



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

Processo nº 10830.009437/2007-74
Recurso nº 167.724 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.289 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 04 de agosto de 2010
Matéria Lucro Presumido
Recorrente 2ª Turma/DRJ-CAMPINAS/SP
Recorrida LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da PRIMEIRA SEÇÃO DE **JULGAMENTO**, negar provimento ao recurso de ofício, por unanimidade de votos; e dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) pelo voto de qualidade, com relação à aplicação do coeficiente do lucro presumido, mantendo o lançamento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antônio Bezerra Neto. A Conselheira Karem Jureidini Dias fará declaração de voto; b) por unanimidade de votos, afastar a qualificadora; c) por unanimidade de votos, reconhecer a decadência do IRPJ do quarto trimestre de 2001 e três primeiros trimestres de 2002 e da CSLL do ano-calendário de 2001 e três primeiros trimestres de 2002.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto – Redator designado

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Declaração de Voto

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (relator), Antônio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração lavrado em desfavor da Recorrente, tendo em vista a identificação, durante procedimento de fiscalização, de aplicação equivocada do percentual sobre a receita bruta para fins de determinação do lucro presumido. Em decorrência deste fato, foram lavrados os autos de infração relativos ao recolhimento do IRPJ e da CSLL.

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.”

E, por entender que o procedimento adotado pela fiscalizada se amolda ao inciso II, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ou seja, fora realizado com evidente intuito de fraude, foi aplicada a qualificação da multa. Nos dizeres da autoridade fiscal (fl. 28):

“(...) ao tributar, deliberadamente, os valores recebidos efetivamente como cessão de direitos a título de venda de mercadorias, realizou ação que se não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução de seu montante devido, além de ter evitado ou diferido seu pagamento (art. 72, Lei nº 4.502/64).”

Em sede de Impugnação, a ora Recorrente alegou em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito:

a) a decadência do crédito tributário de IRPJ relativo a todo o exercício de 2001 e aos três primeiros trimestres de 2002;

b) a nulidade do auto de infração, tendo em vista que a impugnante consiste em pessoa jurídica diversa da Wizard, inclusive com objetivos sociais distintos, pelo que não pode ser autuada pela cessão de direitos que são detidos por esta última empresa;

c) mesmo que se considerasse que a empresa realiza cessão de direitos de terceiro, o lançamento é nulo, uma vez que indicou a base de cálculo errada, pois a fiscalização tomou toda a receita advinda das operações comerciais realizadas pela impugnante como cessão de direito de uso de metodologia, sem qualquer critério para desconsiderar a totalidade das operações mercantis;

d) improcedência do lançamento em vista da licitude das operações mercantis que se revestem de todas as características jurídicas de tal operação em vista, inclusive, da caracterização da atividade de franquias (que inclui a cessão de direito de uso) como sendo distinta da operação mercantil de compra e venda de produtos;

e) a descaracterização da ocorrência de simulação e do não cabimento da multa qualificada;

f) a necessidade do cancelamento do lançamento de IRPJ relativo ao 2º semestre de 2002, apurado sobre o valor de R\$ 306.995,00 (item 002 da autuação), tendo em vista a configuração de cerceamento de defesa da impugnante.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas (SP) considerou o lançamento parcialmente procedente, conforme acórdão DRJ/CPS nº 05-21.292 (fls.709/735) e ementa que segue:

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

IRPJ. Prazo Decadencial.

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

Decadência. Contribuições para a Seguridade Social. CSLL.

O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

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).

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

Fraude. Caracterização.

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

O procedimento fraudulento se vislumbra também na modificação dolosa de características essenciais do fato gerador

(base de cálculo), na escrituração e nas declarações apresentadas de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento.

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

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/06/2002

Lançamento. Falta de Descrição dos Fatos.

Para a regular constituição de ofício do crédito tributário, a descrição dos fatos é elemento essencial, sem a qual não pode prevalecer a exigência. Nesse sentido, a imputação de insuficiência de declaração e de recolhimento de tributos tem que estar devidamente fundamentada.

Tributação Reflexa. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Na medida em que as exigências reflexas têm por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão dos autos de infração decorrentes.

Inconformada, a Contribuinte aviou recurso para este Conselho, aduzindo o seguinte:

a) a ocorrência da decadência para o 4º trimestre de 2001 e para os três primeiros de 2002;

b) a DRJ desconsiderou que a Recorrente é pessoa jurídica independente da Wizard, e que se dedica a objetivos sociais notadamente diversos, o que fundamenta o equívoco da decisão da DRJ;

c) a decisão da Delegacia de Julgamento de Campinas infirmou as razões do lançamento tributário, de tal maneira que o lançamento é insubsistente, em vista dos argumentos do v. acórdão da DRJ, com destaque para a insubsistência da indicação de argumentos lançados na decisão exarada nos autos do processo instaurado em face da empresa Wizard Brasil Livros e Consultoria Ltda.;

d) ainda que não acolhido o argumento anterior, o lançamento é improcedente porque i) parte do pressuposto equivocadamente de que toda a receita da Recorrente deve ser considerada como cessão de direito de uso de terceiro porque advinda de um contrato de franquia e ii) que a atividade de franquia está englobada no art. 519, III, "c" do RIR/99;

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado di

gitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010

por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

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

f) não há tipificação para a multa qualificada.

É este, em suma, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Relator

Conheço dos presentes Recursos de Ofício e Recurso Voluntário, visto que ambos atendem os pressupostos de admissibilidade.

RECURSO DE OFÍCIO

A decisão recorrida exonerou crédito superior ao limite de alçada, atualmente fixado em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), razão pela qual o presente recurso de ofício merece conhecimento.

A questão posta em debate perante a DRJ e que levou à exoneração do crédito tributário ora em análise refere-se à decadência relativa ao 2º e 3º trimestre de 2001, bem como a nulidade em relação ao lançamento do IRPJ de R\$ 306.995,00, apurado no 2º trimestre de 2002.

Em relação ao crédito tributário relativo ao 2º e 3º trimestre de 2001, cumpre reconhecer a decadência, sem a necessidade de adentrar no mérito da ocorrência ou não de dolo ou fraude, uma vez que o contribuinte teve ciência do lançamento em 01/11/2007. Sendo assim, tanto na aplicação do art. 150, §4º quanto na aplicação do art. 173, I, ambos do CTN, o crédito encontrava-se decaído.

No que concerne ao lançamento sobre a base de cálculo de R\$ 306.995,00, apurada no 2º trimestre de 2002, verifica-se que os fatos descritos nos autos apenas se referem

à aplicação equivocada do percentual de presunção para fins de determinação do lucro presumido.

Ocorre que tal lançamento faz referência a rubrica de “Outras Receitas”, que foram declaradas na respectiva DIPJ 2003/2002, sem nenhuma descrição dos fatos que levaram a Autoridade Fiscal lançar este valor. Leia-se a decisão proferida pela DRJ, *in verbis*:

Apesar de a contribuinte ter identificado o possível fundamento do lançamento sobre a base de cálculo de R\$306.995,00, apurada no 2º trimestre de 2002, como sendo a recuperação de despesas incorridas pela LINX, para fins de custeio de eventos promovidos em favor de sua rede de franqueados, cumpre reconhecer, senão o cerceamento ao direito de defesa, que a descrição dos fatos contida no termo de verificação e na autuação não é suficiente para a manutenção da exigência.

No termo de verificação, limitou-se a fiscalização a descrever a insuficiência de declaração e de recolhimento sobre outras receitas, sem maiores esclarecimentos acerca dos fundamentos de tal imputação, fato não saneado na autuação, na qual se fez constar apenas que a descrição estaria contida no referido termo.

Diante do exposto, cumpre reconhecer senão o cerceamento do direito de defesa, a falta de elemento essencial à constituição do crédito tributário, conforme preceituado no art. 142 do CTN e no art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Sendo certo que o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição dos fatos, está correto o posicionamento da DRJ ao acata a preliminar de nulidade em relação ao crédito apurado no 2º trimestre de 2002.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PRELIMINARES

Decadência IRPJ

Alega a Recorrente a ocorrência da decadência para o 4º trimestre de 2001 e para os três primeiros de 2002;

A presente preliminar só poderá ser apreciada após a análise de mérito, uma vez que, para o deslinde da presente questão, faz-se mister determinar se ocorreu fraude ou dolo nos atos praticados pela ora Recorrente.

Nesse contexto, a apreciação desta preliminar fica submetida à análise do mérito.

Decadência CSLL – Reconhecimento De Ofício

Em relação à decadência dos créditos de CSLL relativos ao 2º e 3º trimestres de 2001, os quais para fins de IRPJ foram considerados decaídos, a DRJ não reconheceu a decadência para fins de CSLL, com o fundamento de que o prazo decadencial para as Contribuições para a Seguridade Social encontra-se definido no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, com a vigência da Súmula Vinculante nº. 8 do STF, não se deve mais aplicar os prazos decadenciais previstos na Lei nº. 8.212/91 às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, uma vez que “*são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*”.

Dessa forma, verifica-se que os créditos tributário relativos ao 2º e 3º trimestres de 2001 encontravam-se decaídos à época do lançamento, independentemente da ocorrência de dolo ou fraude.

Assim, devem ser excluídas do lançamento as parcelas relativas ao 2º e 3º trimestres de 2001, no mesmo sentido da decadência reconhecida pela DRJ em relação aos créditos deste período relativos ao IRPJ.

Preliminar de Nulidade: Equiparação das atividades operacionais da LINX e da WIZARD

Argumenta a Recorrente que a DRJ desconsiderou que ela é pessoa jurídica independente da Wizard, e que se dedica a objetivos sociais notadamente diversos, o que fundamenta o equívoco da decisão da DRJ;

Ressalta-se que a DRJ não desconsiderou a independência da Recorrente em relação à Linx, mas enquadrou a atividade de distribuição de produtos aos franqueados Wizard como se fosse atividade de franquias de escolas de idioma, ou seja cessão de direitos.

Neste sentido, não prospera a arguição de nulidade.

MÉRITO

Passemos a analisar os fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração.

No entender da fiscalização, a Recorrente declarou ao Fisco Federal, de forma simulada, que sua atividade era o comércio atacadista de livros, quando constava no seu CNPJ o CNAE 4647-8-02 (Comércio Atacadista de Livros, Jornais e outras publicações).

O intuito da Recorrente, segundo o Termo de Verificação Fiscal, era adotar o coeficiente indevido de 8% para o cálculo do Lucro Presumido, *“coeficiente este que, conforme será demonstrado, é incompatível com a atividade econômica praticada de fato pelo grupo econômico do qual a empresa faz parte e para o qual suas atividades concorrem, ou seja muito embora este fornecimento está vinculado a um contrato de franquia de ensino de idiomas onde os franqueados só podem comprar material dos indicados pelas Franqueadoras (Wizard)”*. (fl.14)

Neste sentido,

Como não há como desvincular a 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, não fica clara a distinção do objeto da fiscalizada, não havendo como distinguir o fornecimento que a franqueadora faz diretamente do fornecimento que a fiscalizada pratica.

Repita-se, 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, a Linx) não tem o condão de transformar esta operação (que de fato é a cessão de direitos) em simples “comércio de livros”.(fl. 14)

Enfim, a fiscalização chegou à conclusão de que, apesar de a empresa realizar a venda do material didático, não pode fragmentar o 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”* (fl.14).

Para o deslinde da presente questão, faz-se necessário entender o contrato de franquia e sua vinculação à cessão de direitos.

A Lei nº 8.955/94, que regulou o que denomina franquia empresarial, assim a define:

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.

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

Nota-se que a riqueza de detalhes que permeiam o contrato de franquia impede que a sua conceituação seja restrita à cessão de direitos. Neste sentido, Arnaldo Rizzardo discorre acerca da natureza do contrato de franquia:

Quanto à natureza, compõe-se o contrato de várias outras espécies, como prestação de serviços, e distribuição de produtos, compra e venda, comodato, licença de utilização de marcas, prestação de serviços de organização e métodos de venda.¹

No mesmo diapasão, Silvio de Salvo Venosa conceitua o contrato de franquia:

Atente-se para o fato de que o contrato de franquia se apresente como um complexo negocial muito amplo, possuindo em seu bojo clara aproximação e conteúdo de vários outros contratos típicos e atípicos, como compra e venda, locação, licenciamento de marcas, cessão de know-how, assistência técnica, mandato, comissão, prestação de serviços etc.²

Reflete a mesma opinião o Professor Paulo de Barros Carvalho no parecer elaborado para a Associação Brasileira de Franchising – ABF:

A franquia é composta por diversas obrigações, indissociáveis entre si. Não se trata de mera soma ou justaposição de contratos diversos, autônomos e independentes. Ao contrário, é exatamente o entrelaçamento de distintos deveres e correspondentes direitos, na formação de um contrato uno, que caracteriza franquia. É o chamado “contrato complexo”, onde o objetivo que se pretende alcançar só pode ser obtido pela conjugação de várias cláusulas obrigacionais, com conteúdos concernentes a diferentes prestações.

Já CHERTO, citado por Frederico Andrade Gabrich³, elabora uma definição mais minuciosa:

O franchising é, nada mais, nada menos do que um método e um arranjo para a distribuição de produtos e/ou serviços.

Juridicamente, se implementa através de um contrato pelo qual o detentor de um nome ou marca, de uma idéia, de um método ou tecnologia, segredo ou processo, proprietário ou fabricante de um certo produto ou equipamento, mais know-how a ele relacionado (franchisor, ou franqueador) outorga a alguém dele jurídica e economicamente independente (franchisee, ou franqueado), licença para explorar esse nome ou marca, em conexão com tal idéia, processo, método, tecnologia, produto e/ou equipamento. É estabelecido pelo franchisor (franqueador) o modo pelo qual o franchisee (franqueado) deverá instalar e operar o próprio negócio e desempenhar suas atividades, que serão desenvolvidas sempre sob o controle, a supervisão e a orientação e com a assistência do franchisor (franqueador), a quem o franchisee (franqueado) pagará, direta ou indiretamente, de uma forma ou de outra uma remuneração

Na linha de raciocínio dos autores supra citados, apesar de sua unidade contratual, o contrato de franquia estabelece diversas relações jurídicas entre franqueado e franqueador, no intuito de este distribuir seus produtos ou serviços para mercados consumidores que não seriam alcançados com a atuação apenas do franqueado.

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.

Em conformidade com o art. 2º da Lei nº 8.955/94, a remuneração do franqueador poderá ser direta ou indireta, conforme o caso concreto, o que, inclusive, deverá constar na circular de oferta de franquia (art. 3º VII):

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

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

b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;

c) taxa de publicidade ou semelhante;

d) seguro mínimo; e

e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

Contudo, apesar de constar na própria legislação que o royalty é apenas uma forma de remuneração do franqueador, a Autoridade Fiscal expõe que a contrapartida do contrato de franquia é, necessariamente, feita por meio de pagamento de royalties, independente da relação jurídica que originou aquele pagamento.

Sem razão a Autoridade Fiscal.

Quando se conceituou o contrato de franquia, verificou-se que o seu conteúdo abrange obrigações de fazer, de não fazer e de dar. Resta, portanto, clara a inviabilidade de solução padrão e uniforme acerca da tributação das atividades inseridas no contrato de franquia.

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

Neste sentido, expõe Marçal Justen Filho no artigo intitulado “ISS E AS ATIVIDADES DE FRANCHISING”

É usual o contrato de franquia prever, por exemplo, o dever do franqueado adquirir determinadas quantidades de produtos, em prazos específicos. Logo, e no decorrer do contrato de franquia, as partes pactuarão diversos contratos de compra e venda. Será correto reconhecer que tais contratações envolvem a prática de operações relativas à circulação de mercadorias, tributáveis por via de ICMS, ainda sendo inviável afirmar que a franquia, em si mesma, é operação relativa à circulação de mercadorias.

(...) Poder-se-á reconhecer situação específica de prestação de serviços, onde o prestador tanto poderá ser o franqueador como o franqueado. Se houver prestação de serviço remunerado, estarão presentes os pressupostos da incidência do ISS.

Diante da conclusão exarada acima, passo a analisar a operação praticada pela ora Recorrente.

Os fatos, nas versões do Fisco e do Contribuinte, convergem para o mesmo ponto, sendo objeto de apreciação neste recurso, não tanto a lógica fática, mas sim a divergência quanto à qualificação jurídica dos procedimentos adotados pela Contribuinte.

A Autoridade Fiscal argumenta que (fls. 02 e 03):

o contribuinte prestou falsa declaração ao informar que se tratava de um “comerciante de livros”, sendo que o coeficiente do Lucro Presumido adotado estava em dissonância com a atividade efetivamente exercida: o fiscalizado, que na verdade distribui o material didático do grupo econômico cujo objeto principal é o franqueamento de método de ensino, apresenta-se

como simples vendedor de material didático para furtar-se a uma tributação mais onerosa. Sem destaques no original

Nota-se que o Fisco reconhece que a atividade realizada pela Recorrente é a distribuição do material didático; porém entende que, por estar a operação contextualizada em um contrato de franquia, nessas circunstâncias, a Recorrente praticaria a cessão de direito. Esta conclusão está baseada na seguinte premissa desenvolvida pelo Fisco:

a Linx é a distribuidora de material didático da Wizard e esta é uma franqueadora de método de ensino e, como detentora de direitos sobre suas obras, veiculadas através de seu material didático, o que ela faz, ao vender este material aos franqueados, é transferir-lhes estes direitos. (fls. 17 e 18)

A ilação não é possível juridicamente e, diga-se, nem mesmo burocraticamente. De fato, numa análise hipotética, caso acatada a conclusão da autoridade fiscal, o contribuinte deveria emitir uma nota fiscal de cessão de direitos para suportar o transporte dos livros, o que não tem cabida.

Pelo exposto, foge a lógica a alegação do Fisco, no sentido de aplicar o percentual de presunção do lucro presumido de cessão de direitos em uma operação de venda de mercadoria, simplesmente porque a operação ocorre no âmbito do contrato de franquia.

Argumenta, ainda, o Fisco que (Fl.16):

Interessante notar que a Linx alega que somente pratica a comercialização de livros, mas verifica-se em sua contabilidade, a tributação de receitas a 32%. Sob o título “Receitas Franquias – conta 30.10.81.40.40.01” são registradas receitas tributadas a 32%.

Portanto, como explicar que uma empresa que se autointitula comerciante de livros tribute, ainda que seja uma parte pequena de sua receita, a título de “receita com franquias”?

Ou seja, o Fisco entende que a Recorrente age de forma simulada ao indicar no CNPJ o CNAE de comércio atacadista de livros, e, uma vez que se autointitula comerciante de livros, não poderia obter receitas a título de franquias.

Ressalta-se que a empresa elenca as seguintes atividades como objeto social:

A sociedade tem como objetivo social principal de:

- Distribuição e comércio atacadista de livros, materiais didáticos e de informática.

- *Desenvolvimento de atividades de depósito, armazém geral e de prestação de serviços de logística.*

- *Editoração, composição gráfica, eletrônica e em qualquer forma de multimídia, de livros, jornais, revistas e fitas para o ensino em geral.*

- *Licenciamento de métodos, livros, marcas e patentes, direitos autorais, materiais didáticos e demais atividades inerentes ao ensino em geral.*

Além disso, A Recorrente demonstrou que é detentora de tecnologia para o desenvolvimento de métodos próprios de ensino de cursos profissionalizantes, que são identificados pela marca e respectivo logotipo “WORKTEK”, dos quais é legítima titular por força do Certificado de Registro nº 824.768.825 na classe 41 e 824.768.817 na classe 16 perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial. É, portanto, a cessão desses direitos que fundamentam a receita cujo percentual de presunção aplicável é de 32%.

Salienta-se que este fato não faz com que a CNAE declarada no CNPJ da Recorrente seja simulatório, uma vez que pratica ambas as atividades: distribuição dos livros WIZARD e cessão de direito da WORKTEC.

Neste momento, é interessante aprofundar as regras para definição da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) de acordo com o Manual divulgado pela Comissão Nacional de Classificação, do IBGE⁴:

Classificar cada unidade de acordo com sua atividade principal é o critério básico para classificar unidades em categorias da CNAE. O Cadastro Central de Empresas do IBGE – CEMPRE - classifica cada unidade (unidade local e empresa) no nível de classes da CNAE, que é o nível mais desagregado da classificação usado no sistema estatístico.

A classificação de cada unidade é determinada pela classe CNAE na qual a atividade principal, ou o conjunto de atividades da unidade, está incluída.

No caso de unidades com múltiplas atividades, a regra geral é de classificação na CNAE 2.0 de acordo com a atividade principal. Como recomendado pela CIIU/ISIC 4, a atividade principal de uma unidade com atividades múltiplas é determinada por meio da análise da composição do valor adicionado, ou seja, da análise de quanto os bens e serviços produzidos contribuíram na geração desse valor. A atividade com o valor adicionado mais alto é a atividade principal.

No sistema estatístico brasileiro, a prática usual tem sido o uso da variável receita de vendas como ponderador para a determinação da atividade principal, uma vez que é uma variável

disponível e, no geral, guarda uma boa proporcionalidade com o valor adicionado.

Portanto, se a contribuinte possui múltiplas atividades, conforme consta em seu Contrato Social, para fins de definição da CNAE deve ser classificada de acordo com a atividade principal. Ao analisar a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente, nota-se que a atividade de comércio de livros deve ser considerada a atividade principal.

E, ainda, sobre a alegação de que a empresa que se autointitula comerciante de livros e, portanto, não poderia obter receitas a título de franquias, faz-se mister destacar que não há impedimento de que a empresa pratique múltiplas atividades, o que, inclusive, está previsto no seu Contrato Social. Neste aspecto, age corretamente a empresa ao aplicar o percentual de presunção de 32% para as receitas advindas de cessão de direitos e o de 8% para as receitas de comercialização de livros.

Esse procedimento é previsto no Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

*II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**;*

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.

*§ 2º No caso de serviços hospitalares aplica-se o percentual previsto no **caput**.*

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º). (Sem destaques no original)

Este, também, é o posicionamento do próprio Fisco:

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL. O percentual a ser aplicado pela pessoa jurídica que desenvolve atividade de venda de mercadorias é de 8% sobre a receita bruta para fins de apuração do lucro presumido. No caso de atividades de prestação de serviços em geral, o percentual a ser utilizado é de 32%. Aplica-se o percentual correspondente a cada atividade quando a pessoa jurídica desenvolver atividades diversificadas (SRRF/8ª RF, Solução de Consulta nº 33, 06.03.2006)

Pelo exposto, entendo correto o procedimento adotado pela Recorrente e voto no sentido de afastar os argumentos aventados pelo Fisco que culminaram na lavratura do presente Auto de Infração.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Superado a questão de mérito, em que fiquei vencido por força do entendimento exarado pelo nobre Conselheiro Antônio Bezerra, passa à analisar a aplicação da multa qualificada imposta pela Autoridade Fiscal. A qualificação da multa, no caso do presente feito, decorreu, segundo descrição do auto de infração, pela constatação defraude na indicação do CNAE, que objetivaria induzir a Fiscalização em erro quanto à atividade da empresa.

Pois bem. Dispõe, o art. 44 da Lei nº 9.430/96, o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (sem grifos no original).

Já os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõem o seguinte:

“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.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A dúvida é saber se, num caso como o presente, em que todos os atos praticados pela Recorrente, apesar de terem sido considerados insubsistentes, permitiria a identificação do chamado evidente intuito de fraude.

No caso dos autos, identifico que toda a operação, pela sua própria natureza e pelas partes envolvidas, foram realizadas na certeza de que a atividade desenvolvida de fato se tratava de venda de livros, com a apresentação da atividade correspondente no CNAE. Tem-se, assim que, apesar de o negócio ter sido considerado insubsistente, afastando-se os seus efeitos para fins de tributação, identificando-se ser o tributo devido, resta evidente que a Recorrente agiu certa de que estaria praticando o chamado negócio jurídico apontado, respaldado por entendimentos abalizados acerca da matéria.

Não existiu, assim, o dolo específico pedido pelo *caput* dos artigos 71, 72 e 73 da lei nº 4.502, de 1964, elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício, ainda que tenha havido alteração das chamadas *circunstâncias materiais* ou a modificação das *características essenciais* do fato gerador.

Neste sentido, apresento precedentes do Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – INEXISTÊNCIA – IMPROCEDÊNCIA – *As operações societárias praticadas pela recorrente, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.(acórdão 107-08.837)*

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

PENALIDADE QUALIFICADA – INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE – ERRO DE PROIBIÇÃO – ARTIGO 112 DO CTN – SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI – Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal. (acórdão 101-95.537).

Diante do exposto, por não entender estar presente o dolo necessário para a caracterização da fraude, voto por dar provimento ao recurso, nesse particular, e retirar a qualificação da multa de ofício, reduzindo a mesma para o percentual de 75%.

Decadência IRPJ

No que tange à análise da preliminar de decadência, uma vez que afastada a qualificação da multa de ofício, considero a aplicação do art. 150, §4º para fins de contagem do prazo decadencial.

Assim, considero decaído os créditos tributários relativos ao 4º trimestre de 2001 e aos três primeiros trimestres de 2002.

Decadência CSLL – Reconhecimento De Ofício

Em relação à decadência dos créditos de CSLL relativos ao ano-calendário 2001 e três primeiros trimestres de 2002, os quais para fins de IRPJ foram considerados decaídos, a DRJ não reconheceu a decadência para fins de CSLL, com o fundamento de que o prazo decadencial para as Contribuições para a Seguridade Social encontra-se definido no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, com a vigência da Súmula Vinculante nº. 8 do STF, não se deve mais aplicar os prazos decadenciais previstos na Lei nº. 8.212/91 às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, uma vez que “*são inconstitucionais o parágrafo único do artigo*

5º do Decreto-Lei nº. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Dessa forma, verifica-se que os créditos tributário relativos ao ano-calendário 2001 e três primeiros trimestres de 2002, encontravam-se decaídos à época do lançamento, independentemente da ocorrência de dolo ou fraude.

Assim, devem ser excluídas do lançamento as parcelas relativas ao 2º e 3º trimestres de 2001, no mesmo sentido da decadência reconhecida pela DRJ em relação aos créditos deste período relativos ao IRPJ.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer a decadência dos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2001 e aos três primeiros trimestres de 2002, negar provimento ao recurso de ofício e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente o auto de infração.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Voto Vencedor

Redator Designado, Antonio Bezerra Neto.

Peço vênia para divergir do nobre relator em relação à conclusão da fixação do percentual de presunção do lucro presumido no patamar assumido pela contribuinte de 8% e conseqüente cancelamento do lançamento, concordando em relação aos demais pontos: preliminar de nulidade e decadência do recurso voluntário e recurso de ofício.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativas aos anos-calendário de 2001 a 2005, formalizadas em decorrência da imputação de que o percentual de presunção de lucro aplicado não correspondeu à atividade efetivamente exercida pela contribuinte.

O autuante muito bem descreveu os fatos colidindo um conjunto farto de provas onde demonstra que a recorrente juntamente com outras três empresas, faz parte de um grupo econômico de atuação integrada, sob a administração central do sócio comum Carlos Roberto Wizard Martins, visando um objetivo central, a difusão do ensino de idiomas, mas quando do oferecimento de suas rendas à tributação passa-se por uma mera distribuidora de livros, escapando assim de uma tributação maior (32%).

Por outras palavras, para o autuante quando a Recorrente informou que se dedicava à atividade de comercialização de livros, teria prestado falsa declaração à Administração Tributária, visto que, a seu ver, a atividade efetivamente exercida é de franquia de método de ensino, sendo a apresentação como vendedor de material didático simples meio para evitar uma tributação mais onerosa. Nesse contexto, a autuação foi feita com aplicação de multa qualificada, tendo sido elaborada a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais.

Pelo TVF ainda se constata que a Wizard foi a primeira empresa do grupo a ser constituída e é em função de suas atividades que a fiscalizada (Linx) opera, funcionando como braço distribuidor e logístico da franqueadora Wizard, sendo responsável em fazer chegar aos franqueados o respectivo material didático.

As razões expostas no Termo de Verificação Fiscal da Wizard integram também o Termo de Verificação da Linx, pois são empresas do mesmo grupo cujas atividades visam um fim comum.

Por importante, ressalta o autuante:

Ressalte-se que não houve a desconsideração da pessoa jurídica e sim a descarterização das receitas nela tributadas, ou melhor dizendo, procedeu-se ao correto enquadramento do coeficiente adotado no lucro presumido, tendo em vista a real natureza das atividades praticadas pela Linx, em completa interdependência com as operações desenvolvidas pela Wizard, como adiante será demonstrado.

O contribuinte em epígrafe apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – Ano-calendários de 2001 a 2005, fazendo constar o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 4647-8-02

(COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES).

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

O autuante também constatou que, diferente do que acontece na atividade de comércio, onde o lucro efetivo oscila na faixa dos 8% (sendo esta justamente a razão que levou o legislador a adoção; deste 'coeficiente para o Lucro Presumido) a margem de lucro da recorrente chegou a superar o índice dos 90% (noventa por cento), conforme coleta de dados constante em tabela de dados do TVF.

A linha de defesa da recorrente por sua vez se pauta, a grosso modo, em duas frentes de argumentação. A primeira trata de desvincular a Linx da Wizard emprestando as vestes de independência e autonomia entre as empresas, cujos únicos elos de ligação cairia no campo da contingência e coincidência: sócios em comum e distribuir o material didático da Wizard.

A segunda frente de defesa procura demonstrar que o contrato de franquia seria um contrato complexo comportando uma plêiade diversificada de relações jurídicas entre franqueado e franqueador, não se identificando nem limitando-se a uma mera cessão de direitos. Seria necessário enfim, identificar especificamente o tipo de relação jurídica que deu origem à receita recebida.

Eis as palavras do relator do voto vencido

Na linha de raciocínio dos autores supra citados, apesar de sua unidade contratual, o contrato de franquia estabelece diversas relações jurídicas entre franqueado e franqueador, no intuito de este distribuir seus produtos ou serviços para mercados consumidores que não seriam alcançados com a atuação apenas do franqueado.

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 deveria ocorrer em conformidade com a relação jurídica entre franqueado e franqueador que deu origem à receita recebida.

Desvinculação e autonomia entre Wizard e Linx

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

A Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, definiu, em seu art. 2º, franquia empresarial nos seguintes termos:

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 o 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”.*
(destaquei)

Cabe destacar aqui que no âmbito do contrato de franquia 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, como foi o caso.

Sendo assim, seria por demais injusto dar à recorrente 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., sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Compulsando-se os autos, observa-se a dificuldade que a fiscalização encontrou para que a Recorrente oferecesse informações precisas a respeito de sua relação com a Wizard. A mesma dificuldade aconteceu no sentido contrário, ou seja, da Wizard oferecer de forma transparente essas mesmas informações. É de se ver.

Em 17/11/2006, foi lavrado novo termo de Intimação no qual o fiscalizado foi intimado a, em relação aos anos-calendário de 2001 a 2005 a esclarecer entre outras coisas a verdadeira relação entre a recorrente e a Wizard:

(...)

4. Esclarecer qual a relação comercial/societária/administrativa existente entre a empresa em epígrafe e/ou seus franqueados com as empresas WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA (CNPJ 59.264.283/0001-21) e ALPS BRASIL EDITORA E TREINAMENTO (CNPJ 04.392.909/0001-93);

5. Esclarecer se a empresa LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA fornece ou forneceu material didático WIZARD com ALPS para os franqueados WIZARD e ALPS respectivamente. Em caso afirmativo, detalhar toda a operação comercial;

6. Esclarecer ainda se a fiscalizada exerceu/exerce outras atividades, senão aquela exclusivamente voltada a alender/suprir a rede de franqueados e as empresas WIZARD e ALPS;

7. Informar se fornece ou já forneceu material didático diferente daqueles confeccionados à ordem das empresas WIZARD com ALPS. Em caso positivo detalhar o material didático e autoria e fornecer um exemplar demonstrativo;

8. Informar se fornece ou já forneceu material didático da WIZARD e ALPS a terceiros não franqueados WIZARD ou ALPS;

9. Informar se o material didático adquirido pela fiscalizada é feito com prévia autorização das empresas WIZARD e ALPS, bem como em relação sua respectiva distribuição, são feitas conforme os pedidos encaminhados pelos respectivos franqueados;

10. Se parte ou a totalidade da receita auferida pela fiscalizada junto à rede de franqueados WIZARD e ALPS é repassada as franqueadoras WIZARD e ALPS respectivamente, a título de pagamento do direito de uso na venda dos materiais didáticos;

Farta foram as perguntas e as oportunidades para bem esclarecer essa relação entre essas empresas, mas parcas e evasivas foram as respostas. De tudo que foi perguntado o consta no TVF apenas as respostas abaixo, apenas evidenciando que algo tinha a esconder :

Quanto ao item 4 da citada intimação (Esclarecer qual a relação comercial/societária/administrativa existente entre a empresa em epígrafe e/ou seus franqueados e as empresas WIZARD e ALPS), o fiscalizado respondeu que:

"As empresas Linx Brasil Distribuidora Ltda., Alps Brasil Editora e Treinamento Ltda. e Wizard Brasil Livros e Consultoria Ltda. possuem a mesma composição societária e essa é a relação societária entre elas. Em termos de relação comercial, podemos informar que cada uma atua em um segmento comercial-e que não há relação comercial entre elas, posto que Wizard e Alps são empresas que desenvolvem métodos de ensino em livros e materiais didáticos e revendem os mesmos para as suas respectivas redes de franquia. Registre-se que cada uma das empresas possui um público alvo e o método de cada uma delas é distinto. A Linx, por sua vez, é uma empresa que tem por objetivo social, dentre outros, a distribuição e comércio atacadista de livros, materiais didáticos e de informática e o desenvolvimento de atividades de depósito e de prestação de serviços de logística e a sua relação comercial com as demais é para o desenvolvimento desses seus objetivos sociais e nessa atuação mantém relações comerciais com as demais empresas. Na relação administrativa temos a esclarecer que cada empresa tem seus funcionários. "

Já com relação ao item 5 da mesma intimação (Esclarecer se a empresa LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA fornece ou forneceu material didático WIZARD e ALPS para os franqueados WIZARD e ALPS respectivamente), a fiscalizada afirmou:

"A empresa Linx Brasil Distribuidora Ltda. fornece material didático para franqueados Wizard mediante distribuição dos mesmos diretamente a determinados franqueados Wizard. A operação comercial é uma operação de distribuição de mercadorias em que a Linx vende diretamente o material didático a franqueados Wizard."

Os importantes itens 9 e 10 do TVF não foram esclarecidos. E não poderiam mesmo ser, pois senão ficaria mais ainda evidenciada a quebra do princípio contábil da identidade das respectivas empresas. Existe um paradoxo que se apresentaria, daí o silêncio e as evasivas das explicações. A recorrente invoca o princípio da independência das empresas e a assunção da atividade de mera distribuição direta de livros, não praticando franquia em relação ao ensino de línguas estrangeiras, pois isso estaria a cargo da Wizard ou da ALPS, cada uma com seu método e público alvo distintos. Por outro lado, uma análise empírica feita pelo autuante verifica-se uma contradição nesse seu discurso. É que ficou comprovado que, ao contrário do que costuma ser constatado na atividade de comércio, onde o lucro efetivo oscila na faixa dos 8% (sendo esta justamente a razão que levou o legislador a adoção; deste 'coeficiente para o Lucro Presumido) a margem de lucro da Linx chegou a superar o índice dos 90% (noventa por cento), conforme se verifica, exemplificativamente, no quadro constante no TVF de fl. 08. Ou seja, a sua composição de receitas, custos e lucros se alinha *ipsis litteris* com a composição da Wizard como se a mesma atividade aqui estivesse sendo desempenhada. Da mesma forma não se esclareceu o repasse dos direitos autorais para a Wizard conforme invocado no referido TVF.

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2014 por KLEBER FERREIRA, Assinado digitalmente em 04/11/2014 por VIVIANE ALVES MACHADO, Assinado digitalmente em 04/11/2014 por VIVIANE ALVES MACHADO

Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010

por ANTONIO BEZERRA NETO

24

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

da Wizard emprestando as vestes de independência e autonomia entre as empresas, cujos únicos elos de ligação cairiam no campo da contingência e coincidência: sócios em comum e mera distribuição do material didático da Wizard.

Outrossim, como será visto com mais vagar no próximo tópico, 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 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 Liñx (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

Faremos agora uma análise da manifestação da doutrina sobre o sistema de franquia a fim de refutar a segunda linha de argumentação

Conforme já foi dito, a segunda frente de defesa procura demonstrar que o contrato de franquia seria um contrato complexo comportando uma plêiade diversificada de relações jurídicas entre franqueado e franqueador, não se identificando nem limitando-se a uma mera cessão de direitos. Seria necessário enfim, identificar especificamente o tipo de relação jurídica que deu origem à receita recebida.

Equívoca-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).

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):

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

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. (...). 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”.

Fica patente, portanto, 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.

Nesse mesmo, Memorial entregue por Representante da Recorrente traz Parecer do i.professor Paulo de Barros Carvalho, do qual releva reproduzo alguns excertos importante não reproduzidos pelo relator do voto vencido, onde fica claro primeiro, que a essência do contrato de franquia é uma cessão de direitos; segundo o contrato de franquia possui componentes, alguns acessórios (atividades meio) e um principal (cessão de direitos), indissociáveis entre si e por último, mas não menos importante, apenas à atividade fim é que se deve emprestar os efeitos tributários:

(...) Consiste a franquia em um contrato que liga uma pessoa jurídica a outra, autorizando uma delas (o franqueado) a usufruir do direito de utilizar marcas ou comercializar produtos de propriedade da outra (franqueador), sem que exista, entre as partes, vínculo de subordinação. **Trata-se de um contrato cuja essência se caracteriza pela cessão de direitos.**

(...)

A franquia é composta por diversas obrigações, indissociáveis entre si. Não se trata de mera soma ou justaposição de contratos diversos, autônomos e independentes. Ao contrário, é exatamente o entrelaçamento de distintos deveres e correspondentes direitos, na formação de um contrato uno, que caracteriza a franquia. É o chamado “contrato complexo”, onde o objetivo que se pretende alcançar só pode ser obtido pela conjugação de várias cláusulas obrigacionais, com conteúdos concernentes a diferentes prestações.

Qualquer tentativa de dissociação das parcelas contratadas acabaria por desnaturar o contrato, pois a franquia não se confunde com simples cumulação de contratos, cada qual com individualidade própria. No plexo de deveres impostos a franqueador e franqueado, as avencas são interligadas e dependentes uma das outras: a cessão do uso da marca é indissociável da transferência de tecnologia, da assistência técnica e demais pactos constantes do ajuste, incumbindo a ambas as partes sua execução, de forma integral. Eis porque os diversos deveres inerentes ao contrato de franquia não podem ser desmembrados para fins de consideração jurídica, INCLUSIVE TRIBUTÁRIA.

...

O objeto da franquia é a exploração de marca ou produto devidamente registrado pelo franqueador. Essa é a finalidade do contrato de “franchising”. **Outras obrigações acordadas, consistentes em atividades intermediárias,**

necessárias à boa implantação do empreendimento, são atividades-meio e não podem ser consideradas prestações autônomas.

(...) Ainda que a cessão de direito venha acompanhada pela execução de algumas atividades, como normalmente ocorre nas franquias, tal fator não altera sua natureza jurídica de “contrato complexo”, que se utiliza de prestações variadas para atingir o objetivo último, consistente na cessão de direito.

...

As atividades desenvolvidas como requisito para a realização de outra utilidade qualquer são atividades-meio, ao passo que os atos praticados como fim, acarretando, por si só, uma vantagem material ou imaterial colocada à disposição de outrem, configuram atividades-fim. Apenas a segunda espécie (atividade-fim) deve ser examinada para o escopo de possível tributação, pois as diversas etapas necessárias à sua concretização não caracterizam prestação de serviços a terceiros.

O alvo da tributação deve limitar-se ao objeto final da contratação, não às suas etapas ou tarefas intermediárias. (destaquei)

Como se vê, as assertivas trazidas à baila pela relator do voto vencido, bem assim pela própria Recorrente, não lhes ajudam na tentativa de invocar a fragmentação dos diversos pactos que o compõe (atividades meio), para daí, imprimir os efeitos tributários. Ao contrário, uma eventual fragmentação do contrato de franquia provocará, indubitavelmente, a sua descaracterização e os efeitos tributários devem advir do componente principal (cessão de direitos).

Conveniente retornar à questão da remuneração do contrato de franquia para destacar que a remuneração indireta aqui foi utilizada, assim entendida a remuneração pelo fornecimento de materiais efetuado no âmbito e sob as regras estipuladas no contrato de franquia.

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.

Multa de Ofício – Desqualificação (150% para 75%)

Não ficou provado nos autos que a recorrente não agiu com evidente intuito de fraude e com simulação. Na verdade, tratou-se de um problema de interpretação na qualificação dos fatos. O que na verdade aconteceu foi uma sucessão de negócios jurídicos típicos ao concentrar toda a receita da atividade no preço dos materiais fornecidos aos franqueados e servindo-se de uma empresa intermediária através de cessão de direitos a terceiros dentro do grupo econômico, produziu-se um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, reduzindo assim drasticamente o pagamento dos tributos devidos.

Não há dolo ou evidente intuito de fraude, pois a “fraude a lei” significa a fraude com a acepção totalmente diferente da fraude referida no art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Por fim, um argumento empírico, mas não propriamente jurídico, uma vez que a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, perdeu sua eficácia não tendo sido convertida em Lei.

Uma pena pois ela é digna de louvores, porquanto os artigos 13 e 14 da citada MP confirmariam que o caso concreto na verdade melhor seria decidido na conjugação de negócio jurídico indireto com fraude à lei. Os referidos dispositivos acolhiam a fraude à lei, a simulação, o abuso de direito, o abuso de forma e o negócio jurídico indireto adotando a amplitude captada por Marco Aurélio Greco e Ricardo Lobo Torres.

Outrossim, alberga também o entendimento de que casos como tais não deveriam nunca ter a multa qualificada.

Vale a penas conferir seus dispositivos:

Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (não convertida em lei)

“Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os

envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.”

(...)

Art.17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

(...)

§2o O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art.18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o §2o do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.(grifei)

Portanto, por outros fundamentos dou provimento parcial apenas para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a de 150% para 75%.

É assim como voto.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Declaração de Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias

Trata-se de Auto de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, referente aos anos-calendário de 2001 a 2005, decorrente da aplicação do coeficiente de 32% para determinação do lucro presumido. Foi também aplicada multa qualificada em 150%.

Entendeu a fiscalização que a Recorrente declarou ao fisco federal, que sua atividade era o comércio varejista de livros, enquanto sua atividade econômica seria a cessão de direitos de metodologia detidos pela Wizard. Tendo em vista que a venda de material didático seria apenas um meio para aplicação deste método, entendeu a fiscalização que a Recorrente deveria ter aplicado o percentual de 32% para a obtenção do lucro presumido, relativo à atividade de prestação de serviços, e não o percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), relativo ao comércio.

Pela documentação acostada ao presente processo administrativo, verifico que a Wizard Brasil Livros e Consultoria Ltda. (Wizard) e a Recorrente (Linx) são pessoas jurídicas distintas, sendo certo que a primeira é responsável pela cessão de direitos propriamente dita, funcionando, portanto, como franqueadora, e a segunda é responsável pela comercialização de livros e outros objetos, dentre os quais estão aqueles utilizados pelas franqueadas da Wizard.

Primeiramente, a fiscalização ignorou o fato de que a Recorrente, no mínimo, também tem como atividade a comercialização de material didático, sendo certo que grande parte destes que não guardam qualquer relação com a franquia da Wizard, além do comércio de outros tipos de materiais promocionais, publicitários e administrativos, tais como bonés, bolsas, chinelos, etc. Ou seja, não se pode negar que a Recorrente realiza efetivamente o comércio de produtos, cuja receita está sujeita ao percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL). Quanto a este aspecto, verifico desde logo que está equivocado o lançamento procedido pela fiscalização ao considerar toda a receita como advinda de uma suposta cessão de direitos (franquia).

Verifico que o lançamento efetuado pela fiscalização foi sobre toda a receita da Recorrente, sendo exigido IRPJ sobre a diferença entre os percentuais de 8% e 32% (ou 12% e 32% para o caso da CSLL) para obtenção do lucro presumido. Ocorre que, ao proceder o lançamento desta forma, presumiu a fiscalização de que toda a receita da Recorrente era relativa à cessão de direitos da Wizard (franquia), ignorando o fato de que ao menos parte de tal receita advém efetivamente da comercialização de material didático e outros produtos. Deveria a fiscalização ter, no limite, arbitrado um valor usual relativo à franquia para chegar à receita que poderia se presumir como advinda da cessão de direitos, excluindo-se, portanto, a receita relativa à comercialização de material didático, a qual estaria sujeita ao percentual de 8% (12% para a CSLL), para a determinação do lucro presumido. Ou seja, os indícios e a metodologia não foram suficientes a demonstrar a gravidade, precisão e concordância do raciocínio presuntivo levado à cabo pela fiscalização.

Ainda, cumpre observar que a ora Recorrente não era a detentora dos direitos de uso e de metodologia da rede Wizard, razão pela qual não poderia cedê-los, tampouco ser tributada por uma suposta receita advinda de suposta cessão de direito juridicamente impositivo. Nesse sentido, também por impossibilidade de o sujeito passivo aferir receita pela natureza pretendida pela fiscalização, não pode prosperar *in totum* o presente lançamento.

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS. Assinado digitalmente em 03/12/2010

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado di

gitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010

por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

De outra parte, ainda que se considerasse possível a manutenção da autuação no tocante à cessão de direitos da rede Wizard, é certo que a fiscalização deveria ter deduzido do montante lançado, os valores do material que realmente é vendido, independentemente da franquia, parte que só pode ser tributada com percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para obtenção do lucro presumido.

Cumprе citar, ainda, os pareceres colacionados pela Recorrente ao presente processo, dos Professores Paulo de Barros Carvalho, Aires F. Barreto e Marçal Justen Filho. Os três ilustres professores entendem ser o contrato de franquia um contrato complexo. Por tal razão, não se pode considerar o contrato de franquia, isoladamente e no todo, como um contrato típico de prestação de serviços, que sujeitaria, portanto, a franqueadora a um percentual de 32% para determinação do lucro presumido.

Por fim, cumpre citar o acórdão da então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (processo administrativo nº 10830.006552/2006-14), o qual envolve a outra empresa do grupo (Wizard Brasil Livros e Distribuição) e no qual houve o cancelamento do lançamento, em decisão assim ementada:

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

Pelas mesmas razões expostas no presente voto, entendeu a então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes ser, no limite, impossível tributar a totalidade da receita com a aplicação do percentual de 32%, uma vez que parte das receitas se refere à comercialização de mercadorias, sujeita ao percentual de 8% e 12%.

Naquele processo também houve a acusação de que as operações de venda de material didático visariam acobertar a efetiva atividade de cessão de direito de uso e de metodologia, e que, portanto, estaria configurado ato simulado/fraude. No entanto, prevaleceu o entendimento de que, no caso da franquia, em que há um contrato complexo, possível a estruturação feita pelo grupo, desde que cada atividade esteja sujeita ao regime jurídico legal. Concluiu o relator do voto vencedor de que no caso não houve divergência entre a substância e a forma.

Nesse sentido, cumpre citar alguns trechos do voto vencedor do acórdão acima referido:

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 03/12/2010

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 04/11/2010 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 05/11/2010 por ALEXANDRE ANTONIO ALKIMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 04/12/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/03/2014 por FRANCISCO JOSE VIEIRA - VERSO EM BRANCO

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 efeitos, 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 na Lei nº 8.599/94, 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.

(...)

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 visem munir a rede de franqueados dos instrumentos necessários à execução de sua finalidade social, qual seja, o ensino de idiomas, bem assim possibilitar a esses franqueados a festão e exploração de seus negócios dentro de um padrão que é estabelecidos a esses 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 atividades estão plenamente caracterizadas, identificadas e são submetidas ao conjunto de regras específicos para cada uma delas.

(...)

O fato de haver previsão, no contrato de franquia, quanto à obrigatoriedade dos franqueados adquirirem materiais didáticos e administrativos da Recorrente em um determinado número não invalida esse documento, porque é cláusula estabelecida dentro do poder de autonomia privada a que estão investidas as partes contratantes. Esse dado por si só., nada altera quanto à natureza da relação jurídica que viabiliza esse fornecimento – no caso, de compra e venda mercantil.

De mais a mais, e a par da liberdade de contratação que norteia o ambiente privado, diga-se que, como bem ressaltado pelo ilustre Conselheiro Leonardo Andrade Couto no curso do julgamento, o valor correspondente a tal número mínimo de exemplares, vulgarmente denominado taxa de performance, poderia – no limite – ser considerado pela Fiscalização como sendo aquele correspondente a remuneração pela prestação de

serviço e/ou cessão de direitos de uso de marca e método de ensino a que se refere o lançamento; jamais o valor da integralidade das receitas decorrentes da venda de produtos pela Recorrente a seus franqueados, tal como consta do auto de infração.

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

Estas as razões que declaro para votar pelo provimento do Recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias