



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

Processo n° 10830.009437/2007-74
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.552 – 1ª Turma
Sessão de 08 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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. 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro suplente Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Luis Flávio Neto e Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio). Ausente justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, no que interessa à presente lide (destaques do original):

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 de o 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 uma cessão de direitos.”

[...].

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

[...];

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 franquia (que inclui a cessão de direito de uso) como sendo distinta da operação mercantil de compra e venda de produtos;

[...].

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: 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.

[...].

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

[...];

d) [...], 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;

e) e, também a título de argumentação, [...], não há que prevalecer o lançamento tributário, [...] 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;

[...].

Ao julgar o recurso, a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1401-00.289, de 4 de agosto de 2010, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente, no que interessa à presente lide (destaques do original):

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).

[...].

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 Kareem 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.

Foram interpostos embargos de declaração pelo contribuinte, rejeitados, conforme Acórdão nº 1401-001.256, de 27 de agosto de 2014, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF,

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese, na parte admitida:

- a) que, ao contrário do entendimento da decisão recorrida, o contrato de franquia implica em diversas atividades, como a prestação de serviços, a venda de mercadorias, a cessão de direitos, etc.;
- b) que, considerando que o art. 519 do RIR/1999 contempla a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, é correto dizer que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para a apuração da base de cálculo do lucro presumido;
- c) que a atividade de franquia não pode ser classificada como “cessão de direito de qualquer natureza”;
- d) que a atividade da Recorrente não pode ser considerada, isoladamente, “prestação de serviço”;
- e) que a Recorrente é pessoa diversa da Wizard;
- f) que é inviável sustentar que, por a operação mercantil ocorrer em função de um contrato de franquia, essa atividade mercantil passa a ser considerada atividade de franquia;
- g) que a franquia, não é, propriamente, uma atividade, mas, sim, um sistema complexo, que envolve inúmeras atividades;
- h) que a Recorrente não trata da atividade de comércio de material didático, administrativo e publicitário como uma fragmentação da atividade de franquia, mas como uma atividade decorrente do contrato de franquia;
- i) que essa atividade, em hipótese alguma, deixa de ser uma operação mercantil de compra e venda, uma operação real, substancial e material de circulação de mercadorias;
- j) que, resta, pois, inquestionável que a Recorrente não pratica cessão de direitos de uso de metodologia Wizard, mas, sim, compra e venda de mercadorias;
- k) que a Recorrente atua exclusivamente na distribuição dos materiais da rede Wizard;

l) que as atividades de *franchising* e cessão de direito de uso são diversas, não podendo ser confundidas; e

m) que a Recorrente não pode ser considerada como “cedente de direito de uso”, tampouco como “prestadora de serviços”.

O recurso especial foi admitido, em parte, pelo presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

a) que, sendo a atividade de franquia uma espécie de contrato de natureza complexa, é impossível a dissociação das atividades que o compõem sem que haja a sua descaracterização;

b) que os contratos de franquia são “infragmentáveis”, onde o comércio de materiais, por ser uma atividade-meio do contrato de franquia, é indissociável deste último, e onde a franquia não existe sem esse comércio, razão pela qual a mercancia dos materiais deve ser tributada como cessão de direito de uso;

c) que a compra de materiais pelas franqueadas independe da sua vontade; varia de acordo com os elementos impostos pela franqueadora;

d) que o comércio varejista de materiais didáticos, administrativos e promocionais, disciplinado pelos contratos de franquia, em nada se assemelha às usuais práticas de compra e venda;

e) que, tendo em vista a interdependência entre esses dois negócios, pois um é o meio pelo qual o outro é remunerado, eles devem ser considerados como um só: cessão de direito de uso de método de ensino de línguas estrangeiras pelo contribuinte;

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

g) 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 do contrato de franquia, que estipulam a obrigatoriedade de aquisição de tais materiais pelos franqueados; e

h) que correta, portanto, a tributação pelo coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) da totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte a título de fornecimento de materiais a suas franqueadas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou, em parte, comprovada e, por isso, conheço, em parte, do especial.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se ao percentual de presunção do lucro presumido sobre a receita bruta, no caso específico da atividade de

venda de materiais adquiridos da franqueadora aos franqueados, se de 8% (oito por cento) ou de 32% (trinta e dois por cento).

Entendo que não se pode ter como “Comércio Atacadista de Livros, Jornais e outras Publicações” (CNAE 4647-8-02) a atividade da Recorrente, de venda de materiais adquiridos da franqueadora aos franqueados.

Ora, os materiais vendidos, além de só poderem ser adquiridos da franqueadora, também somente podem ser vendidos às franqueadas, por força de acordo de distribuição exclusiva, não se destinando, pois, ao público consumidor em geral.

Entendo 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)

Ou seja, a Recorrente, com não vender os materiais adquiridos da franqueadora “a quem se disponha a adquiri-los mediante pronto pagamento”, mas, única e exclusivamente, aos franqueados, não está a exercer, propriamente, o “comércio” desses materiais, como simples “vendedora”, mas, sim, a sua intermediação, como distribuidora, decorrente, não de “contrato de compra e venda”, mas de acordo de distribuição exclusiva — a aquisição e a venda são efetuadas apenas em decorrência desse acordo.

Nesse mesmo sentido, assim se manifestou o voto vencedor da decisão recorrida (e-fls. 834, grifei):

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.

E não sendo a sua atividade, propriamente, a comercial (“simples vendedora de material didático”) — sujeita, esta, ao percentual de presunção do lucro presumido sobre a receita bruta de 8% (oito por cento) —, submete-se, ela, ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento).

Adite-se que os franqueados, da mesma forma, por força de contratos de franquia, apenas podem adquirir materiais, ou da Recorrente ou de outras empresas em situação idêntica (acordo de distribuição exclusiva), o que, de igual modo, descaracteriza, completamente, a mera “atividade comercial”. Como bem ressaltado pela contraarrazoante, “a compra de materiais pelas franqueadas independe da sua vontade; varia de acordo com os elementos impostos pela franqueadora” (e-fls. 1.302).

Note-se, também, que, não sendo a Recorrente, efetivamente, “comerciante de livros didáticos”, mas intermediadora decorrente de acordo de distribuição exclusiva, a sua margem de lucro — em face da absoluta inexistência de concorrência na distribuição do

material didático às franqueadas — extrapola, em muito, à que lhe caberia se comerciante fosse, conforme bem destacado pelo voto vencedor da decisão recorrida (e-fls. 835, destaqui):

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 à 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.

Por outro lado, como bem salientado pelo voto vencedor da decisão recorrida, “*não se pode desvincular a atividade praticada pelo fiscalizado do restante do grupo, sob pena de descaracterização da franquia e seu correspondente complexo negocial*” (e-fls. 838).

E mais adiante (e-fls. 838 a 840):

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 de o 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.

[...].

Equívoca-se a defesa ao argumentar que, dada a complexidade das relações jurídicas envolvidas em um contrato de franquia, seria possível a sua fragmentação: de um lado, o contrato de franquia; e de outro, o fornecimento de materiais, 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).

[...].

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.

[...].

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.

Ou seja, 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.

À conclusão análoga chegou a contraarrazoante (e-fls. 1.302 e 1.303, destaques do original):

O comércio varejista de materiais didáticos, administrativos e promocionais, disciplinado pelos contratos de franquia, em nada se assemelha às usuais práticas de compra e venda. Da forma como o contribuinte estabeleceu no contrato, as condições para aquisição e fornecimento de materiais, a comercialização desses produtos não decorre das necessidades das franqueadas (adquirentes), mas sim das imposições da franqueadora (alienante). As regras para aquisição de materiais, impostas pelos contratos de franquias, estão mais próximas de um contrato de adesão, pelo qual a franqueada adere ou não às condições de compra estabelecidas pela franqueadora, do que de um contrato de compra e venda, onde a quantidade a ser negociada dependerá da vontade das partes e, principalmente, dos aspectos mercadológicos.

Do exposto, voto por **negar provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Seguem abaixo Declarações de Votos apresentadas no prazo Regimental.

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Flávio Neto

O núcleo do presente caso consiste em saber se a venda de material didático destinado a cursos de idiomas e outras mercadorias afins, por empresa regularmente optante pela sistemática do lucro presumido, deve submeter-se ao percentual de presunção de lucros de 8% para o IRPJ e 12% para a CSL ou se, como sustenta a PFN, o percentual de presunção aplicável para ambos os tributos seria de 32%, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.249/95, com a sua redação vigente à época.

O seguinte relato é colhido do acórdão 1401-00.289 (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF (doravante “**Turma a quo**”) *in verbis*:

“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 nº4.502/64).”

Ao julgar o caso, a Turma *a quo* proferiu decisão assim ementada:

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, § 4 do CTN.

Em especial, a Turma *a quo*, **pelo voto de qualidade**, decidiu manter a autuação fiscal no que se refere à adoção do coeficiente de presunção de lucro de 32% e, **por unanimidade de votos**, afastar a multa qualificada de 150%.

Por sua vez, ao julgar o recurso especial interposto pelo contribuinte, o r. Colegiado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, novamente por **voto de qualidade**, decidiu manter a decisão recorrida.

Nesta declaração de voto, apresento os fundamentos que me fizeram divergir de tal entendimento, por considerar mandatória a adoção dos percentuais de presunção de lucros de 8% para o IRPJ e 12% para a CSL em relação às atividades em discussão.

O acórdão *a quo* evidencia que: **(i)** o contribuinte efetivamente realizou a venda de mercadorias, submetendo-as à tributação do ICMS e ao percentual de presunção de lucro de 8% para o IRPJ e 12% para a CSL; **(ii)** a autuação considerou que a totalidade das receitas obtidas com a venda de materiais didáticos deveriam ser qualificadas como *royalties* e, então, deveriam sujeitar-se ao percentual de presunção de lucro de 32 tanto para o IRPJ quanto para a CSL; **(iii)** não foram praticados atos simulados, fraudulentos ou com dolo de evadir tributos.

Em primeiro lugar, no presente caso, é forçoso constatar que a recorrente não é detentora da marca “WIZARD” e nem se confunde com “Wizard Brasil Livros e Consultoria

Ltda”, empresa franqueadora do ramo de ensino de idiomas (cuja atual denominação, informada pela recorrente, é “CWM Consultoria e Participações Ltda”). Ambas as empresas (“LINX” e “Wizard Brasil”) pertencem ao mesmo grupo, mas possuem personalidades jurídicas distintas, cuja eficácia não foi desconsiderada no presente caso.

A ausência de dolo, fraude ou simulação, que se tornou incontroversa neste processo administrativo, torna mandatário que se reconheça a organização do capital adotada pelos particulares, com o correspondente personalidade jurídica das empresas em questão.

Há, no caso, uma segregação das fontes produtoras de receitas, de tal forma a LINX não se dedica à atividade de franqueadora dos cursos de idioma em questão, mas sim à comercialização de mercadorias.

É certo que ambas as atividades (franqueadora e venda de mercadorias) poderiam ser desenvolvidas por uma única pessoa jurídica sem que com isso se confundissem, mas o particular decidiu por segrega-las, tornando ainda mais clara a diferenciação.

A Constituição protege um núcleo de liberdades econômicas do particular, mantendo-o livre de intervenções do Estado e dentro do qual está inserida. Conforme leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹, essas liberdades atribuem ao ser humano um espaço que não pode ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de “reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais”. Merecem destaque a livre iniciativa, a autonomia privada e liberdades como de empresa, de investimento, de organização e de contratação².

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:

¹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

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.

Não altera esse entendimento o fato de as empresas franqueadas possuírem quotas mínimas de compra de mercadorias em face da ora recorrente. Afinal, por acaso a existência de acordo em que duas partes celebram a venda de mercadorias em quantidades mínimas (por exemplo, para a obtenção de melhores preços) desnatura a operação como sendo de compra e venda de mercadorias? Também parece evidente que não.

É importante observar que a lei geral das franquias (Lei n. 8.955/94) conduz à mesma conclusão exposta neste voto. A esse respeito, vale transcrever as ponderações expostas pelo Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, em parecer juntado aos autos:

“Além de serviços que se mostram indispensáveis à manutenção e ao bom uso da marca cedida, pode ser que o franqueador, no mesmo instrumento contratual, disponha sobre a venda e compra

de produtos por ele fornecidos ao franqueado, ou, ainda fornecido por terceiros designados pelo franqueador.

Ante tais considerações, logo se percebe que os contratos de franquia constituem microuniversos jurídicos, verdadeiros microsistemas em que se entrelaçam várias normas e cujo exame deve fazer-se sempre com atenção tanto às particularidades de cada negócio jurídico desses, como também do todo constituído, para preservar a integridade dos interesses e propósitos que levaram as partes a estabelecer o contrato de franquia.

Nota-se que o fim do contrato de franquia é possibilitar a terceiros a exploração de uma marca ou produto, usufruindo, o franqueado, de todos os benefícios a ela inerentes, tais como a experiência empresarial do franqueador, os efeitos de sua publicidade e reconhecimento no mercado. Essa espécie de contrato envolve elementos jurídicos, como marcas e títulos de estabelecimento, assim como os sinais exteriores indispensáveis à sua identificação, pelos consumidores, tais quais padrões visuais, decorações, uniformes, modo de atendimento e de exercício da atividade empresarial, além, é claro, dos serviços e produtos, originários do franqueador, que serão vendidos pelo franqueado aos seus clientes.

(...)

O franqueador, por sua vez, tem direito a uma remuneração a qual se constitui, geralmente, por (i) uma taxa inicial, designada de franquia, (ii) royalties mensais, na maior parte das vezes estabelecidos entre o franqueador e o franqueado, previstas no mesmo instrumento contratual. Percebe-se que, a despeito da unidade contratual, muitas são as causas jurídicas dos pagamentos realizados com fundamento nesse texto.

Quero insistir nesse ponto: a franquia é composta por diversas organizações, indissociáveis entre si. Não se trata de mera soma ou justaposição de contratos diversos, autônomos e independentes: inexistente pluralidade de negócios jurídicos. 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 negócio jurídico uno e 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 negócio, pois a franquia não se confunde com simples cumulação de negócios, cada qual com individualidade própria. No plexo de deveres impostos a franqueador e franqueado, as avenças são interligadas e dependentes umas das outras: a cessão do uso da marca é indissociável da transferência de tecnologia, da assistência técnica e dos demais pactos constantes do ajuste, incumbindo a ambas as partes sua execução, de forma integral. Ele porque os diversos deveres inerentes ao negócio de franquia não podem ser desmembrados para fins de consideração jurídico, inclusive tributária.

(...)

De fato, a própria Lei nº 9.249/95, em seu art. 15, § 2º, estipula que se devem fracionar as diferentes atividades desempenhadas pelos sujeitos para submetê-las ao percentual a elas apropriado na apuração do chamado lucro presumido, que se constituirá a base de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O critério para segrega-las encontra-se no exame da legislação sobre os institutos tributados, os “conceitos de direito privado” a que se refere o art. 110 do CTN. Quando assim se faz, reforça-se aquele comando da Norma Geral Tributária, prescrevendo que às diferentes atividades praticadas pelo mesmo sujeito, diversos serão os percentuais aplicáveis às frações de sua receita.

Sendo assim, convém estabelecer a parcela das receitas que objetivamente corresponderia aos royalties e, portanto, poderia submeter-se à alíquotas de 32%, própria da cessão de direitos.

Se imprimirmos rigoroso exame ao art. 3º da Lei nº 8.955/94, que trata dos elementos componentes da Circular de Oferta de Franquia, mais precisamente em seu inciso VIII, logo perceberemos a exigência de que tal documento discrimine os valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros, separando-os em cinco categorias:

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

(...)

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

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

As alíneas de “a” a “d” prescrevem diferentes contraprestações as distintas modalidades de negócios jurídicos que serão firmados em meio ao contrato de franquia, mas que, certamente, não se devem confundir com a contraprestação decorrente da cessão de direito do uso da marca do franqueador. É importante atentar para o fato de que a segregação do valor correspondente a cada um desses negócios jurídicos precisa estar fixada de maneira clara e de forma que especifique aquilo a que ela remunera. É o direito privado prescrevendo, explicitamente, a

independência negocial dos vínculos jurídicos ajustados por meio do contrato de franquia.

Vê-se, ali na alínea “a”, que os serviços que constituem atividades-meio para a realização do objeto central do contrato de franquia, a cessão de direito de uso de marca, são remunerados por meio de royalties. Não se devendo confundir com operações outras, como as de locação de imóvel e de venda e compra, que são remuneradas, respectivamente, pelos alugueres e pelo pagamento do preço ajustado para a transferência da propriedade da coisa alienada.

(...)

Resta claro, desse modo, que o preço pago na aquisição de material didático e administrativo não se confunde com a quantia devida ao franqueador a título de royalties, pois constituem negócios jurídicos autônomos e cuja remuneração é segregada pelos mecanismos de direito privado, condicionado, assim, o próprio exercício da competência para instituir e para aplicar as leis que versam sobre incidência de tributos

(...)

6. Em relação a base de cálculo utilizada pela fiscalização para determinar o montante devido a título de IRPJ, o percentual de 32% aplicado sobre a receita de vendas de material didático e de outros itens é o mais adequado para a determinação do montante devido a título desse imposto? Em caso negativo, apontar o percentual correto de presunção do lucro presumido no caso concreto.

Resposta: Penso que não. Tendo firmado que (i) as receitas devem ser segregadas e que (ii) os recebimentos decorrentes da venda de material didático, administrativo e promocional não se quadram às exceções prescritas nos arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249/95, sinto-me seguro ao afirmar que os percentuais aplicáveis a essas receitas devem ser de 8% (oito por cento), para o IRPJ, e de 12% (doze por cento), para CSLL.”

Também é fundamental que a jurisprudência do CARF, inclusive desta e. CSRF, corrobora o entendimento ora adotado:

CSRF, ac. 9101-001.660.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. CONTRATO DE FRANQUIA. O contrato de franquia é, por sua natureza, contrato híbrido, que se constitui de um complexo de relações jurídicas diferentes entre si, o contrato de franquia implica, dentre outras, as atividades de cessão de direitos, cessão de knowhow, distribuição, prestação de serviços, venda de mercadorias, etc.

O art. 519 do RIR/99 contempla a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada urna dessas atividades deverá se

submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

Recurso Especial do Procurador Negado.

CARF, Ac. 1201-000.941.

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008 CONTRATO DE FRANQUIA.

A natureza jurídica do contrato de franquia, por ser complexa e híbrida, implica em relações jurídicas diferentes entre si, passíveis de segregação e individualização. Dentre as atividades que encontramos nesse complexo relacional está a atividade de cessão de direitos, a cessão de knowhow, a distribuição, a prestação de serviços e a venda de mercadorias.

No caso em apreço a fiscalização não individualizou as operações, preferindo imputar toda a receita da venda de mercadorias como royalties, utilizando uma base de cálculo presumida de 32%.

Diante disso, o artigo 519 do RIR é muito claro em contemplar possibilidades 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.

Da mesma forma deve ser o entendimento aplicado quanto à CSLL.

Recurso voluntário conhecido e provido.

Por todo o exposto, conduzo o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Luis Flávio Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo

O ponto central da discussão travada nos presentes autos diz respeito ao correto percentual de presunção de lucro aplicável às receitas que a contribuinte auferiu, durante determinados anos-calendário, com o fornecimento de materiais didáticos (principalmente), administrativos e promocionais a empresas franqueadas suas e de outras pessoas jurídicas pertencentes ao seu grupo empresarial.

Para a Fiscalização, o fornecimento de tais materiais insere-se obrigatoriamente no contexto do contrato de franquia anteriormente celebrado entre as empresas, não podendo dele ser separado, segmentado, apartado, ainda que somente para fins

tributários. A autuação fiscal lavrada contra a contribuinte baseou-se no entendimento de que a franquia é um contrato complexo, que traz em si diversos elementos que são fundidos entre si, perdendo sua autonomia.

Assim, defende a Fiscalização que o fornecimento do material necessário à prática do negócio de franquia (espécie de cessão de direitos) é parte indissociável deste e que as receitas daí decorrentes devem, na apuração dos resultados dos contribuintes optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido, ser submetidas à aplicação do percentual de 32% para fins de presunção do lucro e da base de cálculo da CSLL, nos termos então vigentes do art. 15, §1º, III, "c" da Lei nº 9.249/1995 (reproduzido no art. 519, §1º, III, "c" do Decreto nº 3000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999) e da parte final do *caput* do art. 20 da mesma lei:

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:

(...)

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

(...)

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. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003)

Por entender que as atividades desenvolvidas pela contribuinte durante os anos de 2001 a 2005, inclusive aquelas relativas ao fornecimento de material às empresas franqueadas, estariam todas inseridas no contrato de franquia, a Fiscalização lançou a diferença de IRPJ e CSLL que entendeu devida em relação aos fatos geradores ocorridos naqueles anos.

Tal diferença foi calculada entre os valores dos tributos apurados a partir do lucro presumido de 32% da receita bruta do período e os valores declarados pela contribuinte, encontrados mediante a aplicação, sobre a maior parte de sua receita, do percentual de presunção genérico de lucro de 8%, conforme previsão contida no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 (e de 12% para base de cálculo presumida da CSLL, conforme o art. 20 da mesma lei).

A contribuinte alega que as receitas sobre as quais aplicou os percentuais de 8% e 12% são oriundas não da sua atividade de franqueadora, mas de sua atuação no ramo de

"comércio atacadista de livros, jornais e outras publicações" (conforme CNAE apontado nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ).

Em sua defesa, a contribuinte afirma que o fornecimento de material às suas franqueadas e às de outras empresas pertencentes ao seu grupo econômico configura atividade comercial, independente de sua atuação como franqueadora. Assim, entende que as receitas advindas da venda deste material devem ser submetidas ao percentual de 8% para o cálculo do lucro presumido (12%, no caso da CSLL), e não ao de 32%, como impôs a Fiscalização.

Inicialmente, é importante registrar que o assunto é polêmico e ainda não há entendimento pacífico a seu respeito no âmbito do CARF. Prova disso é a existência de decisões antagônicas em processos originados por autos de infração lavrados contra a própria contribuinte LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA e as demais empresas integrantes de seu grupo.

A título ilustrativo, o Acórdão nº 1102-001.217, proferido nos autos do processo administrativo fiscal nº 10830.008568/2008-15, e o Acórdão nº 9101-001.660, proferido pela CSRF nos autos do processo nº 10830.006552/2006-14, abraçaram o entendimento defendido pela contribuinte, no sentido de que as receitas auferidas com a comercialização de material junto aos franqueados é "destacável" do total dos rendimentos relacionados ao contrato de franquia, devendo ser submetidos à aplicação do percentual de 8% para a apuração do lucro presumido (e 12%, no caso da CSLL). Em ambos os processos citados, o sujeito passivo é a empresa CWM CONSULTORIA E PARTICIPAÇÕES LTDA, pertencente ao mesmo grupo econômico da contribuinte LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA.

Já nos presentes autos e no processo administrativo fiscal nº 10830.009438/2007-19, foram proferidos respectivamente os Acórdãos nº 1401-00.289 e nº 1302-00.216, que alcançaram conclusão favorável ao Fisco, entendendo que a disponibilização de materiais didáticos, promocionais, publicitários e administrativos, prevista no contrato de franquia, representa atividade-meio que concorre para a viabilização da cessão do direito de uso e não pode, por isso, receber tratamento tributário diverso do dispensado às demais receitas provenientes da franquia. O citado processo nº 10830.009438/2007-19 tem como sujeito passivo a empresa MULTI TREINAMENTO E EDITORA LTDA, também integrante do grupo econômico a que pertence a contribuinte LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA.

Alinho-me ao entendimento cultivado pela Fiscalização, da forma como brilhantemente desenvolvida pelo ilustre relator e faço apenas algumas considerações adicionais.

O estudo acerca do tema deve se iniciar pela dicção do diploma legal que ainda hoje regula a atividade de franquia (Lei nº 8.955/1994):

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.

O artigo reproduzido define, portanto, a franquia empresarial como um contrato complexo que traz, em seu interior, vários outros "contratos". Assim, celebrado tal negócio, o franqueador cede ao franqueado mais do que simplesmente o direito de uso de sua

marca ou patente. Podem também ser cedidos o direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos e serviços, o direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio, o direito de uso do sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador. E este rol não é exaustivo: dependendo do modelo de negócio desenvolvido pelo franqueador, são também envolvidos no contrato de franquia outros aspectos, tais como a prestação de orientação quanto à padronização de instalações físicas da empresa, o treinamento de gerentes e funcionários, a assistência técnica continuada, entre outros.

Já a Associação Brasileira de Franchising (ABF) define franquia como um *"sistema onde alguém (Franqueador) autoriza um terceiro (Franqueado), a explorar os direitos de uso da marca, os direitos de distribuição de produtos e/ou serviços em um mercado definido e os direitos de utilizar um sistema de operação e gestão de um negócio de sucesso"*.

Dos ensinamentos de Marçal Justen Filho podem ser extraídas características mais detalhadas acerca do contrato de franquia (em *ISS e as atividades de Franchising*. Revista de Direito Tributário, vol. 64, pgs. 242/256):

"A franquia é um contrato complexo nessa acepção. É inviável nela divisar a conjugação de uma pluralidade de contratos autônomos (senão em acepção que será adiante apontada), que se somam por justaposição. Não se trata da cumulação de contrato de cessão de marca com contrato de transferência de tecnologia e outros contratos, cada um com individualidade própria. Há um plexo de deveres impostos a ambas as partes, onde a transferência de tecnologia é indissociável da cessão do uso de marca e dos demais pactos. Esses deveres não são unilaterais, muito pelo contrário.

Incumbe a ambas as partes a execução de inúmeras obrigações de fazer. Isso torna inviável a dissociação de obrigações de fazer, para fins de identificação de "prestação de serviço". É impossível, aliás, definir quem presta serviço a quem, no âmbito do contrato de franquia, tal como é inviável apontar remuneração correspondente à prática de um dever específico. (...) Por decorrência e relativamente ao conjunto de atividades desenvolvidas pelas partes, em cumprimento aos plexos de deveres de fazer e de não fazer, previstos no contrato de franquia, não se caracteriza prestação de serviços. Nem o franqueado presta serviços ao franqueador, nem vice-versa."
(Grifou-se)

Da lição do renomado doutrinador, depreende-se que a franquia é um contrato complexo e isso não configura uma simples justaposição de contratos autônomos. Há um plexo de deveres impostos, de forma conjunta, a ambos os contratantes, o que torna impossível a dissociação entre as várias obrigações que coexistem num contrato de franquia.

No mesmo sentido já se pronunciou a jurisprudência pátria, por meio de acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). No julgamento do Agravo Regimental interposto no Recurso Especial nº 953.480-RJ (2007/0115791-3), o Ministro Relator Luiz Fux expôs o seguinte a respeito dos contratos de franquia:

"O conteúdo do contrato de franquia envolve obrigações de dar, de fazer e de não-fazer. Disso decorre a complexidade do contrato de franquia e a inexorável impossibilidade de

dissociação dos diversos elementos do contrato, para fins de consideração jurídica.

(...)

Não é possível seccionar o contrato de franquia em vários outros, para considerá-lo de per si. O contrato de franquia é contrato misto, complexo, indivisível. Não se confunde com contratos coligados.

(...)

Em suma, a franquia é um contrato misto, do tipo complexo. Ao franqueador incumbe, fundamentalmente, conceder licença para uso da marca. A essa obrigação se conjugam elementos: contratos completos, prestações típicas inteiras, ou elementos mais simples de outros contratos. Tem-se aí uma unidade contratual. Não há como separar esses diversos elementos porque, absorvidos, fundidos, amalgamados no contrato de franquia, perdem totalmente sua individualidade, deixando de ser autônomos. Dentre eles, despontam as atividades necessárias à consecução da franquia, sob pena de desnaturação do contrato." (Grifou-se)

Assim, também o STJ já manifestou o entendimento de que não podem ser separados, para fins de consideração jurídica, os elementos que, juntos, formam o contrato de franquia. O fato de tal contrato ser complexo não possibilita, como quer fazer crer a contribuinte recorrente, a separação de seus elementos para fins de submissão a regras de tributação distintas. Se o contrato é fragmentado e um de seus elementos é objeto de consideração jurídico-tributária em separado, a natureza jurídica do conjunto restante é descaracterizada, não mais podendo ser considerado um contrato de franquia.

Registre-se que o voto reproduzido foi proferido em julgamento relativo ao ISS, tributo de competência municipal. Discutia-se a possibilidade de incidência do tributo sobre a atividade de franquia, que constava no rol de serviços anexo à Lei Complementar nº 116/2003. Tal fato, entretanto, não invalida a aplicabilidade das considerações ali expostas ao caso sob discussão nos presentes autos.

Naquele contexto, a questão da indissociabilidade dos elementos que compõem um contrato de franquia foi levantada porque se discutia se as características de prestação de serviço de tal contrato teriam o condão de provocar sua sujeição à tributação pelo ISS. Concluiu-se que não seria possível tal segregação para fins tributários. Assim, também não é possível a segregação desejada pela contribuinte recorrente, sob pena de descaracterização da natureza jurídica da própria franquia.

Rememore-se que a recorrente defende como aplicável à tributação de suas receitas o §3º do art. 519 do RIR/1999. O dispositivo determina que, caso o contribuinte optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido exerça atividades diversificadas, deverá aplicar o percentual de presunção correspondente a cada uma das atividades às respectivas receitas.

A recorrente alega ser este o seu caso, sob o argumento de que a atividade de fornecimento de materiais didáticos, promocionais e administrativos às suas franqueadas (e às franqueadas de outras pessoas jurídicas pertencentes ao seu grupo) é autônoma, independente de sua atuação como franqueadora, embora dela decorra. Assim, aduz que as receitas da primeira atividade, comercial, devem ser submetidas ao percentual de 8% para fins de presunção de lucro, nos termos do *caput* do art. 15 da Lei nº 9.429/1995 e do art. 518 do

RIR/1999 (12%, para a apuração da base de cálculo da CSLL). Já sobre as receitas decorrentes da atividade de franquia, a cessão de direitos propriamente dita, aplicar-se-ia o percentual de presunção de 32%, segundo determinam o art. 15, §1º, III, "c", da Lei nº 9.429/1995 (art. 519, §1º, III, "c", do RIR/1999) e na parte final do *caput* do art. 20 da mesma lei.

Equivoca-se a contribuinte ao defender tal tese. O fornecimento de material às franqueadas não configura uma atividade alheia ao contrato de franquia, assim como não constitui um contrato integrante e "destacável" daquele principal. A exemplo de outros, o contrato de fornecimento de materiais didáticos, administrativos e promocionais é um acessório (atividade-meio) necessário à concretização da cessão de direitos de uso de método de ensino (atividade-fim).

A contribuinte e as empresas do mesmo grupo societário detêm os direitos sobre métodos de ensino, profissionalizante e de idiomas, que são cedidos, por meio da celebração de contratos de franquia, a empresas que se tornam suas franqueadas. Pela natureza dos direitos sob cessão, o emprego de materiais (notadamente os didáticos) é imprescindível para o desempenho, pelas franqueadas, de sua atividade-fim de ensino. Assim, nada mais natural do que o fornecimento de tais materiais ser considerado uma atividade-meio no contrato de franquia.

Poder-se-ia, talvez, admitir a tese defendida pela recorrente, no sentido de que o fornecimento de material didático, promocional e administrativo configura atividade autônoma, caso as regras de tal comercialização não estivessem pormenorizadamente estabelecidas no contrato de franquia e caso os bens comercializados não envolvessem o uso da marca e do método de ensino das franqueadoras. Como restou sobejamente demonstrado nos presentes autos, não é este o caso. Assim, o fornecimento de material é completamente dependente e subordinado à prévia existência de um contrato de franquia.

Corroboram o que foi exposto até aqui o parecer do professor Paulo de Barros Carvalho, elaborado em resposta a uma consulta formulada pela ABF concernente à incidência do ISS sobre a atividade de franquia. O parecer traz os seguintes trechos:

"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.”
(Grifou-se)

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho também abraça, portanto, o entendimento de que as diversas obrigações que compõem um contrato de franquia são indissociáveis, sob risco de desnaturação do contrato. Defende também que obrigações acordadas, consistentes em atividades intermediárias e necessárias à boa implantação do empreendimento (atividade-fim), são consideradas atividades-meio e não podem ser consideradas como prestações autônomas. É justamente nesta categoria que se encaixa, no caso sob análise, o fornecimento de material pela recorrente às empresas franqueadas.

Mas o parecer traz ainda outra informação importante: o desmembramento das obrigações presentes no contrato de franquia é vedado inclusive para fins de tributação. Para propósitos tributários, apenas a atividade-fim deve ser examinada. Como, no presente caso, a atividade-fim consiste na cessão do direito de uso sobre método de ensino, a situação fática amolda-se perfeitamente à previsão contida no art. 15, §1º, III, “c”, e na parte final do *caput* do art. 20 da Lei nº 9.429/1995, devendo ser aplicado o percentual de presunção de 32%, para a apuração da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL.

O já reproduzido art. 2º da Lei nº 8.955/1994 prevê que um contrato de franquia pode ser remunerado de duas formas: direta ou indireta. A remuneração direta relaciona-se às taxas de filiação e aos royalties pagos pelas franqueadas à franqueadora. Nos termos da alínea “a” do inciso VIII do art. 3º da Lei das Franquias, royalties são a remuneração periódica paga pelo uso do sistema, da marca ou em troca de serviços efetivamente prestados pela franqueadora à franqueada.

A remuneração decorrente da relação franqueadora-franqueada que não se enquadra como direta é, por exclusão, indireta. Como a atividade de franquia não se resume à cessão de direitos de uso da marca e de tecnologia, freqüentemente se verifica a necessidade da realização de atividades-meio, necessárias à adequada consecução do objeto final da franquia.

Os rendimentos porventura percebidos a partir de tais atividades-meio, gerados sob as regras estipuladas no contrato de franquia, caracterizam-se como remuneração indireta.

No caso sob exame, caracterizam perfeita espécie de remuneração indireta as receitas auferidas pela recorrente, decorrentes do fornecimento, às franqueadas, de material didático, promocional e administrativo, que veiculam a marca e o método de ensino da franqueadora.

Como inexistente a possibilidade de segregação dos elementos constituintes do contrato de franquia, a tributação de toda a remuneração oriunda de tal contrato deve ser feita de forma unificada, determinada a partir da verificação de sua atividade-fim. Se tal atividade relaciona-se à cessão de direitos de qualquer natureza, a totalidade das remunerações direta e indireta deve ser submetida ao percentual de presunção de 32% para a apuração do IRPJ e da CSLL devidos pelos contribuintes optantes pelo regime do lucro presumido.

Portanto, é indiferente, para fins de tributação, se a recorrente auferir 90% de seus rendimentos por meio de remuneração indireta e apenas 10% por direta, ou, na proporção inversa, 10% sob a forma de remuneração indireta e 90% pela via direta. O que interessa é que a atividade-fim do contrato de franquia é uma cessão de direito e a totalidade das receitas deve ser tributada com base nas regras do art. 15, §1º, III, "c", da Lei nº 9.429/1995 (reproduzida no art. 519, §1º, III, "c", do RIR/1999) e da parte final do *caput* do art. 20 da mesma lei.

Esta constatação contraria uma alegação apresentada reiteradamente pela recorrente ao longo do processo: a de que caberia à Fiscalização ter determinado quanto das receitas recebidas pela venda de material corresponderia aos royalties indevidamente embutidos nos preços. No entender da defesa, somente a parcela dos valores que pudesse ser considerada como royalties embutidos é que poderia ser submetida ao índice de presunção de 32%. O restante, como típica receita de operações de compra e venda, continuaria sujeito à aplicação dos percentuais de 8% e 12%. Como a Fiscalização não identificou tal destaque, arguiu a recorrente a nulidade do lançamento em razão de erro na identificação da correta base de cálculo dos tributos cobrados.

Tal argumento cai por terra diante da impossibilidade de separação das atividades que, fundidas, formam o contrato de franquia. Para quaisquer fins jurídicos, notadamente os tributários, não se pode considerar separadamente cada atividade-meio e cada cessão de direito que componha a atividade-fim. Todo o faturamento decorrente da venda de materiais que veiculam a marca e o método de ensino licenciados pela franqueadora, realizada sob o regramento estabelecido no contrato de franquia, deve ser considerado como remuneração do contrato e não como produto de simples operações de compra e venda.

Assim, não se pode separar remuneração direta da indireta, ainda mais para submeter cada uma delas a uma regra diversa de tributação. Repita-se: a receita oriunda do contrato de franquia é uma para fins tributários, sujeitando-se toda ela à regra aplicável aos rendimentos decorrentes da cessão de direito que caracteriza o cerne do negócio.

No caso concreto, restou evidenciado que a contribuinte recorrente e as demais empresas de seu grupo societário elegeram a remuneração indireta como a principal fonte de receitas, talvez motivadas pela crença de que seria possível submeter a parte mais significativa de seus rendimentos aos percentuais de presunção de 8% e 12%. Demonstrativo elaborado pela Fiscalização a partir de dados fornecidos pela própria contribuinte, acostado à fl. 62 (numeração do processo digital), permite verificar que o valor faturado com o fornecimento de produtos durante os anos de 2001 a 2005 foi superior a 97% do faturamento total do período.

Agindo dessa forma, a recorrente objetivou garantir lucratividade expressiva pelo recebimento de valores embutidos na venda sistemática de material que as franqueadas deveriam adquirir de maneira compulsória (como se abordará adiante).

É sintomático da opção feita pela contribuinte recorrente o fato de que, tanto na sua Circular de Oferta de Franquia (documento disponibilizado a potenciais franqueadas) quanto no seu Contrato de Franquia, são relativamente inexpressivos os valores atribuídos às taxas de franquia e às demais rubricas que as franqueadas devem pagar periodicamente à franqueadora (relacionadas ao contínuo desenvolvimento do método de ensino, ao investimento em programa nacional de publicidade etc), verbas estas que compõem a remuneração direta da franquia:

Circular de Oferta de Franquia

"Sistema de remuneração WORKTEK

Taxa de Franquia

A Taxa de Franquia será paga integralmente no ato da assinatura do Contrato de Franquia, sendo:

a) cidades até 30 mil habitantes	R\$ 16.000,00
b) cidades de 31 à 50 mil habitantes	R\$ 24.000,00
c) cidades de 51 à 100 mil habitantes	R\$ 34.000,00
d) cidades de 101 à 200 mil habitantes	R\$ 42.000,00
c) cidades de 201 à 350 mil habitantes	R\$ 54.000,00
d) cidades de 351 à 500 mil habitantes	R\$ 64.000,00
d) acima de 500 mil habitantes	R\$ 90.000,00
e) São Paulo e Rio de Janeiro	R\$ 100.000,00

ENTRADA DE 30% DO VALOR, SALDO DIVIDIDO EM ATÉ 10 PAGAMENTOS.

Essa Taxa remunera:

- fornecimento do Projeto Arquitetônico de Fachada, mediante envio de foto digital.
- licença e direito ao uso da marca;
- transferência de "Know-how" e tecnologia;
- apoio à inauguração da unidade;
- assistência inicial à operação da franquia;
- treinamento inicial do Franqueado e de seu coordenador
- orientações perenes sobre a operação de uma unidade WORKTEK.

Taxa de Assessoria Pedagógica e Comercial

O franqueado pagará mensalmente uma taxa para assessoria pedagógica e comercial no valor de R\$ 1000,00 (mil reais), para a remuneração do acompanhamento da implantação e manutenção de técnicas comerciais e pedagógicas inerentes ao objeto da franquia.

A referida taxa será corrigida anualmente pela média de uma cesta de índices governamentais.

(...)"

Contrato de Franquia

"7. OBRIGAÇÕES DO FRANQUEADO

(...)

7.7. O Franqueado pagará a WORKTEK, mensalmente, o equivalente a 06 (seis) conjuntos didáticos, pelos treinamentos que a WORKTEK fornecerá via satélite para sua equipe comercial e pedagógica, devendo para tanto adquirir e instalar o Kit de antena parabólica e receptor de fornecedor indicado pela WORKTEK, sem o qual não será possível ao franqueado participar de todos os treinamentos que vierem a ser ministrados.

(...)

8. PUBLICIDADE

8.1. O valor do Fundo Nacional de Marketing será cobrado juntamente com o preço do material didático o qual será repassado pela LINX ao Fundo no percentual de 7% sobre o valor de venda a vista de cada conjunto.

(...)"

É interessante notar que a remuneração direta relacionada às despesas que a franqueadora tem com a divulgação nacional da marca são expressas como um percentual do total gasto pelas franqueadas com a aquisição de material didático (talvez como uma forma de, seguindo o entendimento defendido pela contribuinte, enquadrar também tais valores como receitas relacionadas à venda de materiais, desvinculadas da cessão de direitos em si e sujeitas à aplicação dos percentuais de presunção de 8% e 12%).

Além disso, note-se que outra parte do que se tem como remuneração direta é, no Contrato de Franquia, expresso em "conjuntos didáticos", ao invés de reais. Isso é, aliás, frequente nos Contratos de Franquia que a recorrente celebrava com suas franqueadas. Os "conjuntos didáticos" exercem a função de verdadeira unidade monetária, principalmente para a quantificação das penalidades.

O papel de destaque que o Contrato de Franquia dá aos materiais didáticos é parte da estratégia já mencionada de, sempre que possível, priorizar formas de remuneração indireta. Isso tornaria possível, na tese adotada pela recorrente, que tais valores fossem considerados não relacionados à atividade de franquia, o que possibilitaria fugir à aplicação do percentual de presunção de 32%.

Observem-se os seguintes trechos retirados da Circular de Oferta de Franquia e de um Contrato de Franquia celebrado pela contribuinte recorrente, onde é possível notar o considerável esforço empregado em regular pormenorizadamente aspectos relativos à remuneração indireta do contrato (na forma de comercialização de material didático, promocional e administrativo), dada a posição de destaque conferida a essa modalidade no modelo de franquia desenvolvido pela recorrente e pelas demais empresas de seu grupo econômico:

Circular de Oferta de Franquia

"Perfil do Franqueado WORKTEK

(...)

Atividades a serem realizadas pelo Franqueado

Compele ao Franqueado:

- adquirir os materiais didáticos, os materiais administrativos e os materiais promocionais, única e exclusivamente da WORKTEK;

(...)

Fornecedores

O franqueado deverá comprar, única e exclusivamente da LINX o material didático a ser entregue aos alunos, cujo pedido inicial será composto de no mínimo 100 (cem) conjuntos didáticos, mais livro do professor, materiais administrativos e promocionais. Para os demais pedidos serão solicitados em lotes mínimos de 20 (vinte) conjuntos didáticos, Quando do lançamento de novos produtos, o franqueado obriga-se a receber, arcando com as despesas, pelo menos 1 (hum) item de cada novo produto, seja promocional ou didático.

Além do material didático, que é obrigatório e deve ser adquirido exclusivamente da LINX, o franqueado deverá abastecer a sua escola apenas através da Rede de fornecedores credenciados pela LINX no que se refere à padronização de sua unidade em função da qualidade exigida pela LINX. A relação de fornecedores será oferecida quando da aquisição do bem ou da contratação do serviço, em função da constante atualização.

O franqueado deverá adquirir da LINX o material promocional relativo às campanhas de marketing, bem como materiais administrativos necessários à operação do seu negócio, conforme catálogo a ser oferecido nas épocas oportunas."

Contrato de Franquia

"4. LOCALIZAÇÃO E INSTALAÇÃO DA ESCOLA

(...)

4.5. É vedado ao FRANQUEADO, em qualquer época, colocar na fachada ou no interior do estabelecimento quaisquer placas de venda e anúncios da Franquia, bem como veicular em jornais e revistas matéria que revele intenção de venda, sem autorização da LINX.

Caso haja descumprimento desta cláusula, o FRANQUEADO fica desde já obrigado a pagar multa em reais equivalentes a 125 (cento e vinte e cinco) conjuntos didáticos, por semana, enquanto permanecer a veiculação, do anúncio.

(...)

5. AQUISIÇÃO E FORNECIMENTO DE MATERIAIS

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

5.2. Os demais pedidos de materiais didáticos deverão ser feitos pelo FRANQUEADO, em lotes mínimos de 20 (vinte) conjuntos

didáticos, sendo as despesas de frete para remessa de responsabilidade do FRANQUEADO.

5.3. O FRANQUEADO deverá manter um estoque mínimo de 20 (vinte) conjuntos didáticos de cada estágio de cada curso que o sistema WORKTEK oferece ou venha oferecer, e no mínimo 10 (dez) exemplares dos demais produtos para atender a demanda dos alunos interessados.

(...)

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

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

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

5.9. 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 conjunto didático do curso CTA. O FRANQUEADO ficará ainda sujeito a uma convocação pela LINX para participar de um curso de reciclagem operacional, comercial e pedagógico com o intuito de otimizar seus resultados.

(...)

5.11. O FRANQUEADO está ciente que deverá adquirir os materiais didáticos, administrativos e promocionais, única e exclusivamente da LINX.

(...)

7. OBRIGAÇÕES DO FRANQUEADO

(...)

7.11. adquirir os conjuntos didáticos para a totalidade de 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 à multa prevista no item 12.4;

(...)

8. PUBLICIDADE

(...)

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

8.8. O FRANQUEADO deverá adquirir kit publicitário de todas as campanhas de marketing realizadas pela Linx, por tratar-se de atividade padrão da franquia.

(...)

12. EFEITOS DA RESCISÃO DO CONTRATO

(...)

12.2.1. Após a rescisão, o franqueado deverá efetuar imediatamente a pintura de todo o imóvel, interna e externamente, em cores distintas daquelas existentes no Manual de Padronização Worktek de forma que não reste nenhuma identidade visual em relação as franquias Worktek, sob pena de pagar a Linx uma indenização equivalente a 1000 (mil) conjuntos didáticos Worktek, por mês, enquanto perdure a irregularidade.

12.3. Ocorrendo a rescisão deste Contrato por justa causa, o FRANQUEADO deverá devolver à Linx todos documentos e publicações que lhe tiverem sido entregues em decorrência do presente Contrato, abstendo-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 Worktek e, em especial, providenciar a retirada do luminoso com a marca e logotipo Worktek que a Escola tiver, e abster-se de utilizar do número do telefone usado enquanto franqueado Worktek para fidelizar alunos, sob pena de pagar à Linx uma indenização equivalente a 1.000 (mil) conjuntos didáticos inglês 1 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.

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 cursos profissionalizantes que sejam baseados, aperfeiçoados, iguais ou semelhantes ao método WORKTEK, constante em seu material didático ou, ainda, que demonstrem terem decorrido de todo o conhecimento técnico, administrativo pedagógico e de "know how" transmitido pela LINX 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 dos direitos autorais da LINX, inclusive à ação de perdas e danos e multa não compensatória equivalente a 5.000 (cinco mil) conjuntos didáticos, calculada pelo valor destes à época da infração."

Verifica-se que a contribuinte se cercou de todos os cuidados no Contrato de Franquia para que, diante da inexpressividade dos valores cobrados como remuneração direta, as verbas previstas como remuneração indireta garantissem um considerável e constante fluxo de entrada de recursos nos cofres da empresa.

Como exemplos de dispositivos que cumprem este papel, temos: a) a obrigatoriedade de aquisição inicial de, no mínimo, 100 conjuntos didáticos; b) a obrigatoriedade de aquisição periódica de uma quantidade mínima de conjuntos didáticos, em função do número de habitantes da cidade onde a franqueada está instalada; c) o pagamento à franqueadora do valor equivalente à parte da quota mínima periódica de conjuntos didáticos que deixar de ser adquirida; d) a obrigatoriedade de aquisição de conjuntos didáticos para a totalidade dos alunos matriculados, sendo vedados a reprodução, a cessão ou o empréstimo de material; e) a obrigatoriedade de aquisição de kits publicitários de todas as campanhas de marketing realizadas pela franqueadora.

De acordo com os termos estabelecidos no contrato de franquia, a comercialização dos materiais não decorre das necessidades das franqueadas, mas sim das imposições da franqueadora. É ela quem determina unilateralmente a periodicidade das aquisições, a quantidade de itens a serem adquiridos e os preços praticados. Além disso, é fixado contratualmente que a aquisição de materiais tem que ser feito exclusivamente da recorrente (ou de terceiro formalmente autorizado por ela).

Em razão de tais características, o contrato proposto pela recorrente se configura como verdadeiro contrato de adesão. As condições para a comercialização dos materiais didáticos, promocionais e administrativos são impostos unilateralmente às franqueadas, que somente têm real direito de escolha no momento de optar por assinar ou não o contrato. Uma vez assinado o termo, as franqueadas devem seguir as regras relativas às aquisições de materiais ali previstas (periodicidade, quantidade e preço), sob o risco de sujeição às penalidades fixadas.

Além disso, a recorrente não fornece os materiais a qualquer interessado em adquiri-los, mas somente a empresas que já sejam suas franqueadas (ou franqueadas de outras empresas pertencentes ao seu grupo econômico). Tal afirmação foi feita pela própria contribuinte em resposta a intimação manejada pela Fiscalização.

Assim, verifica-se que as operações praticadas pela recorrente se diferenciam bastante do negócio de compra e venda tradicional, em que imperam a vontade das partes e aspectos mercadológicos. Não se encontra nas operações esquadrihadas neste processo a influência das chamadas "leis de mercado". Os preços e as quantidades comercializadas não são afetados pela oferta e procura, pela livre concorrência ou pela ampla oferta aos consumidores. Tampouco dependem das reais necessidades das franqueadas.

A este respeito, relevante se faz observar o que dispõe o art. 489 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil Brasileiro):

Art. 489. Nulo é o contrato de compra e venda, quando se deixa ao arbítrio exclusivo de uma das partes a fixação do preço.

É exatamente o que se observa no caso sob análise. Como a franqueada não pode adquirir o material de fornecedor diverso da franqueadora (ou de terceiro por ela obrigatoriamente indicado), não se pode dizer que ela tenha real participação na definição dos preços. Além disso, são feitas ainda de forma unilateral a definição da quantidade de itens comercializados e da periodicidade em que se dará a venda.

Todas estas características infirmam a tese de que a recorrente seria comerciante atacadista de livros, jornais e outras publicações (conforme CNAE informada em DIPJ). A "vendedora" dos materiais não pode vender a "clientes" fora do grupo de suas franqueadas. Os "clientes" não podem adquirir de outros fornecedores que não sejam sua franqueadora (ou alguém expressamente autorizado por ela). Além disso, não importam a

vontade ou as reais necessidades dos "clientes" no que diz respeito à quantidade dos itens adquiridos, à periodicidade das operações de compra ou ao preço praticado.

Em relação ao papel que a vontade do adquirente de bens desempenha em uma compra e venda, traga-se à discussão trecho de um segundo parecer assinado pelo professor Paulo de Barros Carvalho. Este parecer foi elaborado em atendimento a consulta elaborada pela própria contribuinte e trazido aos autos como anexo de seus memoriais.

O eminente professor, ao discorrer sobre as condições exigidas para que determinada operação comercial pudesse ser considerada independente do contrato de franquia originalmente celebrado, expôs:

"Há muitas situações em que, nos instrumentos contratuais de franquia fica ajustado entre as partes, além do contrato de cessão da marca (e das atividades-meio indispensáveis à sua manutenção), também outros tipos de negócio jurídico. Para saber, nesses casos, se tais negócios inserem-se dentro da unidade e complexidade do negócio de franquia, mostra-se, uma vez mais, útil o triplo teste quanto (i) à identidade de pessoas, (ii) à unicidade de objeto e (iii) à manifestação de vontade.

(...)

*O mesmo se diga da manifestação de vontade, o terceiro elemento a ser testado para que se possa aferir a unidade ou pluralidade de negócios jurídicos: **é preciso que as partes produzam novo ato de fala, nas condições previstas no contrato, para, só então, manifestando a sua vontade de adquirir esses bens, tenha-se a formação do negócio jurídico de venda e compra.** Não basta o aceite ao contrato de franquia para que exista esse fornecimento. É preciso que as partes ajustem o negócio jurídico de venda e compra a cada vez que pretendam realizar esse tipo de operação. **A existência de condições previamente estabelecidas no instrumento contratual de franquia (como preço, ou volumes mínimos para o pedido) não elimina a necessidade de produzir de nova manifestação de vontade, sem a qual, inexistirá a aquisição do material.**"*
(Grifou-se)

Destaca portanto o ilustre doutrinador que a terceira condição para que se possa considerar uma operação como externa ao negócio de franquia (e, na tese defendida pela recorrente, como tributável de maneira independente) diz respeito à manifestação de vontade autônoma do adquirente de bens. Mesmo que as condições gerais para a celebração do negócio estejam previstas no contrato de franquia, a operação de compra e venda poderá ser considerada autônoma se, entre outras coisas, depender de uma nova manifestação de vontade dos adquirentes dos bens. Analisando caso igual ao dos autos, o parecerista entende que tal condição se verificou.

Com toda a vênua à análise desenvolvida pelo brilhante professor, a verificação cuidadosa do caso dos presentes autos nos leva à conclusão de que a condição restou descumprida, uma vez que a aquisição periódica do material didático não depende, na realidade, de manifestação de vontade das empresas franqueadas.

Observe-se que há, no contrato de franquia, uma quantidade mínima estabelecida de conjuntos didáticos que as franqueadas devem obrigatoriamente adquirir da franqueadora a cada ano. Se o pedido não for expressamente apresentado pela franqueada, a

cláusula contratual expressamente prevê a obrigação de pagamento do valor equivalente ao número de conjuntos didáticos que deixaram de ser pedidos.

Assim, no caso concreto, a manifestação da vontade das franqueadas não é realmente determinante para que a venda dos materiais didáticos se concretize. Como terá, de qualquer forma, que desembolsar o valor da contrapartida à compra dos kits didáticos, a celebração do negócio, pelo menos em relação a uma mínima quantidade a ser comercializada anualmente, já está integralmente definida no âmbito do contrato de franquia.

Assim, correta a tese adotada pelo Fisco, no sentido de que a obrigatoriedade da aquisição periódica de uma quantidade mínima de conjuntos didáticos tinha por objetivo garantir a continuidade de recebimento de recursos provenientes das franqueadas, sob a forma de remuneração indireta. Conforme já foi apontado, a recorrente defende a tese de que a comercialização do material didático seria desvinculada da atividade de franquia e poderia, assim, ter suas receitas submetidas aos percentuais de presunção de 8% (para a apuração do IRPJ) e 12% (em relação à CSLL), diferentemente dos rendimentos diretamente atribuídos à cessão de direitos que caracteriza a franquia, que devem ser submetidos ao percentual de 32% para fins de determinação da base de cálculo destes tributos.

Registre-se que o legislador fixou os percentuais de presunção das bases de cálculo dos tributos, para fins de apuração pelos contribuintes optantes pela tributação com base no lucro presumido, a partir da observação das margens de lucro efetivamente calculadas por empresas que exerciam as várias atividades econômicas consideradas na legislação.

Assim, excepcionaram-se à aplicação dos índices gerais de presunção de 8% e 12%, previstos na Lei nº 9.429/1996, as atividades que comprovadamente experimentavam uma margem de lucro diversa, calculada sobre o total da receita bruta auferida. Com base na observação de que empresas que exploravam as atividades de "administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza" tinham a base de cálculo de IRPJ e CSLL equivalente a aproximadamente 32% de sua renda bruta, o legislador fixou neste patamar o percentual de presunção para o cálculo dos tributos citados (alínea "c" do inciso III do §1º do art. 15 da Lei nº 9.429/1996, para o IRPJ, e parte final do *caput* do art. 20 da mesma lei, para a CSLL).

Assim, não é razoável supor que a recorrente, que fornece material didático, promocional e administrativo às suas franqueadas em um ambiente sem qualquer concorrência e com base em regras totalmente pré-estabelecidas no contrato de franquia, tenha a mesma lucratividade de empresas que realmente comercializam livros, jornais e outras publicações em um ambiente de livre concorrência. Estas empresas não têm qualquer das facilidades de que dispõe a recorrente: consumidores cativos, vendas periódicas garantidas, autonomia para definição dos preços. A recorrente se aproxima muito mais da figura de uma distribuidora exclusiva do que de uma verdadeira comerciante de livros e outras publicações.

Esta afirmação é corroborada pelas tabelas presentes no Termo de Verificação Fiscal elaborado pela Fiscalização. Ali se pode verificar que, para a maioria dos itens representativos do material didático "comercializado" pela recorrente, o custo unitário do produto representa menos de 10% do valor de venda. Assim, em que pese a contribuinte ter ainda várias outras despesas operacionais, é difícil crer que estas representariam valor suficiente para reduzir a margem de lucro de pelo menos 90% (calculada com base apenas na diferença entre os valores de aquisição e de venda destes itens) para apenas 8% ou 12%.

Concluo, assim, que a atividade de distribuidora de materiais da recorrente, às suas franqueadas e às de outras empresas pertencentes aos mesmos sócios, é total e obrigatoriamente subordinada às suas atividades de franqueadora. A conclusão poderia ser

Processo nº 10830.009437/2007-74
Acórdão n.º **9101-002.552**

CSRF-T1
Fl. 1.706

diferente se as franqueadas pudessem adquirir os materiais didáticos, promocionais e administrativos em regime de livre concorrência de qualquer fornecedor ou ainda se a franqueadora oferecesse seus produtos a qualquer interessado em adquiri-los, independentemente da prévia celebração de um contrato de franquia.

Na forma de operação engendrada pela contribuinte recorrente e pelas demais empresas pertencentes ao seu grupo econômico, a atividade de fornecimento dos materiais não pode ser tratada separadamente da atividade originária de cessão de direitos (franquia). Assim, as receitas advindas de tal fornecimento não podem ser tributadas como simples produtos de atividades mercantis, submetendo-se aos percentuais de presunção de 8% e 12%.

Diante de todo o exposto, voto com o relator no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araújo