamentos fáticos e jurídicos já apreciados, por esta Turma de Julgamento, no âmbito do processo administrativo nº 10830.006552/2006-14, relativo ao lançamento de ofício de IRPJ do 1º trimestre de 2000 ao 4º trimestre de 2005, mediante Acórdão nº 05-16.728, de 19 de março de 2007, e dada à identidade das razões de impugnação, adotam-se as mesmas razões de decidir abaixo reproduzidas, com adaptações ao presente feito.

Compulsando os autos, verifica-se que o primeiro procedimento fiscal teria tido início a partir de Ofício do Juiz de Direito da 10ª Vara Cível de Campinas/SP, de 22/03/2005, para verificação de diferenças relativas aos montantes dos tributos recolhidos a menor pelas empresas envolvidas na ação de indenização, movida pela Wizard em face de Luiz Augusto Figueiredo e outros, por “*enquadramento tributário irregular*” (cf. documentos de fls. 45 e 46/99 daqueles autos).

Em procedimento de diligência, foram solicitadas cópias do contrato social e alterações, dos Livros Diário e Razão, e das Demonstrações Financeiras de 2000 a 2003, nas quais verificou-se que a receita bruta da Impugnante tinha origem, quase que exclusivamente, em vendas (fls. 107, 110 e 113 daqueles autos).

Este fato foi confirmado nas DIPJ 2001 a 2006 (anos-calendário de 2000 a 2005), tendo a contribuinte procedido à opção pela tributação com base no Lucro Presumido, e informado dedicar-se ao comércio varejista de livros, sob o Código de Atividade Econômica (CNAE-Fiscal) nº 52.46-9/01 (fls. 578/661 daqueles autos).

Nos anos-calendário de 2000 a 2005, a proporção entre as receitas brutas declaradas sujeitas ao percentual de 8% e ao percentual de 32% foi a seguinte, nas DIPJ correspondentes:

DIPJ	Receita Bruta 8%	Perc. da Receita Total	Receita Bruta 32%	Perc. da Receita Total	Receita Bruta Total
1º trim/2000	7.914.355,67	0,99	110.431,71	0,01	8.024.787,38
2º trim/2000	4.903.450,38	0,99	72.184,00	0,01	4.975.634,38
3º trim/2000	7.831.898,90	0,99	113.073,94	0,01	7.944.972,84
4º trim/2000	1.114.293,61	0,91	114.831,90	0,09	1.229.125,51
1º trim/2001	13.554.442,73	0,97	438.098,92	0,03	13.992.541,65
2º trim/2001	2.427.100,23	0,81	558.531,50	0,19	2.985.631,73
3º trim/2001	1.614.675,78	0,75	540.389,95	0,25	2.155.065,73
4º trim/2001	708.417,19	0,44	900.267,45	0,56	1.608.684,64
1º trim/2002	6.853.024,68	0,93	477.610,50	0,07	7.330.635,18
2º trim/2002	1.378.671,51	0,74	487.255,25	0,26	1.865.926,76
3º trim/2002	6.481.555,58	0,96	275.464,98	0,04	6.757.020,56
4º trim/2002	1.879.570,85	0,92	160.963,70	0,08	2.040.534,55
1º trim/2003	5.978.161,78	0,98	117.875,75	0,02	6.096.037,53
2º trim/2003	1.397.396,25	0,87	209.284,95	0,13	1.606.681,20
3º trim/2003	8.216.895,53	0,97	241.069,80	0,03	8.457.965,33
4º trim/2003	742.553,41	0,73	268.675,07	0,27	1.011.228,48
1º trim/2004	10.788.732,59	0,98	206.608,01	0,02	10.995.340,60
2º trim/2004	1.180.934,34	0,77	358.365,72	0,23	1.539.300,06
3º trim/2004	8.100.096,57	0,95	406.435,93	0,05	8.506.532,50
4º trim/2004	974.059,48	0,73	356.863,93	0,27	1.330.923,41
1º trim/2005	5.786.120,59	0,92	498.912,47	0,08	6.285.033,06
2º trim/2005	2.077.484,90	0,80	521.018,66	0,20	2.598.503,56
3º trim/2005	18.089.202,57	0,95	970.707,20	0,05	19.059.909,77
4º trim/2005	2.076.446,34	0,64	1.157.137,46	0,36	3.233.583,80
Total	122.069.541,46	0,93	9.562.058,75	0,07	131.631.600,21

A partir de tais informações, verificando-se que 93% das receitas auferidas foram declaradas como oriundas de vendas de mercadorias, sendo submetida ao percentual de presunção do lucro de 8%, e sendo a empresa dedicada à atividade de franquia de escolas de idiomas, configurou-se plenamente justificável **a necessidade de confirmação da regularidade do enquadramento das atividades da contribuinte**, dada à grande diferença entre percentuais de presunção do Lucro Presumido para a venda de mercadorias (8%) e a prestação de serviços ou cessão de direitos de qualquer natureza (32%).

A partir de 1º de janeiro de 2007, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, deveria corresponder à soma dos valores: (i) de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; (ii) os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados em Lei, auferidos naquele mesmo período (art. 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Com a edição do art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, foi alterada da a redação do art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com vigência partir de 1º de setembro de 2003, da seguinte forma, *in verbis*:

“Art. 20. **A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido**, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e **pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil**, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, **exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.**

Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendário de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres”.

É a seguinte a redação do art. 15, §1º, III da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

“Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do **percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida** mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

.....

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou **cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza**;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Destaca-se a determinação de percentual específico de 32% (trinta e dois por cento) para as atividades de **prestação de serviços em geral, de intermediação de negócios, de administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza**.

Em face destes elementos, cumpre verificar a adequada tributação pela sistemática do Lucro Presumido dos resultados da atividade da autuada, no percentual de 12% (doze por cento) para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Para dirimir as dúvidas acerca da regularidade do procedimento adotado pela empresa, em 17/05/2005, foi solicitada a apresentação, entre outros, dos seguintes documentos (fls. 114/115 daqueles autos): (i) cópias dos contratos de franquia, bem como circulares de oferta de franquia (Lei nº 8.955, de 1994); e (ii) planilhas anuais contendo o custo individualizado dos livros/apostilas. Ressalte-se a existência também de intimação expressa para:

“informar o motivo pelo qual a quase totalidade da receita operacional bruta é declarada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ como receita de vendas uma vez que a atividade econômica efetiva é a prestação de serviços de ensino de idiomas”.

Constam novas intimações (fls. 158/159 e 165/167 daqueles autos), em 23/02/2006 e 17/04/2006, para: (i) “*esclarecer o critério utilizado pela empresa na auto-classificação do código de atividade econômica CNAE-Fiscal 52.46-9/01 – COMÉRCIO VAREJISTA DE LIVROS, conforme consta do Cadastro de Pessoas Jurídicas – CNPJ*”; (ii) “*esclarecer o critério utilizado pela empresa na tributação na alíquota de 8% para a presunção do lucro no regime de tributação Lucro Presumido*”.

Em resposta à primeira intimação (fls. 140 daqueles autos), foi informado que apesar de ser a empresa uma franqueadora de escolas de ensino de idiomas, a sua atividade principal seria a venda de mercadorias (livro didático) para os franqueados, conforme CNAE aposto na DIPJ. Esclarece, ainda, que a prestação de serviços de ensino de idiomas seria a atividade principal das franqueadas, e não da franqueadora.

Às outras intimações, a Wizard esclareceu que os materiais didáticos não eram disponibilizados à venda a terceiros não matriculados (fls. 160/161 daqueles autos) e que a classificação no CNAE-fiscal teria sido feita em observância às normas da legislação estadual (art. 32, *caput*, do Decreto Estadual nº 45.590/2000 - RICMS) e a tributação ao percentual de 8% com base no art. 518 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (fls. 168 daqueles autos).

Para corroborar as alegações, foram apresentados em 20/05/2005 (às fls. 116 daqueles e 118 dos presentes autos), em resposta à intimação datada de 17/05/2005 (fls. 114/115 daqueles autos), um modelo de contrato de franquia Wizard (fls. 117/128 daqueles e 182/194 dos presentes autos) e a Circular de Oferta de Franquia WIZARD (fls. 129/138 daqueles e 195/204 dos presentes autos), dos quais serão destacados e analisados os excertos relevantes para a solução do presente litígio.

Quanto ao objeto do contrato e preço e especificamente à concessão de uso da marca, prevêem as cláusulas 1 e 3 do modelo de contrato, *in verbis*:

“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 de 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, doravante simplesmente designados MATERIAIS, para uso do FRANQUEADO.

1.2. A taxa de adesão ao Sistema de Franquias Wizard para a cidade de XXXXXXXXXXX-XX é de R\$XXXXXXXXXXXXXXXX

.....

3. USO DA MARCA

1.1. O FRANQUEADO por este instrumento adquire o **direito de uso não exclusivo da marca, do nome e logotipo WIZARD**, na forma autorizada, conforme Anexo I, **no segmento de ensino de idiomas**, excluído qualquer direito de propriedade do mesmo.

.....

Na Circular de Oferta de Franquia, a Wizard Brasil Livros e Consultoria Ltda. se qualifica como *empresa detentora dos direitos para a concessão de franquias sob a marca e a tecnologia WIZARD*, em todo o território nacional.

De tais cláusulas contratuais decorre que todo o fornecimento de materiais da franqueadora para a franqueada é efetuado no âmbito e sob as normas do contrato de franquia, ou seja, um contrato de *concessão do direito de uso de seus métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais*, mas principalmente, no âmbito de um contrato de *concessão do direito de uso da marca, do nome e logotipo WIZARD*. Frise-se: é somente no âmbito de um contrato de franquia que os materiais didáticos, administrativos e publicitários são fornecidos da franqueadora para as franqueadas.

E não poderia ser diferente na medida em que os materiais fornecidos têm íntima relação com métodos de ensino, com a marca e o nome da Wizard, e a franqueadora, na qualidade de proprietária de todos estes bens incorpóreos, para garantir a manutenção de seus direitos, não poderia fornecê-los, senão sob a garantia de um contrato de franquia.

Nesse aspecto, destaque-se que todo o material porventura disponibilizado pela franqueadora às franqueadas deveria ser restituído em caso de rescisão de contrato, conforme expressamente previsto na cláusula 12.3 abaixo transcrita, demonstrando mais uma vez que todo o fornecimento de materiais somente era efetuado no âmbito e sob as regras de um contrato de franquia, não se podendo equiparar tal fornecimento a uma venda de mercadorias, sujeita às vicissitudes de um mercado consumidor:

12.3. Ocorrendo a rescisão deste Contrato por justa causa, **o FRANQUEADO deverá devolver à Wizard todos os documentos e publicações que lhe tiverem sido entregues em decorrência do presente Contrato**, abstando-se do uso das informações deles constantes e demais informações comerciais, administrativas e de instalação e implantação da Escola, **deixando também, imediatamente, de fazer uso da marca WIZARD e, em especial, providenciar a retirada do luminoso com a marca e logotipo WIZARD que a Escola tiver**, sob pena de pagar à WIZARD uma indenização equivalente a 1.000 (mil) conjuntos didáticos Inglês I por mês, enquanto permanecer a irregularidade e independentemente daquela prevista na cláusula 12.4. a seguir. Na hipótese de término ou rescisão deste instrumento por quaisquer outros motivos exceto justa causa, o FRANQUEADO deverá atender ao disposto neste item no prazo máximo de 30 (trinta) dias.

Contraditando a defesa, 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*.

Convém a reprodução de outras cláusulas em que se pode vislumbrar que o fornecimento de materiais didáticos, administrativos e promocionais/publicitários somente é feito no âmbito e de acordo com as expressas disposições do contrato de franquia, denotando o seu caráter acessório. Ao dispor acerca das obrigações da franqueadora, dispõe o contrato:

“6. OBRIGAÇÕES DA WIZARD

Constituem obrigações da WIZARD, dentre outras previstas no presente Contrato:

.....

6.3. Disponibilizar para aquisição do FRANQUEADO cartazes, folhetos, *folders*, peças promocionais em geral com o intuito de divulgar e expandir o negócio do FRANQUEADO;

6.4. Disponibilizar campanhas publicitárias para utilização interna da Escola, objetivando a fidelização e manutenção dos alunos matriculados na Escola do FRANQUEADO;

.....

6.11. Pesquisar, desenvolver, testar e disponibilizar novas versões de materiais didáticos para uso do FRANQUEADO, zelando sempre pela manutenção e atualização de sua linha de produtos para uso na Escola;

.....

De outro lado, convém também ressaltar que 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. São os seguintes os termos do contrato:

5. AQUISIÇÃO E FORNECIMENTO DE MATERIAIS

5.1. Antes da inauguração da Escola, o **FRANQUEADO deverá adquirir um lote inicial de conjuntos didáticos, materiais administrativos e publicitários** para a abertura e divulgação da Escola, **de acordo com os parâmetros atuais da Wizard.**

.....

5.3. O FRANQUEADO **deverá manter estoque mínimo de materiais de cada curso do sistema Wizard**, para atender a procura natural dos alunos interessados, sendo o Inglês I e II, 20 unidades de cada; Teens I e II 10 unidades de cada; e um exemplar dos demais livros.

5.4. O FRANQUEADO concorda em adquirir, no prazo máximo de 30 dias do lançamento, no mínimo, um exemplar novo de cada novo material lançado para uso das escolas, com o objetivo de conhecer e se preparar adequadamente para a implantação de novos cursos ou materiais em seu sistema de ensino.

5.5. O FRANQUEADO está ciente da constante evolução dos materiais didáticos e que melhorias ou acréscimos de produtos na composição dos conjuntos didáticos, implicará conseqüente realinhamento de preços, porém sempre compatíveis com o mercado de franquias no segmento de ensino de idiomas. **O FRANQUEADO por sua vez aceita utilizar sempre as versões mais recentes dos materiais didáticos disponibilizados para a rede.**

.....

5.8. A partir do segundo ano de operação da escola, o FRANQUEADO deverá ter um **consumo anual mínimo** de 100 conjuntos didáticos Kids e Tots. A não ocorrência deste consumo autoriza automaticamente a WIZARD a oferecer a franquia Wizard Kids, no mesmo território, a terceiros interessados em atuar com o público infantil.

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

Cidades por mil habitantes	1º ano civil	2º ano civil	3º ano civil
Até 50	200	300	400
Até 100	250	375	500
Acima de 100	300	450	600

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

.....

7. OBRIGAÇÕES DO FRANQUEADO

.....

7.11. **Adquirir os conjuntos de materiais didáticos para seus alunos matriculados, não lhe sendo permitido reproduzir, copiar, ceder ou emprestar o material didático, total ou parcialmente, sob pena de rescisão imediata do contrato, além de responsabilidade civil e criminal, bem como pagamento de multa de valor equivalente a multa prevista no item 12.4.**

.....

7.11.3. **Ao franqueado fica expressamente proibida a comercialização de materiais já utilizados por seus alunos.**

.....

7.12. Permitir que funcionários ou prepostos da WIZARD façam visitas na Escola para verificar se os padrões estão sendo observados pelo FRANQUEADO, bem como **auditar o estoque, o número de alunos ou outros dados de importância para a WIZARD**, sendo que, constatadas irregularidades, haverá notificação, para no prazo de 30 (trinta) dias, serem regularizadas, sem o que a WIZARD poderá rescindir o contrato por justa causa motivada pelo FRAQUEADO;

.....

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

.....

8. PUBLICIDADE

.....

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

8.6. **O Franqueado deverá adquirir** no início de cada semestre 5 (cinco) painéis de outdoor da campanha de marketing vigente, devendo afixá-los em pontos visíveis de alta circulação de pessoas em sua cidade. No caso, de não efetuar a referida compra, desde já autoriza a Wizard Brasil a faturar e enviá-los para sua franquia, arcando com todo o custo do outdoor e frete.

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

Da Circular de Oferta da Franquia, sob a rubrica “Fornecedores”, consta também, expressamente, não apenas a obrigatoriedade de aquisição do material didático, mas a obrigatoriedade de **aquisição exclusivamente da WIZARD**. Destaque-se, ainda, que os franqueados sequer poderiam revender a outros franqueados os materiais remanescentes, não revendidos aos alunos ou não utilizados em suas atividades, haja vista expressa disposição proibitiva:

5.7. O FRANQUEADO fica proibido de fornecer materiais didáticos WIZARD a outro franqueado, sob pena de pagamento de **multa equivalente ao valor do material fornecido**.

Ademais, 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:

2. PRAZO DO CONTRATO

.....

2.3. Enquanto vigorar o presente contrato, **o FRANQUEADO**, seu cônjuge, seus dependentes e seus funcionários e prepostos, **não poderão, em hipótese alguma, dedicar-se, direta ou indiretamente, a qualquer atividade conflitante com a operação e administração da franquia** a que se refere o presente ajuste, **ou que possa ser considerada concorrência a uma unidade WIZARD** exceto empresas coligadas do FRANQUEADOR.

2.3.1. Fica também o franqueado **impedido de dedicar-se a qualquer outra atividade conflitante ou concorrente** das empresas Franqueadoras existentes ou que venham a ser constituídas, pertencentes aos sócios da Wizard.

2.4. Fica também **vedado ao FRANQUEADO**, a seu cônjuge e a seus dependentes a participação, direta ou indireta, seja a que título for, **ao longo dos 12 (doze) meses subsequentes ao término, resilição ou rescisão**, seja por que

motivo for, **do presente contrato, em empresa ou empreendimento que pratique qualquer atividade que possa ser classificada como concorrência à franquia WIZARD.** Em razão deste impedimento, o franqueado será indenizado nos termos da cláusula 1.2.1.

.....

3.3. Fica vedado ao FRANQUEADO a instalação no estabelecimento de ensino de qualquer serviço ou produto alheio ao Sistema de Franquias WIZARD.

.....

No contrato de franquia pactuado com a franqueada AUV Idiomas S/C Ltda. (fls. 272/291 daqueles e 394/426 dos presentes autos) e que abaixo se analisará, consta que o prazo de impedimento à participação não apenas como sócios, mas também como agentes, funcionários e diretores de qualquer outra empresa concorrente, que atue no mesmo segmento e mercado da WIZARD, seria de dois anos.

Ressalte-se que as proibições são extensas, não se restringindo a negócios mantidos pelas franqueadas no país, mas também no exterior, e afetando não apenas o segmento de ensino de idiomas, mas *todos os negócios em que os sócios da Wizard atuem no mercado como franqueadores*:

7. OBRIGAÇÕES DO FRANQUEADO

.....

7.4. Não participar, direta ou indiretamente, como sócio, quotista ou acionista de qualquer sociedade ou empresa congênere do segmento de ensino de idiomas que não utilize o método WIZARD em seus cursos, em qualquer localidade do país ou no exterior, bem como outros negócios em que os sócios da Wizard atuem no mercado como franqueadores.

.....

12. EFEITOS DA 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 decorrido de todo o conhecimento técnico, administrativo, pedagógico e de know-how transmitido pela WIZARD ao FRANQUEADO,** em função do relacionamento comercial havido. Em caso de descumprimento da presente disposição, o Franqueado sujeitar-se-á às sanções cíveis e penais cabíveis à violação de direitos autorais da WIZARD, inclusive à ação de perdas e danos e multa não compensatória equivalente a 2.500 (dois mil e quinhentos) conjuntos didáticos Inglês I, calculada pelo valor destes à época da infração.

.....

Registre-se, por oportuno que apenas em 19/09/2006 foram apresentados contratos de franquia, vigentes no período em apreço, com a AUV Idiomas S/C Ltda. (CNPJ nº 01.807.040/0001-02) (fls. 272/304 daqueles e 394/413 dos presentes autos), nos quais, além das cláusulas já acima apresentadas, constam outras de relevante interesse na medida em que denotam de maneira mais contundente que **as aquisições de materiais**

efetuadas pelos franqueados se constituíam em obrigações contratuais pré-estabelecidas no contrato de franquia:

7. AQUISIÇÃO E FORNECIMENTO DOS MATERIAIS

II. A FRANQUEADA deverá adquirir com exclusividade os materiais descritos e caracterizados no Anexo 'A' do presente Contrato.

III. Os materiais serão obrigatoriamente utilizados na ministração dos cursos WIZARD em sua Escola.

a. Para a abertura da Escola, deverá a FRANQUEADA adquirir da Wizard um lote mínimo inicial de cento e cinquenta conjuntos didáticos, necessários às matrículas iniciais.

IV. A FRANQUEADA reconhece expressamente **que a continuidade da presente licença dependerá do aumento gradativo** do número de alunos da Escola e **do total de exemplares de materiais adquiridos pela FRANQUEADA em cada mês**, conforme venham a ser estabelecidos pelas partes de comum acordo.

a. Fica desde já acordado que durante o período compreendido pelos doze primeiros meses de funcionamento da Escola, **a FRANQUEADA deverá adquirir um lote mínimo** de 200 (duzentos) conjuntos didáticos, passando a 300 (trezentos) conjuntos no segundo ano de atividade e 400 (quatrocentos) conjuntos no terceiro ano de atividade.

b. A FRANQUEADA **deverá manter um estoque de materiais de cada curso ministrado**, para atender a procura dos alunos interessados, **reservando-se a WIZARD o direito de não efetuar a troca de materiais de um determinado curso por outro.**

Relevante ainda destacar, no contrato com a AUV Idiomas S/C Ltda., de fls. 272/284 daqueles e 394/413 dos presentes autos, datado de 02/07/1997, *a inexistência de cláusula que explicita o caráter oneroso do contrato, ou por outras palavras, o preço da cessão de uso da marca, logotipo e nome fantasia Wizard e, conseqüentemente, da metodologia e dos materiais didáticos, administrativos e promocionais vinculados à marca, que não aquelas acima transcritas a respeito da obrigatoriedade de aquisição de materiais fornecidos pela Wizard.* Há apenas uma referência à existência de uma taxa de franquia no item 3 - "Território da Franquia", II, "b" que estipula *in verbis*:

"Caso a FRANQUEADA apresente outro ponto comercial que seja do interesse da WIZARD, para ali instalar outra franquia, deverá a FRANQUEADA efetuar o **pagamento de outra Taxa de Franquia** no valor vigente na época".

No outro contrato com a mesma franqueadora (fls. 414/426), datado de 08/10/2001, também não há cláusula específica sobre a taxa de franquia, mas há referências a ela, por exemplo, no item 2 - "Prazo do Contrato", subitem 2.02. que dispõe a respeito da possibilidade de prorrogação do prazo do contrato, mediante o pagamento de 20% (vinte por cento) do valor da taxa de franquia. Consta apenas no item 2.06. que a "Circular de Oferta de Franquia" integra o contrato. Acaso seja tomada a circular apresentada à fiscalização e já anteriormente citada, de fls. 129/138 daqueles e 195/204 dos presentes autos, tem-se que a taxa de franquia seria de R\$8.000,00 a R\$130.000,00, dependendo do porte da cidade, a ser paga integralmente no ato de assinatura do

contrato, permanecendo, todavia, a indefinição, no caso concreto, sobre a taxa de franquia efetivamente devida no âmbito do contrato sob apreciação.

De qualquer forma, o que se pretende destacar é que, no âmbito dos presentes contratos, *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*. Esta é a remuneração do contrato de franquia entre a Wizard e suas franqueadas.

Dos presentes autos consta ainda cópia do Contrato celebrado em 09/12/1999 com a Taquaral Idiomas e Livros Consultoria Ltda. (CNPJ nº 02.575.867/0001-09) – fls. 629/639, no qual consta cláusula relativa a “taxa operacional” (item 6) assim redigida *in verbis*:

“6. TAXA OPERACIONAL

6.1. Pela gama de serviços de consultoria e assessoria operacional, comercial e pedagógica que a FRANQUEADA receberá, e pelo constante desenvolvimento, evolução e atualização do sistema de franquia, a FRANQUEADA remunerará a WIZARD

- a. a partir do segundo ano de funcionamento, a FRANQUEADA pagará à WIZARD uma taxa mensal de 1% (um por cento) sobre seu **faturamento da escola**, no terceiro ano 2% (dois por cento) e a partir do quarto ano, 3% (três por cento).

Ou

- a. a partir do segundo ano de funcionamento 5% (cinco por cento) de taxa **sobre as compras**, no terceiro ano 10% (dez por cento) e a partir do quarto ano, 15% (quinze por cento).
- b. Esta taxa deverá ser paga todo quinto dia útil de cada mês subsequente ao mês vencido”.

Observe-se que mesmo nos contratos em que, além da obrigatoriedade de aquisição de número mínimo de materiais didáticos, havia previsão de pagamento de *royalties*, tal cobrança não era feita necessariamente sobre o faturamento da franqueada, mas poderia ser efetivada sobre as compras, às quais a franqueada estava vinculada por expressas disposições contratuais. Ademais, não há definição contratual expressa sobre qual dos critérios deveria ser utilizado, em havendo grande divergência entre o faturamento e as compras da franqueada.

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.

Em 11/09/2006, em atendimento à intimação de 15/08/2006, foi apresentada planilha do faturamento, relativo aos anos-calendário de 2000 a 2005, por produto, quantidade faturada, valor e o custo do produto vendido (fls. 320/371 daqueles e 427/453 dos presentes autos), a partir da qual foi possível aferir a relação entre o faturamento e o custo dos materiais vendidos, denotando um “ganho” nos seguintes percentuais:

Ano-calendário	Valor da Mercadoria Faturada	Custo do Produto Vendido	% Lucratividade
2000	21.744.364,83	2.790.847,21	0,87
2001	19.033.787,07	3.020.259,13	0,84

2002	17.255.567,72	2.376.537,01	0,86
2003	16.557.400,74	2.399.624,38	0,86
2004	21.185.757,83	2.078.192,82	0,90
2005	28.540.705,00	2.908.684,71	0,90

Na verdade, **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.

Desta forma, equivoca-se a defesa ao argumentar que, dada à 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**.

Nas lições de Fran Martins acerca da natureza jurídica do contrato de franquia (*In Contratos e Obrigações Comerciais*. 14ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1996, pág. 490):

“440. Natureza Jurídica – **O contrato de franquia compreende uma prestação de serviços e uma distribuição de certos produtos, de acordo com as normas convencionadas**. A prestação de serviços é feita pelo franqueador ao franqueado, possibilitando a esse a venda de produtos que tragam a marca daquele. A distribuição é tarefa do franqueado, que se caracteriza na comercialização do produto. **Os dois contratos agem conjuntamente, donde ser a junção de suas normas que dá ao contrato a característica de franquia**” [destaques acrescidos].

E continua o Mestre, distinguindo o contrato de franquia de outros contratos, dentre os quais o contrato de fornecimento, conforme abaixo:

“Muito de aproxima esse contrato [franquia] de outros, havendo, contudo, pontos que os distanciam. (...) **Também se aproxima do contrato de fornecimento, mas dele também se distancia, pois no fornecimento o fornecedor não é obrigado a prestar assistência, técnica ou comercial, ao comprador, o que ocorre com a franquia**”.

Da mesma forma se posiciona Waldirio Bulgarelli (*In Contratos Mercantis*. 9ª ed., São Paulo, Atlas, 1997, págs. 526/527) ao distinguir a franquia da concessão mercantil, nos seguintes termos:

“A concessão de venda é, exclusivamente, contrato de distribuição de produtos; a licença de uso de marca ou a eventual prestação de serviços do concedente ao concessionário são meros acessórios do pacto principal que estipula a exclusividade na distribuição de produtos, ou seja, bens fabricados pelo concedente. **Na franquia o essencial é a licença de utilização de marca e a prestação de serviços de organização e métodos de venda pelo franqueador ao franqueado**. A finalidade de distribuição da *franchise* [franquia] **não abrange**, pois, **apenas produtos, mas também mercadorias** (isto é revenda de comerciante atacadista e varejista) **e serviços**, como a hotelaria, por exemplo [no caso em questão, a prestação de serviços de ensino de idiomas]. Por conseguinte, na concessão de venda, o concessionário é simples intermediário entre o concedente e o público consumidor; enquanto **na franquia, o franqueado pode ser, ele próprio, produtor de bens ou prestador de serviços**. Esse elemento de prestação de serviços do franqueador ao

franqueado é claramente distintivo da simples licença de utilização de marca ou outro sinal distintivo. Ele comporta, na verdade, três aspectos, vulgarmente caracterizados pelas expressões consagradas *engineering*, *management* e *marketing*.. O franqueador, antes de mais nada, pode planejar a própria montagem material do negócio do franqueado (local e instalações). Ademais, ele costuma fornecer também ao franqueado um esquema completo de organização empresarial, desde o organograma de pessoal até a própria contabilidade e a política de estoques, com apoio em sistemas computacionais, como por exemplo, um sistema integrado de estoques e compras. Acessoriamente, o franqueador porá à disposição do seu co-contratante o acesso ao seu equipamento de processamento de dados a um financiamento para a aquisição ou a reforma de suas instalações. Finalmente, quanto ao *marketing*, informações e instruções precisas serão dadas para o desenvolvimento das vendas ou da prestação de serviços do franqueado ao público. O franqueado poderá, assim, usufruir de uma experiência acumulado do franqueador, no mercado em questão, quanto aos sistemas de vendas e serviços (...). Gozará, ademais, dos efeitos de uma publicidade largamente montada em torno da marca ou de expressões ou sinais de propaganda, cuja utilização lhe foi concedida. Nada mais natural, portanto, que, além da regalia específica pelo uso de sinais distintivos, o franqueado contraia, igualmente, a obrigação de pagar ao franqueador uma remuneração adequada pelos serviços acima descritos, sendo incontestável que é, justamente pela prestação desses serviços que o *franchising* se diferencia da cessão de uso de marca, pura e simples”.

Decorre das lições dos Ilmos. Doutrinadores, **a impossibilidade de fragmentação do contrato de franquia em vários outros contratos, sob pena de descaracterização da natureza jurídica da própria franquia que engloba necessariamente uma prestação de serviços e uma distribuição de certos produtos, de acordo com as normas convencionadas.** Retirados quaisquer dos elementos distintivos do contrato de franquia, ter-se-á um contrato de outra natureza.

E, nesse contexto, importante frisar que, analisando as cláusulas contratuais já acima transcritas, não há dúvida que os contratos em questão são contratos de franquia, de acordo com a doutrina e a definição legal, contida no art. 2º da Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, *in verbis*:

“Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, **mediante remuneração direta ou indireta** sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício”.

Conveniente aqui retornar à questão da remuneração do contrato de franquia para destacar que **a remuneração pode ser direta**, mediante taxa de filiação ou royalties, ou **indireta**, assim entendida a remuneração pelo fornecimento de materiais efetuado no âmbito e sob as regras estipuladas no contrato de franquia.

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.

Apesar dos protestos da defesa de que a franquia não se reduz à cessão de direitos de uso da marca, importante também salientar de acordo com Waldírio Bulgarelli (Op. Cit. Pág. 521) que:

“(…) destaca-se na análise da operação da qual resulta o contrato de **franchising**, além do seu aspecto mais aparente que é o da complexidade, também o da **importância da marca (em sentido genérico, posto que se admite a utilização pelo usuário também de nome comercial, título de estabelecimento, etc.) que vai ser explorada pelo beneficiário**; o caráter **continuado** da operação e a **independência** do beneficiário, formal, é claro, posto que fica preso à orientação e às imposições do cedente, geralmente justificadas também ingenuamente pela idéia da transferência de *know-how*” *[destaques acrescidos]*.

Desta feita, **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**. Em assim sendo, contraditando a Impugnante, cumpre afirmar novamente que a venda de materiais didáticos, administrativos e promocionais/publicitários integra o objeto do contrato de franquia, não podendo ser dele distinguida.

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.

Superada assim a argumentação da defesa, no sentido de erro de determinação da base de cálculo, porque **toda a remuneração direta e indireta, recebida e decorrente dos contratos de franquias celebrados com as franqueadas, inclusive pelos fornecimentos de materiais, devem ser tributados no percentual de presunção do lucro previstos para as atividades de cessão de direitos de qualquer natureza (32%)**, conforme acima exposto.

Adotados tais pressupostos, despiciendo discutir se a cessão de direitos de uso da marca e a transferência de *know-how* se fariam mediante a venda do material didático, administrativo e promocional/publicitário efetuada pela franqueadora às franqueadas. Relevante é que a venda não se realiza nas condições de uma compra e venda, pactuada sob as regras do mercado, mas apenas no âmbito e sob as estritas regras do contrato de franquia.

De qualquer forma, apesar dos protestos da defesa, em se tratando de uma franquia de escolas de idiomas, em que a franqueadora é a exclusiva detentora dos direitos autorais sobre o material didático a ser, necessária e exclusivamente, utilizado nos cursos a serem ministrados pelas franqueadas, é inegável que este material deve conter aspectos relevantes da metodologia de ensino, tanto que há preceitos específicos para garantir a sua utilização apenas no âmbito do contrato. Vide a cláusula 12.4 já acima destacada:

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 decorrido de todo o conhecimento técnico, administrativo, pedagógico e de *know-how* transmitido pela WIZARD ao FRANQUEADO, em função do relacionamento comercial havido. Em caso de descumprimento da presente disposição, o Franqueado sujeitar-se-á às sanções cíveis e penais cabíveis à violação de direitos autorais da WIZARD, inclusive à ação de perdas e danos e multa não compensatória equivalente a 2.500 (dois mil e quinhentos) conjuntos didáticos Inglês I, calculada pelo valor destes à época da infração.

[...] *(destaques do original)*

Inadmissível, neste contexto, a auto-classificação da atuada como comerciante varejista de livros e a presunção de seu lucro a partir da remuneração auferida em razão dos contratos de franquia firmados com os franqueados por coeficiente outro que não o aplicável à cessão de direitos de qualquer natureza. Como bem observado ao final da transcrição acima, nem mesmo se fosse possível segregar, nestas receitas, o valor do material didático fornecido, deste seria possível extirpar a metodologia de ensino desenvolvida pela Contribuinte e cedida nos contratos de franquia.

Estas as razões, portanto, para divergir da I. Relatora e DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN na matéria admitida, do que decorre o restabelecimento do crédito tributário lançado sem a qualificação da penalidade, vez que a PGFN não logrou caracterizar dissídio jurisprudencial acerca de sua exoneração no acórdão recorrido por aplicação do que decidido, em relação à exigência de IRPJ, no Acórdão nº 1201-00.011.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Solicitei a presente declaração de voto para resumir, após pedido de vista, as razões pelas quais acompanhei o voto da I. Relatora para negar provimento ao recurso especial fazendário.

Conforme se verifica do TVF, o “gatilho” da autuação, na realidade, foi um, digamos, “preconceito” quanto à relação percentual entre os faturamentos das atividades efetivamente praticadas pela contribuinte, que na época dos fatos geradores esteve sujeita ao lucro presumido: 93% a título de venda de mercadorias, representadas pelos *materiais didáticos*, o que a levou a aplicar o coeficiente de 12%; e de 7% sobre a remuneração auferida a título de cessão de direito/serviço, atividade esta que se sujeitou ao percentual legal de lucratividade de 32%.

Foi nesse contexto que a *autonomia mercantil* da atividade de *venda de materiais didáticos* acabou sendo *desqualificada* e, conseqüentemente, enquadrada como espécie de *cessão de direito de uso*. Daí a cobrança da CSLL com base no percentual maior (de 32%, e não 12%) sobre a totalidade das receitas auferidas pela contribuinte enquanto *franqueadora*.

Ocorre que, ao longo da motivação do lançamento, a autoridade fiscal desviou do caminho da tese de *manipulação* ou *simulação* na “divisão do faturamento”, passando a sustentar que os referidos materiais didáticos não seriam passíveis de uma *segregação* para fins tributários, seja por serem destinados aos franqueados por força de contratos de franquia, seja por constituírem o meio necessário para a prestação de serviços de idioma, esta sim a atividade-fim do negócio explorado.

Com a devida vênia, não concordo com esse racional.

Isso porque não há nenhum coeficiente específico previsto na legislação do lucro presumido para contratos de franquia. Pelo contrário, há disposição legal expressa, prevista no artigo 15, § 2º, da Lei nº 9.249, de 1995, prescrevendo que *no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade*, o que foi seguido pela contribuinte.

No âmbito dos contratos analisados - onde realmente mostrou-se que a venda de materiais didáticos consiste no principal item da franquia, ou seja, é a “cereja do bolo” do negócio -, me parece até natural e lógico que esta atividade represente a parcela mais substancial do faturamento na relação entre franqueadora e franqueadas.

Ainda que tais *materiais didáticos* figurem como um meio das franqueadas, e não franqueadora, prestarem os serviços de idioma, eles continuam sendo espécie de mercadorias.

Ora, não é porque a disponibilização dos materiais didáticos se deu sob um modelo de franquia que a sua natureza mercantil deixa de existir. E também não é porque tal atividade tenha representado a maior parte do faturamento, que tudo passa a integrar a atividade mais onerosa, afinal, repita-se, tais materiais didáticos constituem o principal componente da marca *Wizard* e certamente é o que atraiu as franqueadas.

Por envolver, então, os materiais didáticos circulação de mercadorias, a aplicação do coeficiente próprio para operações mercantis (12%, no caso da CSLL) revela-se correta.

Não se trata, aqui, de equiparar ou não a contribuinte a uma *livraria*, mas apenas de reconhecer o tratamento fiscal de uma atividade típica (comércio de materiais didáticos), cuja preponderância se justifica em face da essencialidade desta atividade no desenvolvimento do negócio pelas franqueadas.

O contrato de franquia, ademais, não se restringe à cessão de direitos, podendo envolver outras espécies de atividades, como ocorre inclusive no mercado em geral quando, por exemplo, há contratação de construção com fornecimento de materiais, quando há compra de equipamento com serviço de instalação, quando há prestação de serviços de buffet com fornecimento de alimentação e bebidas etc.

Considerando, então, **(i)** a natureza híbrida do contrato de franquia; **(ii)** a existência de regra específica que permite a segregação de atividades típicas para fins de aplicação dos coeficientes no lucro presumido; **(iii)** a natureza mercantil da atividade de venda de materiais didáticos; e **(iv)** a estipulação de preços específicos, combinado entre partes independentes, e compatíveis com a essencialidade de cada atividade no negócio explorado, a presente autuação não se sustenta.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli