



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

Processo n° 10830.009438/2007-19
Recurso n° 166.866 Voluntário
Acórdão n° 1302-00.216 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de abril de 2010
Matéria IRPJ E OUTRO - EXS: 2003 A 2006
Recorrente MULTI TREINAMENTO E EDITORA LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003, 2004, 2005, 2006

ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO. EFEITOS. LIMITAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. A eventual alteração dos fundamentos do lançamento por parte da autoridade julgadora só pode contribuir para a decretação da sua nulidade na situação em que o crédito tributário constituído só subsiste em razão dessa modificação. Não obstante, no caso vertente, em que não se identifica divergência entre os fundamentos utilizados pela autoridade julgadora de primeira instância e os considerados pelas autoridades autantes, não há que se falar em inovação e, muito menos, em nulidade dos feitos fiscais.

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).

MULTA QUALIFICADA. Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista, à época do lançamento, no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DECADÊNCIA. Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesses casos, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I, do mesmo diploma

legal (Código Tributário Nacional). A expressão EXERCÍCIO a que alude o referido comando legal só pode ser concebido como o ano posterior ao correspondente ao da concretização das hipóteses de incidência, pois, em conformidade com a lei (art. 175 da Lei nº 6.404, de 1976), o exercício social tem duração de um ano.

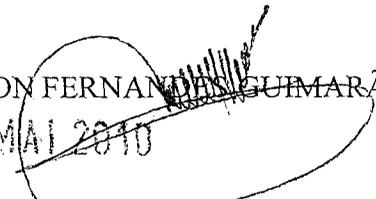
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Irineu Biachi.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente



WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Relator

EDITADO EM:

28 MAI 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Guilherme Pallastri Gomes da Silva, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade, Irineu Bianchi e Marcos Rodrigues de Mello.

Relatório

MULTI TREINAMENTO E EDITORA LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, São Paulo, que manteve na íntegra os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativas aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, formalizadas em decorrência dos fatos descritos no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 05/36, cujo teor se reproduz a seguir, com base na decisão exarada em primeira instância.

A presente ação fiscal, iniciada em 28/03/2005, motivada por demanda externa requisitória (Ministério Público Federal), visou a apuração da regularidade fiscal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Tributos reflexos, em relação aos anos-calendário de 2001 a 2005.

A fiscalizada doravante será designada simplesmente como ALPS (sua antiga denominação social) uma vez que sua atual denominação é recente, tendo sido fruto de alteração social ocorrida em 01/11/2006.

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

Estas empresas são, além do contribuinte em epígrafe, a:

- WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA., CNPJ 59.264.283/0001-21, cuja atividade é o franqueamento do método de ensino de idiomas, doravante denominada Wizard;
- ORION PROJETOS E EMPRENDIMENTOS LTDA., CNPJ 03.643.287/0001-66, cuja atividade é o empreendimento, construção, reforma, padronização e administração dos imóveis locados aos FRANQUEADOS WIZARD e ALPS;
- LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA. CNPJ 04.443.892/0001-56, cuja atividade é a distribuição e apoio logístico de ambas as franqueadoras (WIZARD e ALPS), sendo responsável em fazer chegar aos franqueados o respectivo material didático;

A Wizard foi a primeira empresa do grupo a ser constituída e a ALPS, que menciona como sua co-irmã a WIZARD, copia desta última todo o esquema negocial.

Ressalte-se que não houve a desconsideração da pessoa jurídica e sim a descaracterização das receitas nela tributadas, ou melhor dizendo, procedeu-se ao correto enquadramento do coeficiente adotado no lucro presumido, tendo em vista a real natureza das atividades praticadas pela ALPS.

O contribuinte em epígrafe apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica -DIPJ, para os anos-calendário de 2001 a 2005, fazendo constar o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 4647-8-02 (COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES).

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

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

2003

Cod.	Descrição	Qtde Vendida	Valor da Venda	Custo Produto	% Margem Custo	PU Venda	PU Custo

Wiz

501.01.01	Conjunto Didático	1.177	84.690,00	5.604,00	1411%	71,95	4,76
501.01.10	Conjunto Didático	34	2.406,00	258,00	833%	70,76	7,59
501.02.01	Conjunto Didático	845	61.172,00	6.769,00	804%	72,39	8,01
501.03.10	Conjunto Didático	27	1.936,00	210,00	822%	71,70	7,78
501.08.01	Conjunto Didático	64	4.592,00	584,00	686%	71,75	9,13

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

DA AÇÃO FISCAL DESENVOLVIDA JUNTO À ALPS

A ALPS foi constituída, sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, tendo à época como denominação social ALPS BRASIL EDITORA E TREINAMENTO LTDA. e como objetivo social o seguinte:

- Comércio, importação e exportação de métodos, livros, materiais didáticos, jornais, revistas, fitas e equipamentos eletrônicos de comunicação para o ensino em geral, inclusive móveis e acessórios escolares;

- Acessórios para acondicionamento de material didático, tais como: bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuário e artigos para presentes;

- Como atividade acessória e apoio à atividade comercial, a sociedade poderá promover a prestação de serviços de:

a-) ensino livre, consultoria linguística em geral, treinamento de pessoal, promoção de congresso e eventos linguísticos;

b-) intermediação, exploração e licenciamento de métodos, marcas, direitos autorais próprios ou de terceiros, e demais atividades inerentes ao ensino, inclusive a editoração e composição gráfica e eletrônica;

Esta empresa tem como únicos sócios o Sr **Carlos Roberto Wizard Martins**, CPF nº 358.707.459-34 e seu cônjuge **Vânia de Campos Pimentel Martins**, CPF nº 484.243.827-49.

O fiscalizado tomou ciência, em 28/03/2005, da Intimação Fiscal, lavrada em 17/03/2005, que se fez acompanhar do Mandado de Procedimento Fiscal Diligência- MPP nº 08.1.04.00-2005-00090-5, tendo sido intimada a:

1) Apresentar cópias do Contrato Social e alterações;

2) Apresentar cópia do Diário e Razão, referentes aos anos-calandário de 2001 a 2003;

WZ

3) *Procuração, se for o caso, que outorgue poderes para representar o contribuinte perante a Secretaria da Receita Federal;*

Na data de 05/04/2005, em atenção ao Termo retro citado, foi apresentada resposta, datada de 31.03.2005, que se fez acompanhar dos seguintes documentos:

- *Mídia gravada constando Razão contábil e Diário geral, ambos referentes aos anos-calendário de 2001 a 2003;*
- *Cópia do contrato social e a última alteração;*
- *Balanço Patrimonial referente aos exercícios 2001 a 2003;*

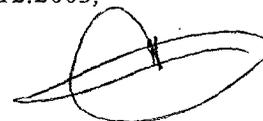
Em 17/05/2005, foi lavrado novo Termo de Intimação Fiscal, no qual o contribuinte foi intimado a:

- *Informar o motivo pelo qual a quase totalidade da receita operacional bruta é declarada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, como receita de vendas, uma vez que a atividade econômica efetiva é a prestação do serviço de ensino de idiomas;*
- *Informar se já existem unidades franqueadas. Em caso positivo, apresentar cópias dos contratos de franquia, bem como das circulares de oferta de franquia (Lei nº 8.955/94);*
- *Informar a razão social e o CNPJ da gráfica responsável pela impressão do material didático utilizado nos cursos;*
- *Apresentar a composição detalhada dos clientes da conta CONTAS A RECEBER (ativo circulante), do período correspondente aos anos-calendário de 2001 a 2003, informando o nome/razão social e CPF/CNPJ;*
- *Apresentar a composição detalhada dos clientes da conta ADIANTAMENTO A CLIENTES (passivo circulante), no período correspondente aos anos-calendário de 2001 a 2003, informando o nome/razão social e CPF/CNPJ;*
- *Apresentar o demonstrativo detalhado da conta DEVOLUÇÃO DE VENDAS, do período correspondente ao ano-calendário de 2003;*
- *Apresentar o Livro de Registro de Inventário que demonstre a exatidão dos saldos iniciais e finais de estoque e respectivas compras, referentes aos anos-calendário de 2002 e 2003;*

Em 31/05/2005, em resposta ao Termo de Intimação referido no parágrafo anterior, a Linx apresentou documento datado de 30.05.2005, que se fez acompanhar dos seguintes documentos:

- *Posição detalhada por cliente do contas a receber nas datas-base de 31.01.2001, 31.12.2002 e 31.12.2003;*

Lin



- *Relação dos clientes, classificados por código de cliente, razão social e CNPJ/CPF;*
- *Registro de Inventário referente aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003;*

Através de documento, datado de 20/05/2005, o fiscalizado apresentou modelo do contrato de franquia e da circular de oferta de franquia da ALPS.

Em 31/05/2005, através de documento datado de 30/05/2005, o fiscalizado em atendimento à Intimação Fiscal lavrada em 17/05/2005, apresentou os seguintes documentos e esclarecimentos:

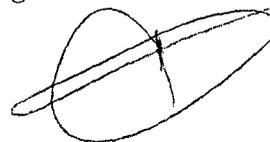
- *Declaração informando o motivo da totalidade da receita operacional bruta da empresa ser de venda de mercadoria;*
- *Relação das franquias ALPS existentes;*
- *Declaração contendo os principais fornecedores classificados por razão social e CNPJ;*
- *Posição detalhada por cliente do contas a receber nas datas-base de 31/12/2002 e 31/12/2003;*
- *Relação dos clientes, classificados por código de cliente, razão social e CNPJ/CPF;*
- *Posição detalhada por cliente da conta de adiantamento de clientes nas datas de 31/12/2002 e 31/12/2003;*
- *Resumo das devoluções de vendas referentes ao ano de 2003, contendo número da NF, data de emissão, código de cliente, razão social, CNPJ/CPF, natureza da operação e valor da mercadoria;*
- *Registro de Inventário referente aos anos-calendário de 2002 e 2003.*

Em 15/07/2005, dando continuidade aos trabalhos de fiscalização, foi lavrado novo Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, o mesmo ocorrendo em 01/06/2006.

Em 15/08/2006, foi lavrado novo termo no qual o fiscalizado foi intimado a:

- 1) *Esclarecer o critério utilizado pela empresa na auto-classificação do código de atividade econômica CNAE-FISCAL 52.47-0/02- COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES, conforme consta do Cadastro de Pessoas Jurídicas – CNPJ, no período compreendido nos anos-calendário de 2001 e 2002, e a motivação da alteração desta para classificação 8099-3/99- OUTRAS ATIVIDADES DE ENSINO NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE;*
- 2) *Esclarecer o critério utilizado pela empresa na tributação na alíquota de 8% para a presunção do Lucro no regime de*

lgrm



tributação Lucro Presumido para todo o período de 2001 a 2005;

- 3) *Em relação ao registro de direitos autorais, apresentar declaração formal, anexada de cópia dos respectivos registros, esclarecendo:
 - a. *qual (is) o (s) método(s) padrão explorado(s) exclusivo da marca ALPS e quais os veículos utilizados para que estes sejam aplicados na rede franqueada;**
- 4) *Apresentar planilha de dados referente aos contratos de franquia firmados no período de 01.01.01 a 31.12.05, cujo modelo encontra-se apensado ao presente Termo na forma de papel e em meio magnético;*
- 5) *Informar como era procedida a cobrança cotidiana da carteira de clientes. Em se tratando de cobrança terceirizada informar o CNPJ da empresa contratada;*
- 6) *Exibir um exemplar de cada conjunto de material didático incluindo-se aquele que se refere ao do professor, apresentando declaração formal se o material vendido ao aluno possui diferenças relação ao do professor. Havendo diferenças citá-las;*
- 7) *Em relação aos materiais didáticos de uso do aluno da rede ALPS, apresentar declaração formal se estes materiais também são disponibilizados à venda a terceiros não matriculados na rede ALPS, ou seja, se são vendidos normalmente através rede nacional de livrarias ou outras ligadas ao setor de distribuição de livros e materiais didáticos.*
- 8) *Esclarecer qual a relação comercial/societária com as empresas LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA. (CNPJ 04.443.892/0001-56);*

Em relação aos anos-calendário de 2001 a 2005:

9. *Em relação conta RECEITA DE VENDAS DE MERCADORIAS - apresentar a planilha de demonstrativa discriminando, por produto vendido:*

a) *quantidade vendida x receita de vendas proporcional - acumulado anual;*

b) *custo do produto vendido proporcional às vendas - acumulado anual;*

c) *planilha de formação do custo do respectivo produto de forma a elucidar a expressiva margem bruta apurada nas vendas de mercadorias;*

10. *Exibir Livros originais Razão e Diário devidamente assinados e registrados nos órgãos competentes;*



11. Apresentar em meio magnético o banco de dados e relativo a escrita acima solicitada relativo ao ano-calendário de 2004 e 2005;

12. Exibir Livros de Registro de Inventário, Livro de Registro Entrada e Saída de Mercadorias e Apuração do ICMS;

13. Esclarecer qual a relação comercial / societária / administrativa existente entre a empresa em epígrafe e/ou seus franqueados e as empresas LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA. (CNPJ 04.443.892/0001-56) e WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA (CNPJ 59.264.283/0001-21);

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

15. Apresentar relação detalhada dos bens, indicando inclusive o seu valor declarado nas respectivas DIPJ;

Como resposta à intimação retro mencionada a fiscalizada apresentou, em 12/09/2006, documento datado de 11/09/2006, que se fez acompanhar dos livros fiscais e onde apresentou, dentre outros, os seguintes esclarecimentos.

- Em relação ao item 1, informou que a classificação no código de atividade CNAE FISCAL 52.47-0/02 COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES deve-se ao fato de que a atividade predominante da empresa é o comércio atacadista de livros e que a alteração efetuada para o CNAE FISCAL 8099-3/99 'foi decorrente da entrada em vigor do novo Código Civil';
- Em relação ao item 2, informou "que o critério utilizado para tributação presumida de 8% de sua base decorre de que grande parte de sua receita está enquadrada na regra geral estabelecida no artigo 518 do Decreto nº 3000/99 (RIR), que diz: "A base de cálculo do imposto de renda e adicional (541 e 542) em cada trimestre será determinada mediante aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o §7º do artigo 240 e demais disposições deste subtítulo, da mesma forma que, na parcela das receitas a outras atividades a tributação é feita à alíquota de 32% para presunção do Lucro no regime de tributação pelo lucro presumido, nos termos do artigo 519, §1º, III, do RIR."
- Em relação ao item 3, apresentou cópia do registro de seus livros na Biblioteca Nacional, declarando que o autor é o Sr. Carlos Roberto Wizard Martins, esclarecendo, para os devidos fins, que não há um método padrão exclusivo explorado pela marca ALPS e sim direitos autorais sobre os livros; (grifei)

Wiz

- *Quanto aos itens de 8 e 13 da citada intimação (esclarecer qual a relação comercial/societária/administrativa existente entre a empresa em epígrafe e/ou seus franqueados e as empresas WIZARD E LINX), o fiscalizado respondeu que:*

“A ALPS mantém contrato de franquia com seus franqueados e essa é única relação comercial / administrativa / societária entre elas. As empresas LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA e WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA possuem a mesma composição societária da empresa ALPS BRASIL EDITORA E TREINAMENTO LTDA. e essa é relação societária entre elas. Em termo de relação comercial, podemos informar que, quanto à relação ALPS e WIZARD cada uma atua em um segmento comercial e que não há relação comercial entre elas, posto que a ALPS e WIZARD são empresas que desenvolvem métodos de ensino em livros e materiais didáticos e vendem os mesmos para as suas respectivas redes de franquia. Registre-se que cada uma das empresas possui um público alvo. O método e o material didático de cada uma delas são distintos. A ALPS não tem relação comercial com a LINX. Na relação administrativa temos a esclarecer que cada empresa tem seus funcionários”.

Com intuito de verificar os fatos com maior profundidade, a fiscalização havia solicitado ao contribuinte um modelo de contrato de franquia tendo este sido entregue, no dia 20/05/2005, juntamente com o ‘Modelo da Circular de Oferta de Franquia ALPS’.

Neste ‘Modelo do Contrato de Franquia ALPS’ constaram os itens abaixo, não constando um item específico sobre royalties:

Objeto do contrato e preço

Prazo do contrato

Uso da marca

Localização e instalação da escola

Aquisição e fornecimento de materiais

Obrigações da ALPS

Obrigações do franqueado

Publicidade

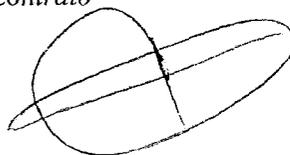
Transferência da franquia

Confidencialidade

Rescisão do contrato

Efeitos da rescisão do contrato

Disposições gerais



Por este motivo foi lavrado termo, em 19/09/2006, no qual o fiscalizado foi intimado a:

- 1) Justificar a não cobrança de royalties nos contratos iniciais de franquia;
- 2) Informar quais os franqueados que, nestes últimos cinco anos-calendário, pagaram valores a título de royalties previstos contratualmente, desde o primeiro contrato celebrado, que não fossem aqueles royalties referentes à aquisição da franquia (bandeira);
- 3) Informar quais os franqueados que, nestes últimos cinco anos-calendário, pagaram valores a título de royalties previstos contratualmente, quando da renovação da franquia, que não fossem aqueles royalties referentes à aquisição da franquia (bandeira);
- 4) Em caso de não previsão de cobrança de royalties em contrato de renovação de franquia, justificar a razão da diferença de tratamento para estes franqueados;
- 5) Justificar a não apresentação de modelo de contrato de franquia contendo, também, a previsão de cobrança de royalties;

Em resposta, através do documento datado de 02/10/2006, recebido por esta fiscalização em 03/10/2006, o fiscalizado esclareceu, dentre outros, que:

Em relação à não cobrança de royalties nos contratos iniciais de franquias, alegou que "no contrato de franquia, de acordo com a Lei 8.955/94, a Franqueadora poderá cobrar uma taxa inicial de filiação ou de franquia e caução (art.3º, VII, "b"), taxa essa que não se caracteriza como royalties no sentido de se configurar como uma taxa de adesão ao sistema de franquia oferecida pela empresa franqueadora. Assim **não cobra royalties no contrato inicial de franquia**, porque cobra a taxa inicial de filiação (que como se verifica pela interpretação da citada lei não se confunde com royalties)" (grifamos).

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

Em relação ao item 3, reafirmou que "**nenhum franqueado pagou royalties**"; (grifamos).

Em 09/11/2006, em resposta ao Termo de Intimação lavrado em 15/08/2006, a Multi apresentou documentos e a seguinte informação complementar:

Que o material vendido ao aluno tem diferença em relação ao do professor, qual seja, o material do professor tem os exercícios resolvidos.

W. M.

Em 15/01/2007 e em 07/03/2007, dando prosseguimento aos trabalhos, foi lavrado novo termo de ciência e de continuação de procedimento fiscal.

Em 24/05/2007 a fiscalizada foi intimada a:

Apresentar cópias de todas as alterações contratuais da ALPS/MULTI;

Apresentar cópia de contrato efetivamente celebrado com franqueados, sendo um por semestre, contado a partir do primeiro semestre de 2001 até o último semestre de 2005;

Informar quem fornece o material didático para os franqueados da rede. Em sendo a própria ALPS/MULTI, informar a razão social e o CNPJ/CPF de quem lhe fornece o material;

Informar se a LINX fornece ou forneceu material para a ALPS/MULTI, especificando-os em caso positivo.

Em resposta, datada de 06/06/2007, apresentou as alterações contratuais solicitadas, bem como cópias de contratos de franquias celebrados no decorrer do período compreendido entre os anos-calendário de 2001 a 2005, tendo respondido que:

O fornecimento de material didático aos franqueados da rede é realizado pela ALPS;

A LINX não fornece e não forneceu material para a empresa ALPS.

DAS CONSIDERAÇÕES

O objeto social da ALPS prevê a atuação em diversos ramos, inclusive no de educação escolar, para ensino infantil, fundamental, médio, técnico e profissionalizante.

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

Após mais de um ano e meio de investigação, que envolveu consultas às declarações e relatórios apresentados pela fiscalizada, pesquisas e auditoria do banco de dados e inúmeros documentos, livros fiscais/contábeis, e oitiva de franqueados e ex-franqueados da ALPS (atualmente MULTI), esta fiscalização pode concluir e firmar convicção de que o contribuinte, no período de 2001 a 2005, recolheu montantes equivalentes a apenas 1/4 do crédito tributário realmente devido em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica quando, de forma simulada, indicou no cadastro do CNPJ o CNAE 4647-8-02 (COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES), visando adotar o coeficiente indevido de 8% para o cálculo do Lucro Presumido, coeficiente este que, conforme adiante será demonstrado, é



incompatível com a atividade econômica praticada de fato pela empresa, qual seja: Franqueadora de Método de Ensino de Idiomas;

Não há como desvincular a cessão dos direitos de uso da marca, logotipo, nome fantasia e da metodologia ALPS, do fornecimento dos materiais que é efetuado apenas no âmbito de tais contratos.

Há vinculação do fornecimento de materiais didáticos ao contrato de franquia de modo que os franqueados só podem comprar de quem o franqueador indicar.

Neste sentido, é necessário ressaltar 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. Portanto, retirados quaisquer dos elementos distintivos do contrato de franquia, ter-se-á um contrato de outra natureza.

DA ANÁLISE FISCAL

A ALPS é uma empresa conhecida no mercado como franquia de método de ensino e não se importa em se apresentar fora do âmbito da Secretaria da Receita Federal – SRF, como tal.

Consta na Circular de Oferta de Franquia, no tópico ‘Histórico da ALPS BRASIL’:

“A ALPS foi criada em 2001 e faz parte do GRUPO PROACADEMIX de propriedade do empresário CARLOS ROBERTO WIZARD MARTINS. Após formar-se na Universidade Brigham Young (EUA), o professor Carlos Roberto Wizard Martins retornou ao Brasil onde iniciou suas atividades fundando a WIZARD BRASIL. Desde o princípio, o professor Carlos Wizard já visualizava a expansão de seus projetos através do Sistema de Franchising, como forma de expansão desse novo conceito no ensino de línguas no mercado. E para corroborar com a ênfase necessária, sendo a WIZARD o sucesso de mercado que conta com mais de 1150 unidades em todo o país, diante do acerto dessa visão, não se poderia escolher outra forma de operação diferente que o de Franquia Empresarial e hoje conta com mais de 162 franquias. Acompanhando a tendência global de expansão de negócios, nasce a ALPS para suprir e robustecer as necessidades do grupo, preenchendo as lacunas comerciais existentes e dispostas a tornar-se também um case mercadológico de sucesso como sua co-irmã”.

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

Também não é outra a conclusão a que se chega, ao analisarmos a cópia da contestação, elaborada pelo reclamado, no processo trabalhista nº 240/2005-092-15-00-3, cujo teor vale reproduzir:

u. b.



“A WIZARD Brasil Livros e Consultoria Ltda. é FRANQUEADORA, detentora de métodos, qualidade de serviços e materiais no seguimento de ensino de idiomas, que são fornecidos aos franqueados, na vigência de um contrato de franquia, a LINX Brasil Distribuidora Ltda. é a distribuidora do material didático fornecido pela WIZARD. ORION Projetos e Empreendimentos Ltda. cuida da compra, reforma e locação de prédios para serem instaladas as escolas e ALPS Brasil Editora e Treinamento Ltda. também comercializa franquias como a WIZARD, mas voltada para outro seguimento do mercado, com método diferenciado e próprio; todas as empresas reclamadas têm, de acordo com os Contratos Sociais nos autos, os mesmos sócios Carlos Roberto Wizard Martins e Vânia de Campos Pimentel Martins e constituem de fato um grupo, nos termos do art. 2º - Parágrafo 2º da CLT” (grifamos).

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

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

Logo a seguir, verificou-se que a quase totalidade das receitas era tributada a 8%, coeficiente ao qual se submetem os optantes pela sistemática do Lucro Presumido que exercem a atividade comercial.

Então, como explicar que uma empresa, cuja atividade é a comercialização de franquia de método de ensino, ou seja, lide com a cessão de direito de qualquer natureza, se enquadre perante o Fisco Federal como simples “comércio varejista de livros”?

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

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

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



Definido, do ponto de vista legal, o conceito de franquia, cabe a análise da manifestação da doutrina sobre esse sistema.

Ao discorrer sobre os tipos de franchising, Jorge Lobo assim se manifesta:

Para Daniel Alberto Bernard, atento à experiência norte-americana, tanto à legislação federal, quanto à estadual, há dois tipos básicos de franchising: a de marca e de produto e a denominada business format franchising.

A franquia de marca e de produto consiste em contratos de venda dirigidos a empresas interessadas em comprar ou vender produtos ou serviços exclusivamente de uma mesma marca. Nesta relação, as empresas adquirem o direito ao uso de marca registrada. Este tipo de franchising tem sido muito utilizado no setor automobilístico, nas engarrafadoras de bebidas, no setor de pneus e nos postos de gasolina. (Franchising: Avalie Este Investimento, Atlas, 1993, p. 25).

A business format franchising ou “franchising de negócio formatado” é o sistema pelo qual o franqueador transfere a seus franqueados toda a competência por ele desenvolvida em tudo que diz respeito à implantação e operação de um negócio de sucesso, geralmente em nível varejista. É o caso de franqueadores como McDonald’s, Yázigi e da maior parte dos franqueadores com operações internacionais (Daniel A. Bernard, ob cit. p.29) (Jorge Lobo, Contrato de Franchising, Forense, 2003, p. 32 e ss).

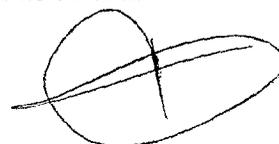
A professora Ana Claudia Redecker, ao discorrer sobre o business format franchising, assim se manifesta:

Destarte, o business format franchising é uma modalidade de franquia múltipla, eis que nela o franqueador cede ao franqueado técnicas comerciais, industriais ou métodos de serviços, expostos em “manuais de operações”, a marca e o logotipo, o know-how, assessoria técnica e de treinamento contínuo (jurídica, fiscal, tributária, financeira, de engenharia, pesquisa de localização do ponto de venda, marketing, informática), além de prestar serviços de supervisão, nas operações de comercialização e de administração geral ao franqueado (Franquia Empresarial, Memória Jurídica Editora, 2002, p. 60).

Em se tratando da natureza do franqueamento vale comentar as lições da autora acima citada, segundo a qual as franquias podem ser de distribuição, produtos, ou de serviços.

De acordo com esta autora, a franquia de distribuição “destina-se aos contratos de venda dirigidos a empresas interessadas em comprar ou vender produtos ou serviços exclusivamente de uma

W.L.B.



mesma marca. Os bens são produzidos por terceiros fornecedores, comprovadamente eficientes e testados, selecionados pela central de compras e distribuição do franqueador, e repassados ao franqueado para vendê-los ao consumidor final". Cita como exemplo os distribuidores de combustíveis Shell, dentre outros.

Já na franquia de produtos, segundo esta autora "o franqueador é um produtor de bens, cujo êxito já foi testado e reconhecido no comércio, que, através dos franqueados entende assegurar a distribuição e venda dos próprios produtos em todo o território nacional e/ou internacional". Cita como exemplo o Boticário.

A autora, citando Adalberto Simão Filho, também informa que na franquia de serviços o franqueador oferece uma forma original, pessoal e diferente de prestação de serviços, na qual o franqueado, utilizando-se dos instrumentos colocados a sua disposição, oferece ao consumidor final os mesmos serviços prestados pelo franqueador, obedecendo aos mesmos padrões que os tornaram famosos aos olhos do consumidor.

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

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

Cite-se, como exemplo, o que consta do Contrato de Franquia ALPS Jabaquara/SP, celebrado em 08/02/2002, em seu item 1.1 (Objeto do Contrato e Preço):

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

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



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

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

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

“12.4. Rescindido o presente contrato, por qualquer motivo, obriga-se o FRANQUEADO a não explorar direta ou indiretamente, por si ou por intermédio de terceiros, a prestação de serviços voltados para o ensino de idiomas que sejam baseados, aperfeiçoados, iguais ou semelhantes ao **método ALPS**, constante em seu material didático ou, ainda, que demonstrem terem discorrido de todo o conhecimento técnico, administrativo pedagógico e de “Know how” transmitido pela ALPS 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 ALPS, inclusive à ação por perdas e danos e multa não compensatória equivalente a 2.500 (dois mil e quinhentos) conjuntos didáticos do curso de inglês, calculada pelo valor destes à época da infração”. (grifei)

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

O preço é um dos elementos essenciais do contrato de franquia e “normalmente o franqueado paga ao franqueador uma taxa de franquia, royalties e taxas periódicas” (Ana Cláudia Redecker, ob. cit, p. 49)

Ao discorrer sobre a remuneração nos sistemas de franquia, Jorge Lobo nos leciona que:

A prática internacional demonstra que a remuneração consiste em: (1) uma taxa inicial de ingresso; (2) rendas pagas periodicamente; (3) comissões pagas por treinamento do franqueado; (4) comissões suplementares por outros serviços (serviços de auditoria, consultas, publicidade).

Wizar



No Brasil, em geral, há; (1) a taxa de franquia para ingresso no sistema; (2) os royalties, incidentes sobre o faturamento das vendas, que pode ser: ou (a) o franqueador fornece seus próprios produtos ou de terceiros, embutindo em seu preço de custo os royalties em percentuais definidos no contrato; ou (b) fixa-se um percentual sobre o preço de venda da loja faturado ao consumidor final, podendo ser cobrada antes ou depois da venda ao cliente; (3) taxa de fundo de publicidade. (...)

A alínea "a", do inciso VIII, do artigo 3º da Lei nº 8.955/94, definiu royalties como sendo a remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado.

Estranhamente, em momento algum se constata **na circular de oferta de franquia** o termo "royalties", muito embora a Lei nº 8.955/94 estatua que os royalties devem obrigatoriamente figurar neste documento. Atente-se que a circular de oferta de franquia integra o contrato de franquia (Cláusula 2.5 do contrato de franquia).

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

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

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

A declaração de vontade, embora seja elemento imprescindível nos negócios jurídicos, não pode ser o motivo justificador dos efeitos do negócio jurídico.

Portanto, não se está aqui tolhendo a autonomia da vontade, mas apenas se reconhecendo que os efeitos de sua declaração devem se adequar às normas tributárias.

Não é despropositado lembrar que o art. 109 do CTN afasta qualquer submissão do direito tributário ao primado do direito civil.

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





No sentido que a substância deve prevalecer sobre a forma, para efeitos tributários, Gabriel Lacerda Trioanelli comenta que:

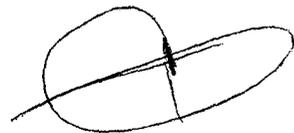
“também no Brasil deve prevalecer a substância do negócio sobre a sua forma quando a consequência disso for a menor tributação e não vemos como isso possa ser seriamente negado pelo fisco por três razões. No âmbito moral, pelo fato de o Fisco sistematicamente recorrer à teoria da prevalência da substância sobre a forma quando isso lhe gera maior arrecadação, o que deixa o Fisco em posição censurável se resolver negar a mesma teoria quando ela não lhe convier. Já no âmbito estritamente racional, porque a verdade não tem partido. Ora, se a justificativa para a teoria da prevalência da substância do negócio jurídico sobre a sua forma é justamente a necessidade de que a tributação recaia sobre o verdadeiro fato gerador, não se pode pretender tributar o verdadeiro fato gerador quando a tributação for maior e se apegar ao “falso” fato gerador quando este propiciar maior arrecadação tributária. Não existe a verdade do Fisco e a verdade do contribuinte, mas tão somente a verdade, que deve ser sempre observada, não importando as consequências. Por fim, no âmbito dos princípios tributários, a prevalência da substância sobre a forma decorre da aplicação do princípio da verdade material...” (Pode a Prevalência da Substância sobre a Forma ser Invocada pelo Contribuinte. RDDT 96/107, set/2003).

Logo, extrai-se do acima comentado que se o Fisco é obrigado a aplicar o princípio da verdade material é essa a verdade que deve ser buscada, não só no presente caso, mas em todo procedimento fiscal.

Nesse diapasão tem se posicionado a doutrina, valendo trazer a lume a valiosa lição do mestre Alberto Xavier:

O lançamento, como ato de aplicação do direito, envolve, como já disse, a interpretação da lei, a caracterização do fato previsto na hipótese normativa e sua ulterior subsunção no tipo legal. O procedimento tributário de lançamento tem como finalidade central a investigação dos fatos tributários, com vista à sua prova e caracterização; respeita à premissa menor do silogismo de aplicação da lei. Como, porém, proceder à investigação e valoração dos fatos? A este quesito a resposta do Direito Tributário é bem clara. Dominado todo ele por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada contra os arbítrios do poder, a solução não poderia deixar de consistir em submeter a investigação a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio da verdade material. (Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, Forense).

ente



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

Direito este que se transfere a cada aquisição, praticada pelo franqueado, de forma unitária, não global.

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

Portanto, se o fiscalizado vende seu material didático, a receita obtida deve ser oferecida à tributação como cessão de direitos (detidos pela ALPS), vez que é a metodologia a essência da transação com o franqueado. Ou seja, o contribuinte não é um mero vendedor de material didático. Ao contrário, o que ele está franqueando, além da marca é, principalmente, o método de ensino.

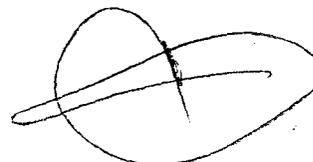
Verifica-se, pois, que a marca "ALPS" é apenas a identificação de uma metodologia de ensino da qual a empresa detém os direitos. E que o material didático é o suporte físico desta metodologia.

Pergunta-se: que atividade poderia o franqueado desenvolver se lhe fosse cedida apenas a permissão de uso da marca? Instalaria o logotipo "ALPS" no alto de um prédio comercial, sem nenhum serviço a oferecer a terceiros? Não. Não só pela ausência de lógica, no caso em apreço, mas até mesmo porque o próprio contrato de franquia vincula o uso da marca ao ensino de idiomas (Cláusula 3.1).

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

O material didático, por sua vez, é vendido de forma restritiva e condicionada à matrícula junto à rede de FRANQUEADOS ALPS, os quais, em função do alto preço praticado, são compelidos a simplesmente repassá-los aos alunos a preço de custo, além de abarcarem para si todos os custos das unidades não revendidas ou do diferencial da quantidade mínima anual exigida pela FRANQUEADORA.

Portanto, embutido no preço do material didático está a cessão da metodologia, o que permite a grande lucratividade que vem conduzindo a ALPS a elevados índices de rentabilidade, conforme abaixo demonstrado, em detrimento de recolhimentos correspondentes a somente 1/4 (um quarto) da tributação devida em relação ao IRPJ - Lucro Presumido, conforme pode ser exemplificado a seguir:



Demonstrativo Lucratividade Bruta - Venda de Material Didático - ALPS p/Franqueados

[Planilha por ano, cód. do produto, descrição (material didático) quantidade vendida, valor de venda, custo do produto, % Margem/Custo, preço unitário de venda e preço unitário de custo]

A falsa declaração surge apenas em relação à Receita Federal, perante a qual o fiscalizado apresenta-se tão-somente como vendedor de livros.

A partir dos pressupostos fáticos e jurídicos acima expostos, a remuneração de todo o fornecimento de materiais efetuado pela ALPS às franqueadas, regido pelas normas de um contrato de franquia, acaba por se tornar uma remuneração indireta do contrato de franquia celebrado entre a ALPS e os franqueados, devendo receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, conforme previsto no art. 518, §1º, III, 'a', 'b' e 'c' do RIR/99.

Toda remuneração direta e indireta, recebida e decorrente dos contratos de franquias celebrados com as franqueadas, inclusive pelos fornecimentos de materiais, devem ser tributados no percentual de presunção do lucro previstos para as atividades de cessão de direitos de qualquer natureza (32%).

Relevante é que a venda não se realiza nas condições de uma compra e venda, pactuada sob as regras do mercado, mas apenas no âmbito e sob as estritas regras do contrato de franquia.

Neste diapasão é importante ressaltar que embutido no preço do material didático está a cessão da metodologia, o que permite a grande lucratividade que vem conduzindo a ALPS a elevados índices de rentabilidade, em detrimento de recolhimentos correspondentes a somente 1/4 (um quarto) da tributação devida em relação ao IRPJ – Lucro Presumido, conforme pode ser exemplificado no Demonstrativo de Lucratividade Bruta – venda de material Didático – ALPS p/ Franqueados (acima).

DA SIMULAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO

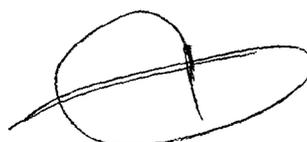
O Código Civil (Lei nº 10.406, de 10.01.2002) dispõe sobre a simulação no § 1º e incisos, do art. 167, nos seguintes termos:

“§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102 caput

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

Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102, I



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

Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916. art. 102, II

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

Dispositivo correspondente na Lei nº 3.071, de 1º.01.1916: art. 102, III

Para o saudoso mestre Pontes de Miranda “A simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, pôsto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores”. (MIRANDA, Pontes de, Tratado de Direito Privado)

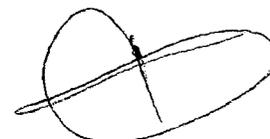
Este autor define a simulação como vício de vontade, e não de conhecimento.

E, é sempre bom destacar, haja vista os equívocos de interpretação sobre esta matéria, que a simulação nem sempre depende do acordo de vontades (pacto simulatório).

Mais uma vez citando Pontes de Miranda:

“No direito brasileiro, se há o fato de ofensa à Lei, ou o fato de prejudicar a outrem, já o ato entra no mundo jurídico. Mesmo porque a intenção importa em querer alguma eficácia do ato jurídico aparente. Quem quis simular, para deixar de pagar custas, ou impostos, quis, até certo ponto, o ato jurídico simulado. No dizerem que a simulação supõe a cognição pelo outro figurante, de modo que somente pode existir em manifestações de vontade receptícias, sendo, assim, excluídos o testamento, o ato de constituição de fundação e a promessa de recompensa, postula-se sem apoio em Lei: a) que só se simula a dois, de modo que pode A simular pagar a C, a quem doa, ou simular prometer recompensa, sendo C a única pessoa que pode apresentar o objeto tido por perdido (A sabe que está com C); b) que as duas pessoas, que às vezes aparecem na simulação há de ser figurantes. De começo, note-se quão superficialmente se viu o problema. A simulação é vício do ato jurídico que se apresentou e entrou no mundo jurídico; o que foi dissimulado é que há de ter duas pessoas, entre as quais se deram os efeitos, porém ainda aí não é preciso que sejam figurantes (grifei).

(...) Não se pode afirmar, a priori, que não caiba simulação se não-receptícia a manifestação de vontade (certo, A. Mangick, Willenserklärung und Willensgeschäft, 308). A exigência de haver



consentido o destinatário é sem assento em Lei (grifei) ”

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

Ora, a ALPS transfere metodologia através de seus livros como justificar que não tributa esta operação como determina a legislação?

O conjunto dos fatos colhidos é contundente no sentido de provar que a ALPS presta falsa declaração ao se enquadrar como vendedor de material didático.

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

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

Neste sentido tem se manifestado o Conselho de Contribuintes, em reiteradas decisões, sendo o acórdão, abaixo transcrito, do qual se extrai parte da ementa, um dos exemplos:

PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. O que não se aceita no Processo Administrativo Fiscal é a autuação sustentada em indícios isolados. Não é o caso desses autos, cujas exigências estão apoiadas num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes e convencem o julgador (Acórdão 107-07792, de 20/10/2004).

É que nos casos de simulação provas documentais diretas são raras.

O grande jurista José Beleza dos Santos foi categórico ao afirmar que:

Raras vezes se pode obter uma prova direta da simulação, porque aqueles que efetuam contratos simulados, em regra, ocultam cuidadosamente o seu propósito procurando as trevas, como já diziam os velhos praxistas. Para este fim os simuladores, não só não manifestam publicamente a sua vontade de simular, como se esforçam por tornar verossímil o que há de aparente e fictício no ato que praticam. (SANTOS, José Beleza dos - A Simulação em Direito Civil)

Na mesma esteira, nos leciona o mestre Heleno Tórrres:

A pluralidade e concomitância de significação dos indícios servirão para a produção de prova consistente, tendo como

Walter

resultado a elaboração do fato presumido ou de um fato que revele maior aproximação com a realidade empírica. Fontes indiciárias podem gerar encadeamentos de textos até compor o fato que se queira provar, por acumulação... Dentre os instrumentos probatórios, os indícios podem ser colhidos a partir de diversas fontes, como testemunhas, documentos, livros e registros em geral, dados contábeis, etc. Não cabe fazer discriminação entre as espécies de indícios. Todos têm similar relevância na cadeia de construção da presunção do ato simulado, visando alcançar a verdade real. Assim, o "fato" será o resultado lingüístico, a significação, alcançado pela cadeia dos significados dos indícios, colhidos como eventos no mundo das coisas. Simular é, antes de tudo, eliminar provas concretas sobre uma ficção ou um outro ato ou negócio que se quer dissimular, desconstituindo indícios e ocultando as declarações do acordo de simular; além de garantir a presença de material probatório sobre o fato simulado, aparente, que se quer visível aos olhos de terceiros, como existente e válido. Preparam-se as partes para eliminar todas as probabilidades de indícios, por isso é fundamental amparar-se em presunções, que adquirem grande importância no combate as formas de simulação. (...) A precariedade das provas do ato simulado é já, por si só, importante indício para a constituição dos efeitos probatórios da simulação. Eis porque a presunção goza de tanto prestígio como meio de prova para os casos de simulação. (grifei) (TÔRRES, Heleno - Direito Tributário e Direito Privado)

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

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

A presença da simulação é sentida quando se analisa o próprio conteúdo do contrato de franquia da ALPS, onde se verifica que embora seu objeto seja a cessão de direitos não está disciplinada a forma como essa cessão será remunerada, ou melhor dizendo, a remuneração está disciplinada como resultado de uma simples venda de material didático.

É como se o franqueador estivesse a dizer para seu franqueado: você nada me pagará pela cessão de direitos, objeto do contrato de franquia, bastando que adquira regularmente os meus materiais didáticos.

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

Mas em se tratando da relação entre Fisco e contribuinte a forma como a cessão de direitos é remunerada exerce enorme influência, mormente quando o contribuinte opta pelo lucro presumido,

regime no qual o coeficiente a ser aplicado depende da atividade desenvolvida.

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

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

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

Sob este prisma há uma **verdadeira distorção do objeto contratual** que é, em essência, a divulgação do método de ensino. E esta divulgação se dá por meio da transferência da metodologia aos franqueados.

Em majestosa lição sobre a causa nos negócios jurídicos, o mestre Heleno Tórres nos ensina que "Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica". Em parágrafo anterior o referido autor já havia explanado que "definido o contrato como negócio jurídico bilateral e consensual, pelo qual se formaliza o acordo de vontades de duas ou mais pessoas, temos que a conjugação de interesses conflui para um único ponto (consenso), consolidando-se na causa, que é a função prática que o contrato tende a efetivar. E assim, o que era vontade individual, fracionada por tantos quanto os partícipes, passa a ser vontade única, indivisível, portadora de uma identidade de interesses: a causa". E completa:

Como já se dессome, a "causa" oferece individualidade ao negócio jurídico, mesmo quando formado por diversos contratos, conexos entre si ou cumulativos. Nas palavras de Antonio Junqueira de Azevedo, com ênfase: "É indispensável o exame da causa". Por isso, ao conferir tal individualidade ao negócio jurídico, **revela-se como um importante e inafastável elemento para o procedimento de interpretação, especialmente para os fins de aplicação de normas de direito tributário, que tomam o negócio jurídico como "fato", para fins de subsunção deste à hipótese normativa de um dado imposto**" (grifei).

Qualquer interpretação que se pretenda dar sobre o negócio jurídico deve levar em consideração a causa do ato. E não se fale que ao se buscar interpretar a causa do negócio jurídico está a se percorrer pelo caminho da interpretação econômica do direito tributário. A falta ou distanciamento do propósito negocial pode indicar, como é o caso em apreço, uma forma de se buscar, **ilicitamente, uma vantagem fiscal.**

Walter

Mais uma vez citando Heleno Tórres:

(...) Isso, contudo, não representa qualquer espécie de interpretação econômica do direito tributário, pelo contrário, é interpretação exclusivamente jurídica, que respeita a liberdade de escolha de formas, tipos e causas, justificando a existência de negócios atípicos, indiretos e fiduciários, todos plenamente legítimos.

Ainda, chama a atenção o fato do franqueado ser obrigado a adquirir materiais didáticos independentemente do número de alunos matriculados. Senão vejamos.

Consta da cláusula 5.8 e 5.9 do Contrato de Franquia:

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

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

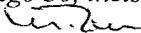
5.9. Caso não ocorra esse consumo ao longo do ano, o FRANQUEADO desde já concorda em efetuar o pagamento no valor equivalente ao número de conjuntos que constitui a diferença em relação à quota anual, tendo como base o conjunto didático do curso de inglês. O FRANQUEADO ficará ainda sujeito a uma convocação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

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

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

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

Está disposto em seu artigo 30, inciso VIII, alínea "a":





“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**); (grifei)

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

A palavra royalties só vem a figurar contratualmente quando há a “renovação da franquia” que ocorre quatro anos após a celebração do primeiro contrato. É de se ressaltar que a circular de oferta de franquia integra o contrato de franquia (Cláusula 2.5 do contrato de franquia).

É interessante notar que em alguns contratos existe menção expressa à cobrança de royalties mensais. Senão vejamos.

Esta fiscalização obteve junto à Sra. Adriana Sanches Teixeira cópia do contrato ALPS Home Business São Paulo, no qual se verifica a existência da cláusula 4.1 que disciplina o pagamento mensal de royalties sobre o faturamento bruto do concessionário na seguinte proporção:

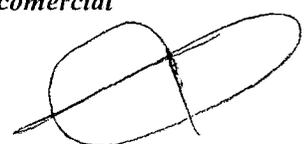
Nº de Alunos	Percentagem da receita repassada
até 29	25% da receita
de 30 a 49	20% da receita
de 50 a 69	15% da receita
de 70 a 99	10% da receita
mais de 100	7% da receita

Esta mesma senhora apresentou dois comunicados expedidos pela ALPS a respeito da cobrança dos royalties que resultaram na rescisão do contrato. Ou seja, a falta de pagamento dos royalties por parte da concessionária foi motivo suficiente para a rescisão contratual.

Ainda a respeito dos royalties, é importante observar o que consta da cláusula 6.1 do contrato celebrado com o Sr. Mario Horikawa e outros:

"6.1. Pelo uso do sistema, da marca e pela transferência de metodologia pedagógica, tecnologia operacional e comercial

inter



que o FRANQUEADO receberá, e pelo constante desenvolvimento, evolução e atualização do sistema de franquia, o FRANQUEADO remunerará a ALPS pagando 7% (sete por cento) sobre o valor total de cada compra de material didático que realizar, sendo esse valor pago concomitantemente com o valor das compras efetuadas” (grifamos).

E aí pergunta-se: que diferença substancial no objeto contratual ocorreu entre este contrato e os contratos celebrados sem esta disposição expressa sobre os royalties?

Ora, continua o franqueador a transferir sua metodologia, que está embutida no material didático.

E se a cláusula 6.1, existente em alguns contratos, disciplina a transferência da metodologia à luz da cobrança de royalties, cobrados através de um percentual sobre a venda de material didático, o que autorizaria o fiscalizado a não oferecer à tributação esta transferência ainda que não haja menção expressa sobre os royalties em determinados contratos?

É que, como adiante será descrito, a transferência de metodologia se dá através do material didático.

E todos os custos estão embutidos no preço do material didático.

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

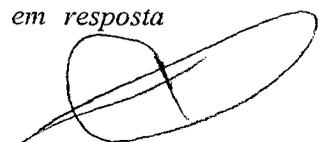
Quanto aos materiais, quem os fornece aos franqueados é a ALPS. Fornecimento este que não está sujeito às regras do mercado mas sim vinculado a um contrato de franquia.

A ALPS simula, pois apresenta-se perante a Receita Federal como vendedor de material didático quando, em essência, o que está a fazer é transferindo o direito de uso da metodologia de ensino (embutida no material didático). Portanto, a simulação aqui deve ser vista sob o prisma da falsa declaração.

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

Outro fato que chama a atenção é que, o fiscalizado não se incomoda em assoalhar alhures que é um franqueador de método de ensino, cuidando apenas de ocultar este dado da Secretaria da Receita Federal – SRF (perante a qual o contribuinte se apresenta sua atividade como comércio varejista de livros – CNAE FISCAL 5247-0/02).

Ainda abordando a questão do CNAE FISCAL, o fiscalizado, ao ser questionado sobre seu critério de adoção, em resposta datada de 11/09/2006, afirmou que:



“(...) a classificação no código de atividade CNAE FISCAL 52.47-0/02 COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES se dá em obediência aos termos da legislação estadual, precisamente constante do artigo 32, caput, do Decreto Estadual nº 45.590/00 (RICMS), que diz: a atividade econômica do estabelecimento será identificada por meio de código atribuído em conformidade com a relação de códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), aprovada pelo Instituto Brasileiro de Geografia Estatística (IBGE), de acordo com a atividade econômica principal do estabelecimento (Lei 6374/89, art. 16, §5º), de tal modo que uma vez que a atividade predominante da empresa é o comércio atacadista foi esse o respectivo código adotado”. (grifei)

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

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

Mais uma vez, é de bom alvitre ressaltar que a ALPS copiou todo o esquema negocial da WIZARD. O contrato de franquia, por exemplo, é idêntico. Até o método, que o fiscalizado diz ser diferenciado, em muito se assemelha, segundo informação de franqueados e ex-franqueados ALPS, valendo reproduzir a declaração prestada por Rosely Aparecida Soares de Cravalho e Silva, CPF nº 041.956.538-86:

“No exercício das funções do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF, tendo em vista o disposto nos artigos 927 e 928 e seus parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e dando início ao procedimento de Diligência, autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF 08.1.04.00-2007-00237-9, comparecemos no endereço da lavratura, tendo a contribuinte acima qualificada, que se fez acompanhar de seu advogado, o Sr. Domingos Bevilacqua Neto, OAB/SP nº 217.729, e a Sra. Telma Dias Bevilacqua, OAB/SP nº 97.201, prestado espontaneamente a seguinte declaração:

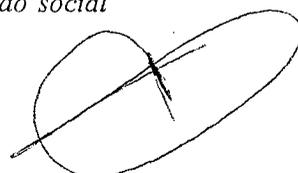
Que possui o curso superior completo de Letras;

Que foi professora e coordenadora da WIZARD, unidades Cambuí (1990 a 1993 e de 1998 a 2001), Castelo (1993 a 1997) e Taquaral (1998 a 2001);

Que conhecia, de longa data, o Sr. Carlos Wizard Martins, e através dele foi realizado o primeiro contato para a aquisição da bandeira da ALPS;

Que chegou a adquirir a franquia da ALPS, tendo funcionado de novembro de 2004 a março de 2005, na Rua Barreto Leme, 1858, Cambuí; que ALPS era o nome fantasia e a razão social era Eagle Flight Cursos e Livros Ltda.;

Luiz



Que chegou a ter aproximadamente 40 (quarenta) alunos;

Que é vedada a reprodução do material didático sob pena de multa; que tinha que adquirir um bloco mínimo de 20 kits, independentemente do número de alunos;

Que a aquisição deste negócio (franquia) lhe trouxe prejuízos financeiros;

Que o custo operacional era muito alto, o mesmo acontecendo com o material didático, o que inviabilizou o prosseguimento do negócio;

Que no início havia orientação da direção da ALPS para não divulgar entre os alunos qualquer relação entre esta franquia e a WIZARD mas, como a franquia ALPS não estava atingindo o sucesso esperado, posteriormente chegou a orientação para que fosse informado que a WIZARD estava 'por trás' da ALPS;

Que utilizava em suas aulas somente o método ALPS;

Que os alunos só tinham acesso ao método ALPS com a compra do material didático correspondente;

Que a metodologia da ALPS é idêntica à da WIZARD; que a ALPS é uma WIZARD simplificada e isto ocorre com o objetivo de acelerar o aprendizado. Ou seja, que não tem tempo para o método WIZARD, pode utilizar o ALPS mas perde um pouco em termos de profundidade;

Que o material didático e a aquisição da franquia são mais acessíveis, em termos de custo do que o da WIZARD;

Que iniciou com treinamento pedagógico (de uma semana) e só depois recebeu treinamento comercial (três dias);

que, no treinamento pedagógico já tinha percebido as semelhanças entre a metodologia WIZARD e ALPS”.

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

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

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



Consta da exposição de motivos nº 447, de 03.12.1992, encaminhada através da mensagem nº 826, que culminou na redação da Lei nº 8.541 de 23 de Dezembro de 1992 (alteração da legislação do imposto de renda) a justificativa ao artigo 14, que definia os coeficientes do lucro presumido:

*“A simplificação intensiva do processo de apuração do imposto proporcionará uma importante redução das obrigações acessórias do contribuinte. Isto porque, optando pelo lucro presumido, cerca de 500.000 empresas poderão manter escrituração restrita a um livro caixa e um livro de inventário (art. 18). Por outro lado, a opção por esse tipo de tributação representa um benefício significativo, na medida em que as alíquotas determinantes da base de cálculo foram definidas em razão da **atividade econômica do contribuinte** (art. 14)”. (grifei)*

Com a criação do lucro presumido o legislador preferiu abrir mão, eventualmente, de uma parte da receita para assegurar uma efetividade maior na globalização da imposição. No lucro presumido, a tributação é mais simplificada e submetida a um padrão que busca reduzir os deveres acessórios, além de buscar evitar procedimentos do contribuinte que neutralizem a carga tributária.

Como destaca Douglas Yamashita

Em todo o mundo, é comum que normas tributárias concedam certos direitos de opção ao contribuinte como maneira de facilitar a apuração e a arrecadação dos tributos. Denominadas por Tipke e Lang como “normas de finalidade simplificadora (vereinfachungsnormen), elas “devem facilitar, simplificar, tornar mais econômico ou praticável a aplicação do direito tributário; elas devem evitar excessiva complexidade e inexequibilidade da lei, como por tipificações, presunções, certas deduções ou limites isençionais”.

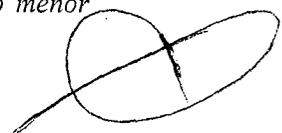
Dentre os direitos de opção que mais se destacam atualmente no Brasil estão o Simples e o Lucro Real ou Presumido, em matéria de IRPJ e CSL. Por isso, toma-se como exemplo para ilustrar o tema o Lucro Real ou Presumido, previsto inclusive no art. 44 do CTN. Como verdadeira facultas agendi do contribuinte, o direito de opção é um direito subjetivo que, como tal, é passível de abusos (YAMASHITA, Douglas - Elisão e Evasão de Tributos).

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

O Poder Judiciário já se manifestou neste sentido. Senão vejamos.

Há um famoso caso, que foi julgado pelo (extinto) Tribunal Federal de Recursos - TFR, onde os sócios de uma empresa fabricante de calçados criaram, no mesmo endereço oito sociedades, para as quais a fábrica revendia a preços bem abaixo daqueles praticados com outros clientes, permitindo, assim, que a fábrica, enquadrada no Lucro Real, reduzisse sua lucratividade e o Imposto de Renda a Pagar. Simultaneamente, como as oito sociedades adquiriam os calçados a preço menor

Wilder



do que revendiam no mercado, cada uma delas concentrava uma margem de lucratividade superior à da controladora e como estavam enquadradas no lucro presumido, conseguiam, com esta manobra, reduzir o imposto de renda a pagar.

Então, o relator do acórdão do TFR, nos autos da Apelação Cível 115.748/RS, considerou que houve violação do princípio da igualdade que fundamentaria o regime do lucro presumido, nos seguintes termos (transcrição de parte do voto que se afigura fundamental ao exame do caso em apreço):

“As respostas do laudo não infirmam essa conclusão, porquanto enfatizam o envoltório jurídico das operações cuja finalidade era acobertar a receita representada pela diferença financeira resultante da justaposição de regimes tributários, privilegiados (leia-se lucro presumido), de um lado, do lucro real de outro. Eis um efeito tributário ilícito, não meramente elisivo, conclusão a que se chega inclusive pela via do absurdo que representa o garantir à autora o beneplácito a um procedimento que quebra o **princípio da igualdade de tratamento tributário** perante a comunidade de contribuintes”. (grifei)

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

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

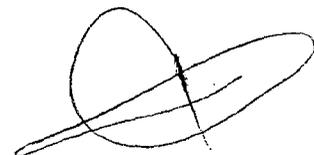
Através de Intimação, lavrada em 17.05.2005, foi solicitada a apresentação de cópias dos contratos de franquia, bem como das circulares de oferta de franquia.

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

No modelo da “Circular de Oferta de Franquia ALPS” não constava item específico sobre royalties.

Também no modelo do “Contrato de Franquia ALPS” não constava o que corresponderia ao item “6” de alguns contratos celebrados, que trata justamente do item “ROYALTIES”.

Ressalte-se que esta fiscalização só tomou conhecimento da existência do item “6” ao receber a resposta da intimação dirigida a um ex-franqueado. 



Sendo o contrato de franquia um documento da maior importância para o desenvolvimento da ação fiscal, e tendo o contrato de franquia que continha norma expressa sobre royalties sido utilizado pelo menos até o ano-calendário de 2003, a sua apresentação, quando da intimação, era obrigatória.

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

Mas esta alegação não procede por três razões.

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

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

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

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

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

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

Pode-se afirmar, ainda, que o objeto social da ALPS é essencialmente a cessão de direitos sobre a metodologia.

Em se tratando de um negócio onde não é possível a fragmentação de suas atividades sob pena de descaracterização da franquia é possível ser afirmado que o que a ALPS faz, em essência, é transferir a metodologia através da venda dos materiais.

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

W.D.



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

O procedimento do contribuinte se amolda perfeitamente ao evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, uma vez que ao tributar, deliberadamente, os valores recebidos efetivamente como cessão de direitos a título de venda de mercadorias, realizou ação que se não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução de seu montante devido, além de ter evitado ou diferido seu pagamento (art. 72, Lei nº 4.502/64).

DA TRIBUTAÇÃO

Diante dos fatos descritos, foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL para cobrança do crédito tributário, decorrente da infração apurada:

APLICAÇÃO INCORRETA DE COEFICIENTES SOBRE A RECEITA BRUTA - LUCRO PRESUMIDO.

Os valores do IRPJ e da CSLL apurados na presente ação fiscal, estão sendo objeto de lançamento de ofício, com os devidos acréscimos legais, constituindo-se o crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, conforme discriminado no Auto de Infração do qual o presente Termo é parte integrante e indissociável.

DA BASE DE CÁLCULO

O demonstrativo das bases de cálculo dos Autos de Infração que estão sendo lavrados encontra-se demonstrado no Anexo I – IRPJ e Anexo II – CSLL, ambos partes integrantes e indissociáveis do presente Termo de Verificação.

DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O presente lançamento está embasado no art. 15, §1º, inciso III, c da Lei nº 9.249/95, c/c arts. 518 e 519 do RIR/99, no art. 22 da Lei nº 10.684/2003.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Tendo em vista o evidente intuito de fraude, a multa de ofício está sendo exigida nos termos do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Lucro Presumido R\$ 284.868,44

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

R\$ 17.491,87

R\$ 302.360,31

DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão dos fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou não conhecidos nesta oportunidade.

Para constar e produzir os devidos efeitos legais, foi lavrado este Termo, que é parte integrante do Auto de Infração, em três vias de igual forma e teor, que vão assinadas por nós Auditores-Fiscais da Receita Federal, sendo uma das vias entregue ao interessado, para ciência e providências”

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação aos feitos fiscais (fls. 385/469), por meio da qual ofereceu argumentos que, tendo por base o Relatório apresentado em primeira instância, reproduzo abaixo.

Esclarece que a presente autuação seria decorrente do procedimento de fiscalização instaurado originalmente na empresa WIZARD BRASIL LIVROS E CONSULTORIA LTDA. (CNPJ nº 59.264.283/0001-21), franqueadora do ramo do ensino de idiomas, que teria tido a duração de um ano e nove meses. Referida fiscalização teria culminado na lavratura de auto de infração (processo nº 10830.006552/2006-14), também fundamentado na equivocada aplicação do percentual de 8% para apuração do lucro presumido ao invés de 32%, e ora sob apreciação do Conselho de Contribuintes.

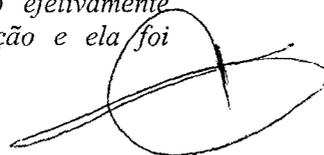
Afirma ser equivocado o entendimento da fiscalização de que a receita advinda da venda dos produtos deveria ser tributada no percentual de 32%, haja vista que a ALPS não se configuraria como uma comerciante de livros, mas como uma empresa franqueadora de ensino de idiomas, mediante cessão de direito de uso da metodologia de ensino.

Contesta a tributação do total da receita da venda dos produtos pela diferença entre os coeficientes de 8% e 32%, na medida em que se reconhece a existência dos produtos, sua comercialização e que o universo dos produtos vendidos não se restringiria ao material didático.

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

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

W. D. S.



Refuta a desconsideração de todas as operações mercantis realizadas pela Wizard, sob o fundamento de simulação, na medida em que os produtos e materiais teriam sido efetivamente vendidos, não se restringindo aos materiais didáticos, mas incluindo também produtos utilizados internamente nas escolas franqueadas, além de material publicitário e promocional.

Nas preliminares, invoca: (i) a decadência do crédito tributário relativo ao IRPJ dos três primeiros trimestres de 2002; (ii) a nulidade da autuação, tendo em conta a consideração de toda a receita das operações comerciais como receitas de cessão de direito de uso de metodologia. No mérito, defende a improcedência do lançamento, dada a licitude das operações mercantis, atividade distinta da cessão de direito de uso, a descaracterização da simulação e a inaplicabilidade da multa qualificada.

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

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

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

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

A lucratividade do empreendimento não poderia ser reputada ilegal ou ilícita, não afrontando o princípio da isonomia. O fato de o percentual de lucratividade ser superior ao percentual de presunção do lucro do presumido não seria suficiente para tal imputação.

Analizando a natureza jurídica do contrato de franquia, faz remissão à doutrina e à Lei nº 8.955, de 1994, para concluir que

uniliter



não se trata de mera prestação de serviços (obrigação de fazer), mas sim de uma ampla atividade contratual a envolver: (i) transferência de tecnologia; (ii) imposição de condutas; (iii) cessão de direitos; (iv) obrigação de aquisição de mercadorias; (v) licença de uso de marca; (vi) assistência técnica a ser prestada pelo franqueador ao franqueado; etc. Tratar-se-ia assim de um contrato misto ou complexo a envolver uma série de prestações de naturezas jurídicas distintas.

Destaca que todos esses elementos estariam presentes nos contratos celebrados pela ALPS e, quanto à aquisição de um número mínimo de kits didáticos, tal previsão consistiria apenas num critério acerca da estimativa prevista do número de alunos da unidade e indicativo da performance do franqueado.

Com base na legislação, afirma haver uma distinção entre a taxa de filiação (taxa de franquia) e a remuneração periódica pelo uso do sistema e da marca (royalties), sendo que esta última remuneração poderia ou não ser estipulada. Ademais, enquanto a taxa de franquia não teria um valor mínimo pré-estabelecido, os royalties deveriam corresponder a um percentual sobre o faturamento bruto auferido pelo franqueado.

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

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

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

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

Ademais, além dos objetos comuns em todos os contratos de franquia – (i) cessão de uso de marca; (ii) assistência técnica; (iii) transferência de know-how – não haveria óbices para que as partes entabulassem outros negócios. Nesse aspecto, ressalta

WLM

que apesar da classificação doutrinária dos contratos de franquias – (i) de comercialização; (ii) de indústria; e (iii) de serviços –, nada impediria que uma franquia classificada como franquia de serviços, envolvesse também a comercialização de produtos.

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

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

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

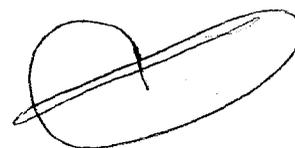
Em síntese, apesar de se reconhecer como uma franqueadora de escola de idiomas, não haveria impedimentos para que a Impugnante atuasse também no comércio de livros.

Na defesa da decadência do crédito tributário de IRPJ relativo aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2002, afirma que: (i) os tributos ora lançados de ofício sujeitam-se ao lançamento por homologação, tendo o prazo decadencial definido nos termos do §4º do art. 150 do CTN; (ii) a Impugnante teria optado pela sistemática do lucro presumido de apuração trimestral; (iii) os termos iniciais da contagem seriam as datas de ocorrência dos fatos geradores, quais sejam: 31/03/2002, 30/06/2002 e 30/09/2002; (iv) a ciência dos lançamentos somente teria sido efetivada em 01/11/2007.

Protesta contra a acusação de simulação, mas ainda que a contagem do prazo decadencial pudesse ser deslocada com base em tal imputação, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN) seria o primeiro dia do trimestre subsequente ao da ocorrência do fato gerador. Em assim sendo, mesmo em relação ao 3º trimestre de 2002, cujo termo inicial seria 1º/10/2002 e o termo final 1º/10/2007, já teria ocorrido a decadência.

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

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



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

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

Argúi que os fundamentos fáticos adotados na autuação estariam desvirtuando a realidade vivenciada pela empresa, desconsiderando negócios jurídicos efetivamente praticados, e renegando seu próprio objeto social.

Faz referência a decisões do Conselho de Contribuintes, que assinalam ser necessária a segregação das receitas, segundo a atividade da qual decorrem, para fins de determinação do coeficiente de determinação do lucro presumido. Faz um paralelo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes acerca da também necessária segregação dos resultados das cooperativas, para concluir:

“(…) não há como, simploriamente, se desqualificar completamente a Impugnante como ‘comerciante de livros’ porque ela pratica outras atividades, assim como não há como de desqualificar uma cooperativa porque ela pratica atos não cooperativos”.

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

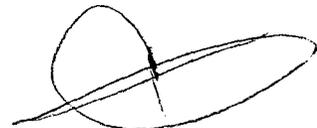
Em seu entender o lançamento somente poderia subsistir se houvesse um critério para a determinação das receitas de royalties e das outras receitas da atividade (comércio de material didático, administrativo e de propaganda), regularmente comprovadas pelas notas fiscais de compra e venda.

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

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

Retoma colocações anteriores acerca do mercado de franquias das escolas de idioma, no qual não seria comum a cobrança de

Witzler



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

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

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

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

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

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

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

No mérito, retoma toda a argumentação acerca da licitude de suas operações e procedimentos, dizendo da previsão em seu contrato social de ambas as atividades (franquia e comércio varejista de livros), e que a atividade de comércio varejista de

livros seria mais representativa financeiramente por ter a Impugnante “um mercado que necessita e consome, ininterruptamente, seus produtos” [destaques do original].

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

Nesse contexto, ressalta, ainda, que, contrariamente aos pressupostos adotados pela fiscalização, o material didático fornecido pela ALPS é uma condição necessária, mas não suficiente para o ensino do idioma [destaques do original].

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

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

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

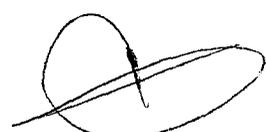
Para caracterizar de absurdo o argumento do Fisco de que sob a roupagem de material didático estaria a cessão de direito de uso da metodologia, enfatiza ser o aluno, e não os franqueados, o destinatário final do material fornecido. Assim, “(...) admitir que com a venda do material didático há transferência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

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

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

Explica que, dada a escala com que adquire seus livros, conseguiria obter junto às gráficas significativa redução de seus custos e, em contrapartida, encontraria mercado para consumir seus produtos no preço que pratica, o qual estaria na média para

ver



seu segmento de atuação. Todavia, destaca que a margem de lucro não seria a mesma para os livros de inglês (maior) e de espanhol (menor).

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

“Assim, caracterizado o conjunto didático como mercadoria identificada pelo livro, como elemento essencial, o tratamento fiscal adequado é o do próprio livro. Desta forma, considerando que atividade preponderante da Impugnante de venda desse material didático (kit) aos franqueados é uma atividade comercial – comércio de livros – o critério utilizado para a definição do coeficiente de determinação do lucro é o previsto no art. 15 da Lei nº 9.249/95, bem como na regra geral estabelecida no art. 518 do Decreto nº 3.000/99”.

No entender da defesa, a conclusão do Fisco de que se trata de cessão de direitos ou de que os royalties estariam embutidos no preço do material didático, afrontaria o art. 110 do CTN. Destaca novamente que os materiais didáticos seriam necessários, mas não suficientes ao ensino do idioma.

Requer a improcedência da autuação.

Protesta contra a incidência de multa qualificada por evidente intuito de fraude, por não restar caracterizada a simulação, em face dos seguintes argumentos:

“1. não houve a tipificação da conduta da Impugnante nos termos da Lei nº 4.502/64, ressaltando-se que tal diploma sequer está relacionado no ‘Enquadramento Legal’ utilizado pela Fiscalização;

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

Consigna também ter cooperado plenamente com a fiscalização, atendido a todas as intimações, “tendo esclarecido, minuciosamente, suas atividades, a forma de condução de seu negócio, tudo lastreado na mais ampla documentação (contrato social, contratos de franquia, livros contábeis, relação de bens de seu ativo imobilizado, relação de franqueados, etc...) além de

justificar questões tais como a formação de seu preço, volume de vendas, margem de lucro etc...”.

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

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

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

Finalmente, requer a devolução do prazo de trinta dias para se manifestar sobre todos os documentos acostados ao presente processo, tendo em conta que lhe teriam sido disponibilizados apenas dois dias antes do prazo para apresentação da impugnação, e por provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.

Foram juntados aos presentes, os autos do processo de representação fiscal para fins penais de nº 10830.009440/2007-98.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº 05-21.294, de 21 de fevereiro de 2008, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

IRPJ. Prazo Decadencial.

Configurado o dolo e a fraude, deve ser adotada a regra de contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Decadência. Contribuições para a Seguridade Social. CSLL.

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

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

Walter



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. Tais fornecimentos, regidos pelas normas restritivas do contrato, devem receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, submetendo-se ao percentual de presunção do lucro de 32% (trinta e dois por cento).

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

Fraude. Caracterização.

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

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

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

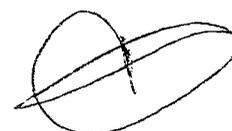
As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas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

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

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

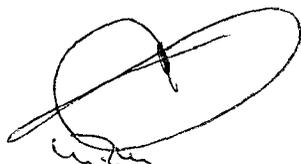
Inconformada, a contribuinte apresentou o recurso de folhas 561/643, por meio do qual, renovando argumentos expendidos na peça impugnatória, sustenta:

1. a ocorrência de decadência para os primeiros trimestres de 2002;



2. que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas infirmou as razões do lançamento tributário, de tal maneira que este é insubsistente, em vista dos argumentos expendidos na decisão prolatada;
3. que o lançamento é improcedente, ainda, porque: a) parte do pressuposto equivocado de que toda a sua receita deve ser considerada como cessão de direito de uso de terceiro porque advinda de um contrato de franquia; e b) que a atividade de franquia está englobada no art. 519, III, c, do RIR/99;
4. que o lançamento é nulo, também, porque houve equívoco na determinação da base de cálculo, 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;
5. que não há tipificação da multa qualificada.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop with a horizontal stroke across it, and a smaller loop below it.

Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativas aos anos-calendário de 2002, 2003, 2004 e 2005, formalizadas em decorrência da imputação de que o percentual de presunção de lucro aplicado não correspondeu à atividade efetivamente exercida pela contribuinte.

Afirmando não ter havido desconsideração da pessoa jurídica, mas, sim, descaracterização das receitas por ela oferecidas à tributação, a autoridade fiscal promoveu, para fins de determinação do lucro, o que para ela seria o correto enquadramento do coeficiente de quantificação da base presumida.

Esclarece a referida autoridade que a contribuinte apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica -DIPJ, para os anos-calendário de 2001 a 2005, fazendo constar o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 4647-8-02 (COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES), onde restou constatado que foi aplicado o coeficiente de 8% sobre a quase totalidade das receitas auferidas.

Contudo, para a Fiscalização, a contribuinte, ao informar que se dedicava à atividade de comercialização de livros, teria prestado falsa declaração à Administração Tributária, visto que, a seu ver, a atividade efetivamente exercida é de franquias de método de ensino, sendo a apresentação como vendedor de material didático simples meio para evitar uma tributação mais onerosa. Nesse contexto, a autuação foi feita com aplicação de multa qualificada, tendo sido elaborada a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais.

Irresignada com a decisão exarada em primeira instância, que manteve na íntegra os lançamentos tributários, a contribuinte traz razões, em sede de recurso voluntário, as quais passo a apreciar.

DECADÊNCIA

Sustenta a Recorrente que, considerando-se o termo inicial do prazo de decadência como sendo a data da ocorrência dos fatos geradores, verifica-se que a parte do período abrangido pela autuação relativa aos três primeiros trimestres de 2002 está atingida pela decadência, visto que já decorridos cinco anos, contados da data dos respectivos fatos geradores (31/03/2002, 30/06/2002 e 30/09/2002) até a data da cientificação dos autos de infração, que se deu em 1º de novembro de 2007. Diz que se cogita do deslocamento do termo *a quo* do prazo decadencial para aquele previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, na hipótese em que restar configurado dolo e fraude, o que, para ela, não ocorre no presente caso. Argumenta que, mesmo que se entenda pela configuração de dolo e fraude, ainda assim restará caracterizada a decadência para o período em questão, pois, sendo optante pelo lucro

presumido, cujos períodos de apuração são trimestrais, considerar o termo *a quo* do prazo decadencial como o PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO implica em considerá-lo o primeiro dia do trimestre subsequente ao da ocorrência do fato gerador, eis que esse é o “exercício seguinte” mencionado pela legislação.

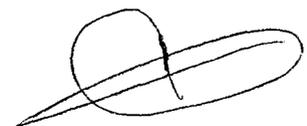
A questão posta em discussão no presente item (DECADÊNCIA) tem sua apreciação condicionada à análise da qualificação da multa aplicada pela Fiscalização, pois, diferentemente do que é alegado pela Recorrente, uma vez concluído que o prazo a ser observado é o estampado no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional, o termo inicial do prazo decadencial a ser considerado deve levar em conta o ano seguinte ao da ocorrência dos respectivos fatos geradores, e não o trimestre subsequente, vez que este ainda se insere no exercício em que o “lançamento poderia ter sido efetuado”. A expressão EXERCÍCIO a que alude o referido comando legal só pode ser concebido como o ano posterior ao correspondente ao da concretização das hipóteses de incidência, pois, em conformidade com a lei (art. 175 da Lei nº 6.404, de 1976), o exercício social tem duração de um ano.

Assim, deixo, nesse primeiro momento, de avançar aos aspectos legais relacionados à suposta ocorrência de caducidade do direito de a Fazenda Pública constituir parcela dos créditos tributários apontados nas peças acusatórias, para, ao adentrar à imputação de conduta dolosa feita pela autoridade fiscal, retornar à matéria.

INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO EM FACE DA DECISÃO EXARADA PELA AUTORIDADE JULGADORA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Argumenta a Recorrente que o cotejo entre o lançamento tributário veiculado no auto de infração e o fundamento da manutenção do lançamento feito pelo acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas demonstra que este último infirma o fundamento do lançamento. Alega que a Fiscalização promoveu a autuação com base no entendimento de que ela, ao vender material didático, estava exercendo atividade de cessão de direito de uso e metodologia, enquanto que a decisão recorrida entendeu que a operação mercantil existia dentro de um contrato de franquia e que tal contrato se enquadrava na atividade de cessão de direitos de qualquer natureza, apresentando, a partir daí, duas conclusões, a seu ver, equivocadas: a primeira, que, por estar num contrato de franquia, as atividades não podem ser híbridas e segmentadas para apresentação da tributação; e a segunda, que a atividade de franquia se resume à atividade de cessão de direito de qualquer natureza e que tal atividade, para fins de percentual de base de cálculo do lucro presumido, estaria enquadrada no art. 519, III, c, e não, como ela entende, na regra geral do art. 518 do RIR. Diz que, ao apresentar um novo fundamento para o lançamento, a decisão de primeira instância infirma o fundamento do auto de infração, indicando que este (o fundamento) não é subsistente. Alega que os agentes autuantes em nenhum momento conseguiram descaracterizar a operação de compra e venda do material didático. Adita que, enquanto a Fiscalização foi absolutamente enfática no sentido de que, sob sua ótica, não ocorreram operações de compra e venda e sim atos de cessão de direitos de uso de marca/metodologia, a Turma Julgadora de primeira instância administrativa trilhou caminho oposto, visto que, a seu ver, as operações de compra e venda ocorreram, contudo, no âmbito de um contrato de franquia, que se enquadra como cessão de direitos, daí porque tal situação haveria de receber o tratamento tributário aplicável à cessão de direitos.

Considerado tal conjunto de argumentos, entendo, em primeiro lugar, que uma eventual alteração dos fundamentos do lançamento por parte da autoridade julgadora só pode contribuir para a decretação da sua nulidade na situação em que o crédito tributário



c) que não cobrava *royalties* no contrato social de franquia porque cobrava a taxa inicial de filiação;

d) que, no período indicado pela Fiscalização (últimos cinco anos), nenhum franqueado pagou *royalties*;

e) que o material vendido ao aluno teria diferença em relação ao do professor, vez que este (o material do professor) teria os exercícios resolvidos;

f) que era ela própria quem fornecia o material didático aos franqueados;

4. a partir dos elementos levantados e das informações prestadas pela contribuinte, foi possível concluir:

a) que a Recorrente não poderia ser resumida a uma mera atacadista de livros;

b) que a Recorrente, de **forma simulada**, indicou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) um código de atividade com o intuito de adotar coeficiente (indevido) no cálculo da base tributável do imposto incompatível com a atividade econômica efetivamente explorada, qual seja, FRAQUEADORA DE MÉTODO DE ENSINO DE IDIOMAS (GRIFEI);

c) que não haveria como desvincular a cessão dos direitos de uso da marca, logotipo, nome fantasia e da metodologia ALPS, do fornecimento de materiais que era efetuado no âmbito dos contratos de franquia;

d) que existia vinculação do fornecimento de materiais didáticos ao contrato de franquia, de modo que os franqueados só poderiam comprar tais materiais de quem a Recorrente indicasse;

e) que não seria possível a fragmentação do contrato de franquia em vários outros contratos, sob pena de descaracterização da natureza da própria franquia, que, no caso, englobava necessariamente uma prestação de serviços e uma distribuição de certos produtos, de acordo com as normas convecionadas;

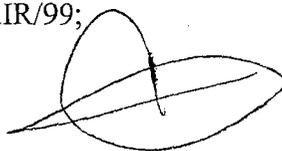
f) que, retirados quaisquer elementos do contrato de franquia, ter-se-ia um contrato de outra natureza;

g) que, muito embora a Recorrente venda aos franqueados materiais didáticos, o que efetivamente estavam sendo transferidos, na essência, eram os direitos sobre a metodologia de ensino neles constantes (GRIFEI);

h) que o franqueado não comprava o material didático somente por força de imposição contratual, mas, sim, porque estaria nos livros e demais materiais de ensino o suporte didático para a consecução da finalidade prevista no seu objeto social, qual seja, prestar serviço de ensino de idiomas;

i) que, embutido no preço do material didático, estaria a cessão da metodologia de ensino, o que permitiria à Recorrente obter grande lucratividade;

j) que a remuneração de todo o fornecimento de materiais efetuados pela Recorrente às franquias disciplinado no âmbito do contrato de franquia, representaria uma remuneração indireta desse contrato, motivo pelo qual deveria receber o tratamento tributário previsto para as receitas decorrentes de cessão de direitos de qualquer natureza, nos termos do art. 518, parágrafo 1º, inciso III, alíneas "a", "b" e "c" do RIR/99;



k) que a Recorrente prestou declaração falsa ao se enquadrar como vendedora de material didático;

l) que, subvertendo a utilização do lucro presumido, valendo-se de um artifício simulatório, a Recorrente acabou por violar o princípio da isonomia;

m) que, em se tratando de um negócio onde não é possível a fragmentação de suas atividades sob pena de descaracterização da sua própria natureza, seria possível afirmar que o que a Recorrente fez, em essência, foi transferir a metodologia por meio da venda de materiais;

n) que o procedimento adotado pela Recorrente amoldou-se perfeitamente ao evidente intuito de fraude de que tratava o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, uma vez que ao tributar, deliberadamente, os valores recebidos efetivamente como cessão de direitos a título de venda de mercadorias, realizou ação que se não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução de seu montante devido, além de ter evitado ou diferido seu pagamento (citou o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964).

No que aqui importa abordar (supostas alterações dos fundamentos jurídicos dos lançamentos) a autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, consubstanciou a manutenção dos feitos, em apertada síntese, com base nos seguintes argumentos:

- que somente no âmbito de um contrato de franquia que os materiais didáticos, administrativos e publicitários eram fornecidos da franqueadora para as franqueadas;

- que o disposto no item anterior não poderia ser diferente na medida em que os materiais fornecidos têm íntima relação com métodos de ensino, com a marca e o nome da ALPS, e a franqueadora, na qualidade de proprietária de todos estes bens incorpóreos, para garantir a manutenção de seus direitos, não poderia fornecê-los, senão sob a garantia de um contrato de franquia;

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

- que não haveria como se separar, como atividades distintas da empresa, o fornecimento de materiais didáticos, administrativos e publicitários e a atividade de franquia de escola de idiomas;

- que o fornecimento de materiais não é uma atividade independente do contrato de franquia, tendo em conta que *somente os franqueados* recebem os materiais didáticos, administrativos e promocionais/publicitários fornecidos pela franqueadora, configurando-se, portanto como uma *atividade acessória e completamente dependente do contrato de franquia*;

- 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;

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

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

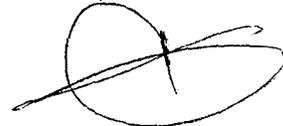
- que o contrato de franquia da ALPS São Paulo – Jabaquara/SP, de fls. 130/140, datado de 08/02/2002, confirma de maneira contundente que *as aquisições de materiais efetuadas pelos franqueados se constituíam em obrigações contratuais pré-estabelecidas no contrato de franquia*;

- que, contrariando a prática do mercado em que a remuneração dos contratos de franquia se faz em função de um percentual incidente sobre o faturamento da franqueada, no contrato da ALPS São Paulo – Jabaquara, até a remuneração *direta* do contrato (o pagamento de *royalties*) se faz em função das *aquisições de materiais didáticos* efetuadas pela franqueadas, denotando a relevância da aquisição dos materiais didáticos para a definição das cláusulas contratuais de remuneração do contrato de franquia da ALPS;

- que a opção por tal critério de remuneração garante uma previsão de remuneração *mínima*, na medida em que há obrigatoriedade de aquisição de materiais, de manutenção de um estoque mínimo e definição de um consumo mínimo anual, o que não acontece nos contratos remunerados exclusivamente com base no faturamento das franqueadas;

- que ainda que os fornecimentos de materiais que veiculam a marca e a metodologia de ensino da franqueadora, efetuados no âmbito e sob as regras de um contrato de franquia, estivessem vinculados a contratos em que existe previsão de pagamento de *royalties* (*remuneração direta*), com base no faturamento das fraqueadas, o que não seria o caso nos presentes autos, os fornecimentos de materiais continuariam a se configurar como *remuneração indireta* do contrato, não podendo ser tributados como simples operações mercantis, mas como operações a envolver, necessariamente, a cessão de direito de uso da marca e da metodologia de ensino da franqueadora;

- que a própria ALPS reiteradamente afirmou a opção pela não cobrança de *royalties* nos contratos relativos aos períodos autuados, sendo que, nos modelos contratuais apresentados (circular de oferta de franquia e contrato de franquia), a remuneração dos contratos é feita de forma *indireta*, mediante a estipulação de *aquisições mínimas de materiais* aos franqueados, havendo notícia nos autos de que o contrato da ALPS Home Business São Paulo – Vila Madalena, em que havia previsão de pagamento de *royalties* com base no ~~rendimento~~ bruto auferido, além de excepcional, teria sido rescindido;



- que se mostrara equivocada a defesa da contribuinte ao argumentar que, dada à complexidade das relações jurídicas envolvidas em um contrato de franquia, seria possível a sua fragmentação;

- que não existiria um *contrato de fornecimento de materiais* dentro de um *contrato de franquia*, sob pena de descaracterização deste último;

- que não seria possível a 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;

- que, retirados quaisquer dos elementos distintivos do contrato de franquia, ter-se-ia um contrato de outra natureza;

- que, considerados os pressupostos fáticos e jurídicos ali expostos, na ausência de cláusulas de remuneração direta (especificamente de *royalties*), com base nos resultados da atividade da própria franqueada, a remuneração do fornecimento de materiais didáticos, promocionais e administrativos, efetuados pela franqueadora às franqueadas, regido pelas normas de um contrato de franquia de escolas de idiomas, configura remuneração indireta do contrato de franquia, devendo receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, conforme previsto no art. 518, §1º, III, “a”, “b” e “c” do RIR/99;

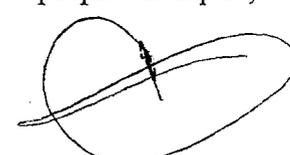
- que a alta lucratividade do empreendimento da franqueadora não seria fruto, como pretendeu fazer crer a defesa, de uma performance destacada da empresa no mercado de venda de livros, mas decorrente dos contratos de franquias, nos quais *os franqueados têm a obrigação de adquirir todos os materiais didáticos, administrativos e promocionais/publicitários fornecidos pela franqueadora, nas condições expressamente pré-estabelecidas*;

- que não haveria como desvincular da cessão dos direitos de uso da marca, logotipo, nome fantasia e da metodologia ALPS, do fornecimento dos materiais que é efetuado apenas no âmbito de tais contratos.

Observo, pois, que, não obstante o assinalado no início da análise do presente item, no sentido de que uma eventual alteração dos fundamentos do lançamento por parte da autoridade julgadora só poderá contribuir para a decretação da sua nulidade na situação em que a manutenção do crédito tributário deriva dessa modificação, não encontro divergência entre os fundamentos utilizados pela autoridade julgadora de primeira instância e os considerados pelas autoridades autantes. Ao contrário disso, o que constato é uma singular convergência, em especial no que diz respeito aos elementos que foram considerados imprescindíveis para a sustentação dos lançamentos tributários, quais sejam:

- a impossibilidade de se desvincular a cessão dos direitos de uso da marca, logotipo, nome fantasia e da metodologia ALPS, do fornecimento de materiais;

- a impossibilidade de se promover a fragmentação do contrato de franquia em vários outros contratos, sob pena de descaracterização da natureza da própria franquia;



- o fato de os livros e demais materiais de ensino reunirem, em si, a metodologia de ensino que, em última análise, possibilitaria ao franqueado prestar o serviço objeto de cessão;

- o fato de a remuneração dos contratos estar representada, em parte, por meio das aquisições de materiais pelos franqueados, motivo pelo qual deveria receber o tratamento tributário específico previsto para as receitas decorrentes de cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, conforme previsto no art. 518, §1º, III, “a”, “b” e “c” do RIR/99.

A afirmação de que a decisão recorrida “abandonou” a linha de raciocínio do auto de infração, *inovando no sentido de que a operação de compra e venda de mercadorias está englobada na atividade maior de franquia e seria a remuneração indireta desta atividade*, revela-se, a meu ver, absolutamente equivocada, vez que distanciada daquilo que efetivamente assinalou a autoridade julgadora de primeiro grau. O que na verdade se observa é que, enquanto as autoridades autuantes empregaram a expressão “royalties” para nominar os pagamentos embutidos no preço dos conjuntos didáticos, a autoridade julgadora denominou remuneração indireta do contrato, sendo certo, porém, que ambos concluíram na mesma linha, qual seja, a de que o preço dos conjuntos didáticos e dos demais materiais incluíram, também, remuneração dos contratos de franquia.

Não obstante, se analisarmos sob outro ângulo os argumentos expendidos pela autoridade julgadora recorrida e os fundamentos apresentados pelas autoridades autuantes, o máximo que se observará é que os responsáveis pelo procedimento fiscalizatório foram além do que viu a própria autoridade julgadora de primeira instância, visto que, enquanto esta norteou a procedência dos lançamentos no fato de não ser possível a fragmentação do contrato de franquia, os autuantes, trazendo aos autos elementos de suporte, firmaram entendimento no sentido de que, por meio da venda de materiais, a Recorrente escamoteou a cobrança de *royalties*.

Afasto, assim, a preliminar de nulidade argüida.

EQUÍVOCOS DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Alega a Recorrente que a Turma Julgadora de primeiro grau incorreu em equívocos, pois: a) pressupõe que há uma típica “atividade de franquia” que engloba todas as atividades previstas no contrato de franquia, bem como as relações daí decorrentes e impossibilita que tais atividades sejam fragmentadas, inclusive para fins fiscais; e b) pressupõe que tal atividade de franquia se resume à cessão de direito de uso de qualquer natureza e daí enquadra no percentual, para fins de apuração da base de cálculo para determinação do IRPJ no sistema do lucro presumido, no art. 519, III do RIR, mais especificamente na letra “c”. Amparada em doutrina, a Recorrente, detalhando os supostos equívocos da decisão exarada em primeira instância, afirma que, diversamente do colocado na decisão em referência, o contrato de franquia pode conter atividades mistas, porque sua característica está na mistura de atividades. Sustenta que esse caráter misto é que lhe dá a característica primordial, de tal modo que quando se fala de franquia se fala de um contrato complexo, formado por múltiplas atividades, que devem ser vistas como um todo para que se possa entender a atividade de franquia, mas estas atividades não perdem a sua característica essencial e primeira (o que for licença de uso continua como licença de uso e assim deve ser oferecido à tributação, o que for compra e venda continua compra e venda e assim deve ser oferecido à tributação).

Não obstante tudo o que já foi dito acerca das razões apontadas pelas autoridades autuantes ~~para~~ servir de causa para os lançamentos tributários, observo que a

própria doutrina carreada aos autos pela Recorrente milita em seu desfavor. Com efeito, o excerto de manifestação de Marçal Justen Filho reproduzido em sua peça recursal assinala:

...

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 de uso de marca e dos demais pactos. Esses deveres não são unilaterais, muito pelo contrário.

(GRIFEI)

Ao que tudo indica, o pronunciamento acima transcrito teve o intuito de demonstrar que não se pode caracterizar o contrato de franquia como uma mera prestação de serviços, motivo pelo qual, aqui, não se revela pertinente abordar outras passagens do referido texto.

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

Na mesma linha, Memorial entregue por Representante da própria Recorrente traz Parecer do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho¹, do qual releva reproduzir os seguintes fragmentos:

...

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

...

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

¹ Cabe destacar que o referido Parecer teve por objeto apreciar problema relativo à constitucionalidade do Imposto sobre Serviço (ISS) relativamente às prestações decorrentes dos contratos de franquia.

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.

Acerca do tema, convém registrar que o legislador brasileiro, ao disciplinar o contrato de franquia (Lei nº 8.955/94), considerou-o em sua unidade, abrangendo a cessão de direito de uso de marca ou patente e, eventualmente, o direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detido pelo franqueador (art. 2º).

(GRIFEI)

Adiante, o insigne Parecerista arremata:

... 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.

...

No contrato de franquia, a cessão de direito de uso da marca ou produto é elemento entrelaçado a uma série de deveres de



ambas as partes, formando conjunto de obrigações contratuais tanto para o franqueador como para franqueado. É exatamente esse conjunto, representando toda a estrutura da atividade empresarial, o objeto da franquia. Ao franqueado não interessa somente o direito de usar a marca ou, isoladamente, serviços de assistência técnica, por exemplo. Sua intenção é usufruir de toda a estrutura empresarial, abrangendo desde padrões estéticos do empreendimento até a forma de atendimento ao consumidor final. Inconcebível, nessa linha de raciocínio, pretender-se isolar a cessão do direito para identificar um preço pago pelo franqueado em contrapartida às atividades-meio.

(GRIFEI)

Vejo, pois, que tais pronunciamentos, trazidos pela própria Recorrente, não lhe socorre na tese de que seria possível, em um contrato de franquia, segmentar os diversos pactos que o compõe, para, a partir daí, emprestar-lhes os efeitos tributários. Ao contrário, como bem salientou a autoridade autuante, uma eventual fragmentação do contrato de franquia provocará, indubitavelmente, a sua descaracterização.

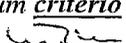
Releva observar que, diferentemente do que pretendeu transparecer para a Administração Tributária, não estamos diante de uma pessoa jurídica que, além de franqueadora de método de ensino, dedica-se, como atividade preponderante, segundo o faturamento obtido, à comercialização de livros, mas, sim, de empresa que atua, nas próprias palavras da Recorrente, EXCLUSIVAMENTE COMO FRANQUEADORA.

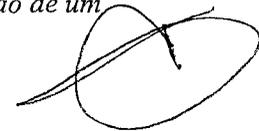
Nesse contexto, pretender que, a partir de uma suposição de que os livros (material didático) efetivamente serviram de suporte para a transmissão da metodologia, a “venda” de materiais promocionais, publicitários e administrativos, prevista nos contratos de franquia, possa ter tratamento tributário diferenciado,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

De igual forma descabida é a tentativa da Recorrente de buscar em manifestações jurisprudenciais administrativas relativas à empresas de navegação e cooperativas suporte para sustentar a tese de que a tributação deve levar em consideração a natureza de cada um dos pactos envolvidos nos contratos de franquia, eis que inexistente qualquer similaridade entre tais atividades e a que ora se aprecia.

Observo que a Recorrente, buscando por todos os meios invalidar o feito fiscal, chega até mesmo a admitir que no preço ajustado nos contratos de franquia, inobstante a ausência, em contrariedade a lei, de informações claras a respeito, poderia existir um *quantum* relativo aos *royalties*, pois consigna:

...
Nesse contexto, emerge incontestemente a necessidade de que a fiscalização tivesse eleito um critério para a determinação de um





“quantum” relativos aos “royalties” e, nessa parte, aplicado o coeficiente de 32%, jamais considerado que toda a receita auferida pela Recorrente teria a mesma origem e estaria sujeita a tal percentual, inclusive porque, consoante comprovado, documentalmente na oportunidade de apresentação da impugnação, a Recorrente não apenas realizou operações de compra e venda envolvendo material didático, mas também materiais promocionais e administrativos.

...

À evidência, não se trata de se estabelecer critério para identificar parte de um todo, vez que, como reiteradamente demonstrado, esse todo é indivisível, indissociável, sob pena de descaracterização do próprio contrato.

A afirmação da Recorrente de que *inexiste, na legislação pátria, qualquer disposição que obrigue a franqueadora a receber uma remuneração periódica de seus franqueados*, merece reparos.

Com efeito, ainda que se possa conceber que a legislação que dispõe sobre os contratos de franquia (Lei nº 8.955, de 1994) não exija a previsão de *royalties*, me parece inconstestável que ela estabelece que as informações acerca de tal pagamento periódico devem, obrigatoriamente, constar da circular de oferta, senão vejamos:

...

*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);

...”

(GRIFEI)

Nesse diapasão, excetuados os contratos colhidos pela Fiscalização para contraditar a informação da Recorrente de que não cobrava *royalties*, não identifiquei nos autos circular de oferta em que a informação acerca dos pagamentos periódicos tenha sido, em linguagem clara e acessível, fornecida aos interessados em tornar-se franqueado.

No que tange ao argumento da Recorrente de que a *fixação dos termos da contratação, com a determinação sobre eventual cobrança de royalties, bem como seu percentual, são critérios a serem estabelecidos dentro da Autonomia da Vontade, pelo que não nenhum impeditivo legal para que a Recorrente, desde que com a concordância da outra parte*

(*franqueada*), *opte por pactuar a cobrança de royalties para alguns contratos e para outros não*, cabe observar que, de fato, o contribuinte é livre para determinar, em âmbito privado, os termos do contrato, porém, em tal exercício não pode subverter a natureza desse mesmo contrato de modo a se submeter à tributação diversa da que efetivamente estaria sujeito.

Inexistentes, a meu ver, os equívocos apontados, motivo pelo qual entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente nesse item não podem ser recepcionados.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE TIPIFICAÇÃO

Argumenta a Recorrente que não houve tipificação da sua conduta nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, afirmando que tal diploma sequer está relacionado no enquadramento legal utilizado pela Fiscalização. Diz que não cabe a caracterização de fraude com base no Código Civil, vez que a multa agravada está prevista na Lei nº 4.502/64. Afirma que, caso fosse possível a caracterização da simulação, nos termos do Código Civil, sua concretização dependeria da *participação de duas partes*, em conjunto, o que, para ela, no presente caso, implica em se cogitar o absurdo de que a simulação teria contado com a participação de inúmeros franqueados. Reproduzindo excerto do voto condutor da decisão exarada no processo administrativo nº 10830.006552/2006-14, argumenta que o acórdão recorrido não afastou a simulação, ao contrário do que havia feito no julgamento do processo em referência. Alega que, na medida em que as situações tratadas no presente processo são similares as enfrentadas no processo administrativo nº 10830.006552/2006-14, impõe-se a reforma da decisão recorrida a fim de que seja reconhecida a impossibilidade de aplicação da simulação. Argumenta que o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância de que o contribuinte se defende dos fatos a ele imputados e não do enquadramento legal da multa aplicada, mostra-se incompatível com as diretrizes do ordenamento-jurídico vigente. Adita que não há qualquer disposição legal que assinala que a informação constante do CNAE da pessoa jurídica possa embasar a imposição de multa qualificada.

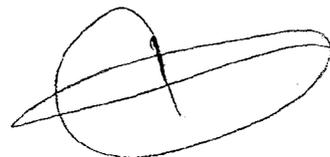
Esclareço, de início, que não cabe nos presentes autos empreender qualquer análise, ainda que comparativa, relacionada ao processo administrativo nº 10830.006552/2006-14, visto que estamos diante de feito autônomo que, como tal, deve ser apreciado.

Refuto, também, o argumento da Recorrente de que não houve tipificação da sua conduta nos termos da Lei nº 4.502, de 1964, posto que resta consignado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 05/36 (que foi devidamente cientificado à ela e constitui parte integrante dos autos de infração lavrados):

“...

O procedimento do contribuinte se amolda perfeitamente ao evidente intuito de fraude de que trata o inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, uma vez que ao tributar, deliberadamente, os valores recebidos efetivamente como cessão de direitos a título de venda de mercadorias, realizou ação que se não impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, excluiu ou modificou as suas características essenciais pela redução de seu montante devido, além de ter evitado ou diferido seu pagamento (citou o art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964).

...”



Ademais, a Fiscalização, ao tratar especificamente da qualificação da multa aplicada, consignou no referido Termo (fls. 35 do processo):

Tendo em vista o evidente intuito de fraude, a multa de ofício está sendo exigida nos termos do inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Como é cediço, o dispositivo legal indicado, na redação que vigia à época da imputação da infração, assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Destaco que a Recorrente, inobstante alegar que o fato da autuação não estar embasada na Lei nº 4.502/64 obsta ... o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, tomando por base os fundamentos acima e fazendo perfeita correlação com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, os contesta um a um.

A Recorrente revela, ainda, expressa contradição, vez que, adiante, na mesma peça recursal, assinala:

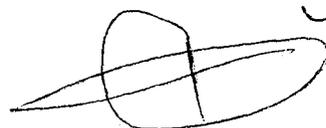
*Finalmente, no que atine à suposta configuração de **fraude**, nos termos do artigo 72 da Lei n. 4.502/64, outrossim, não assiste razão à fiscalização, que a sustenta porque, em seu sentir, "foram modificadas, na escrituração e nas declarações apresentadas, as características essenciais do fato gerador, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar o seu pagamento".*

Vê-se, pois, que a Recorrente, ao mesmo tempo que alega que a autoridade fiscal não cuidou de cientificá-la acerca do fundamento que serviu de suporte para aplicação da multa qualificada, transcreve *ipsis literis* o fundamento utilizado por essa mesma autoridade.

Portanto, seja em razão da inexistência da lacuna alegada, seja em virtude da inocorrência de cerceamento do direito de defesa, afastado a arguição de ausência de tipificação da conduta aos termos da Lei nº 4.502, de 1964.

No que tange à constestação da Recorrente acerca da imputação feita pelas autoridades autuantes de que, no caso, teria havido simulação, cabem as seguintes considerações:

a) de fato, as autoridades fiscais afirmam, no Termo de Verificação Fiscal, que a Recorrente, ao transferir sua metodologia e informar ao Fisco que estava apenas



vendendo material didático aos franqueados, teria simulado, visto que, neste caso, haveria uma divergência entre a vontade real e a aparente;

b) excluindo a possibilidade de ter havido um pacto simulatório, as referidas autoridades, amparadas em pronunciamento do prestigiado Pontes de Miranda, manifestaram entendimento no sentido de que a simulação nem sempre depende de acordo de vontades;

c) não obstante, como já disse, ao tratar da qualificação da multa aplicada (fls. 31 do referido Termo), as autoridades autuantes apontaram, como fundamento legal, o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96;

d) diante disto, torna-se despicienda maior investigação acerca da aplicação do instituto da simulação ao caso presente, vez que o fundamento para a qualificação da multa se deu, de forma expressa, com base no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Nesse diapasão, o que importa verificar é se os elementos carreados aos autos pelas autoridades fiscais autorizam concluir pela conduta dolosa por parte da ora Recorrente.

Superada a questão da procedência da incidência sobre a totalidade do “preço” do contrato de franquia do percentual de presunção de 32%, eis que tais contratos, pelo que já se viu, não podem ser fragmentados, especialmente para fins tributários, releva analisar se estamos diante de uma simples divergência de interpretação acerca da aplicação do percentual de determinação do lucro presumido, ou, considerados os elementos aportados aos autos, a situação retratada no processo indica a clara intenção da contribuinte de evitar uma tributação mais gravosa.

Com a devida permissão, considerados os elementos trazidos ao processo, e que a seguir serão descritos, a conclusão inafastável dirige-se no sentido de que a Recorrente efetivamente pretendeu, assumindo o ônus de sua conduta, mostrar-se ao Fisco como uma mera comerciante atacadista de livros, quando, na verdade, exercia, única e exclusivamente, a atividade de FRANQUEAMENTO. Com isso, como assinalado pelas autoridades autuantes, agiu dolosamente no sentido de modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação principal, de modo a reduzir os montantes dos tributos devidos.

Irretocável, a meu ver, a tipificação da conduta da Recorrente aos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, senão vejamos:

1. a contribuinte, deliberadamente, apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, para os anos-calendário de 2001 a 2005, fazendo constar o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 4647-8-02 (COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES), quando, na verdade, dedicava-se a atividade de FRANQUEAMENTO de métodos de ensino;

2. intimada no curso da ação fiscal a explicar a razão pela qual havia alterado o código de atividade de OUTRAS ATIVIDADES DE ENSINO NÃO ESPECIFICADAS para COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES, limitou-se a informar que a alteração decorria da entrada em vigor do novo Código Civil, sem apresentar qualquer justificativa adicional;

3. a própria Recorrente, apesar de afirmar para a Fiscalização que sua atividade principal é a venda de mercadorias (livros didáticos e outros materiais), declara de



forma expressa que é FRANQUEADORA e que vende os citados materiais didáticos para as escolas franqueadas (fls. 92);

4. fora do âmbito da Administração Tributária, a Recorrente se apresenta como franqueadora de método de ensino, e não, como se poderia esperar, como vendedora atacadista de livros, vez que é ela própria quem afirma na CIRCULAR DE OFERTA de franquia:

“...

Desde o princípio, o professor Carlos Wizard já vusalizava a expansão de seus projetos através do Sistema de Franchising, como forma de expansão desse novo conceito de ensino de línguas no mercado. E para corroborar com a ênfase necessária, sendo a Wizard o sucesso de mercado que conta com mais de 1150 unidade em todo o país, diante do acerto dessa visão, não se poderia escolher outra forma de operação diferente que o dia Franquia Empresarial e hoje conta com mais de 162 franquias.

5. noutra passagem, a Recorrente consigna:

...

A WIZARD Brasil Livros e Consultoria Ltda. é FRANQUEADORA, detentora de métodos, qualidade de serviços e materiais no seguimento de ensino de idiomas, que são fornecidos aos franqueados, na vigência de um contrato de franquia, a LINX Brasil Distribuidora Ltda. é a distribuidora do material didático fornecido pela WIZARD. ORION Projetos e Empreendimentos Ltda. cuida da compra, reforma e locação de prédios para serem instaladas as escolas e ALPS Brasil Editora e Treinamento Ltda. também comercializa franquias como a WIZARD, mas voltada para outro seguimento (sic) do mercado, com método diferenciado e próprio; todas as empresas reclamadas têm, de acordo com os Contratos Sociais nos autos, os mesmos sócios Carlos Roberto Wizard Martins e Vânia de Campos Pimentel Martins e constituem de fato um grupo, nos termos do art. 2º - Parágrafo 2º da CLT.

(GRIFOS DO ORIGINAL)

6. a indissociabilidade dos conjuntos didáticos aos contratos de franquia, a transferência de método de ensino por meio de tais materiais e a cobrança de *royalties* embutidos no preço desses materiais, restaram comprovados nos autos, vez que:

a) o franqueado não pode utilizar produto alheio ao SISTEMA ALPS;

b) a inobservância de cláusula contratual é penalizada em número de materiais didáticos;

c) antes mesmo do início de atividades, o franqueado se obriga a adquirir um denominado LOTE INICIAL MÍNIMO de conjuntos didáticos, bem como todos os materiais administrativos e publicitários;

d) o franqueado não detém autonomia na aquisição dos materiais didáticos, eis que o contrato de franquia lhe obriga a manter estoque mínimo e estabelece também quantidades mínimas de materiais que devem ser adquiridas;



e) a eventual inadimplência no pagamento dos materiais didáticos implica rescisão contratual;

f) os materiais adquiridos sequer podem ser fornecidos por uma franqueado a outro (o contrato prevê, no caso de inobservância, multa correspondente ao dobro do valor do material fornecido);

g) o “CONSUMO” de conjuntos ou materiais didáticos é definido em razão do número de habitantes (supõe-se, da cidade de domicílio do franqueado), e não em razão da necessidade do franqueado;

h) o franqueado só pode adquirir os materiais didáticos da Recorrente;

i) o franqueado não pode ceder ou emprestar o material didático, sob pena de rescisão do contrato, além de multa (fixada em número de conjuntos didáticos);

j) conforme declaração da própria Recorrente (fls. 102), os conjuntos didáticos NÃO SÃO VENDIDOS POR MEIO DE LIVRARIAS, mas tão-somente aos alunos matriculados nas franqueadas;

k) o fornecimento de materiais só existe no âmbito do contrato de franquia;

l) o relato feito por uma franqueada às fls. 111/112 do processo confirmam as ilações das autoridades fiscais no sentido de que: é vedado a reprodução do material didático sob pena de multa; independentemente do número de alunos, existe um número mínimo de conjuntos didáticos que devem ser adquiridos; e o acesso ao método de ensino da Recorrente só é possível por meio do material didático;

m) as margens de lucro brutas auferidas na venda dos denominados conjuntos didáticos representam a expressão quantitativa do artificialismo engendrado pela Recorrente e confirmam o argumento de que no preço de tais materiais foram embutidos os *royalties*, pois não é razoável supor que se possa obter margens de lucro de até 3.936% em tais operações, conforme apontado pelas autoridades fiscais no Termo de Verificação Fiscal;

n) cláusula contratual estabelecida pela própria Recorrente estabelece:

“ ...

13.4 Rescindido o presente contrato, por qualquer motivo, obriga-se o franqueado a não explorar direta ou indiretamente, por si ou por intermédio de terceiros, a prestação de serviços voltados para o ensino de idiomas que sejam baseados, aperfeiçoados, iguais ou semelhantes ao método ALPS, constante em seu material didático ou, ainda, ..

(GRIFEI)

o) coincidência ou não, a partir da instauração do procedimento fiscal (março de 2005) a relação entre as receitas declaradas pela Recorrente apresenta nova configuração, conforme quadro abaixo;



ANO	% RECEITA DE VENDA DE MATERIAIS/RECEITA TOTAL (MÉDIA)
2002	73%
2003	82%
2004	77%
2005	49%

Não se trata, assim, de não reconhecimento por parte das autoridades fiscais de que a contribuinte efetua vendas de materiais didáticos, mas, sim, da constatação, inclusive em decorrência de manifestação da própria Recorrente, de que: a) o material didático constitui item indissociável do contrato de franquia; e b) o denominado método ALPS, objeto de cessão de direito de uso por meio do contrato de franquia, materializa-se nos denominados conjuntos didáticos, de modo que nenhum valor os livros apresentam se não forem aplicados de forma conjunta com as demais técnicas e recursos cedidos pela franqueadora.

Creio que, no caso vertente, melhor instrumento não há para descortinar as verdadeiras pretensões da Recorrente senão os CONTRATOS DE FRANQUIA assinados por ela. Nessa linha, analise-se, por exemplo, o CONTRATO DE FRANQUIA de fls. 130/140. Dele, se observa que o objeto foi a FRANQUIA que a Recorrente **concedeu** ao FRANQUEADO, de todo o *Know-how* de montagem e operação de uma Escola, além do **direito de uso** de seus métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais, bem como **dos módulos de material didático, constituído de apostilas, livros, fitas cassete, compact disk e vídeos, elaborados pela ALPS, e doravante simplesmente designados MATERIAIS, para uso do FRANQUEADO.**

Resta claro, para mim, a conduta dolosa da contribuinte, que, pretendendo mostrar-se ao Fisco como uma simples vendedora de livros, ávida que estava em subtrair parcela significativa de seus ganhos à incidência tributária, desviou-se, inclusive, das imposições legais estabelecidas, vez que, escamoteando *royalties* no preço cobrado pelos materiais didáticos fornecidos aos franqueados, deixou de informar na CIRCULAR DE OFERTA, ao menos de forma clara e acessível, os pagamentos periódicos devidos por estes.

A contribuinte, à evidência, “escondeu” sob o manto de contratos e da informação prestada ao Fisco, a verdade sobre a natureza da atividade que efetivamente exercia. Com isso, como bem ressaltou a autoridade fiscal, se não logrou êxito em impedir a ocorrência do fato gerador, modificou as suas características essenciais.

No presente caso, a relevância do fato de as operações terem sido informadas à Administração Tributária por parte da Recorrente reside, tão-somente, na caracterização do dolo.

De pouca significância, também, o fato de a contribuinte ter atendido às intimações formalizadas pela autoridade fiscal, posto que, se assim não fosse, poderia ter sido submetida à sanção ainda mais gravosa, conforme preconizava o parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, à época da apuração dos fatos.



Os elementos reunidos nos autos deixam foram de dúvida de que a Recorrente efetivamente é uma franqueadora de métodos de ensino, cedendo, por meio de contrato, o direito de uso dos referidos métodos. Apresentar-se à Administração Tributária como uma ATACADISTA DE LIVROS, *permissa vênia*, é inaceitável.

Creio que não seja exagero afirmar que, inobstante a referência, nos contratos de franquia, à transmissão de conhecimento técnico, administrativo-pedagógico e de Know-how, os denominados conjuntos didáticos revelam-se como o instrumento de maior relevância nesse processo de transferência de metodologia de ensino.

Em conclusão, pode-se afirmar que:

a) não estamos, aqui, diante tão-somente de uma discussão acerca da possibilidade ou não de segmentação, para fins de tributação, de pactos embutidos em um contrato de franquia, mas, sim, de uma contribuinte que, deliberadamente, sem apoio em qualquer norma legal, ou mesmo em pronunciamentos jurisprudenciais ou doutrinários, DECLAROU-SE comerciante atacadista de livros à Administração Tributária quando, de fato, todos os seus atos e manifestações demonstram, de forma inafastável, que sua atividade é comercializar franquia;

b) a afirmação da Recorrente de que exerce, de forma lícita, mais de uma atividade empresarial, vez que é franqueadora e comercializa livros didáticos, a luz dos elementos trazidos pelas autoridades autuantes, tangencia o absurdo, pois, como já foi dito, como é possível se admitir como comerciante de livros aquele que só os vende no âmbito de um contrato de franquia, que não os coloca a disposição da população em geral, que estabelece uma margem de lucro sem qualquer parâmetro com a observada no mercado;

c) a propalada AUTONOMIA PRIVADA reclamada pela contribuinte não pode servir de fundamento para ela furta-se a cumprir suas obrigações tributárias, motivo pelo qual andou bem a Fiscalização quando destacou que, no caso sob análise, não estamos diante de planejamento tributário, eis que este, em que pese o desvirtuamento empreendido por significativa parcela de contribuintes, pressupõe licitude de conduta.

d) correta a ilação da Recorrente de que, sendo uma franqueadora de escola de idiomas, permitindo aos seus franqueados o direito ao uso de sua marca e de seu *know-how*, nada impediria que também comercializasse livros, porém, no contexto em que tais livros são comercializados, isto é, por meios dos próprios contratos de franquias, e, diante das peculiaridades apontadas pela Fiscalização, não se pode dizer que estamos diante de uma simples venda de livros;

e) a argumentação da Recorrente de que teve dificuldade na apresentação de suas defesas, visto não ter restado claro para ela se sua atividade estaria sendo classificada como franquia ou, isoladamente, como cessão de direito de uso, revela-se impertinente, eis que franquia e cessão de direito de uso, à luz da legislação que disciplina a matéria (Lei nº 8.955/94), são expressões que se confundem, senão vejamos:

LEI Nº 8.955, DE 15 DE DEZEMBRO DE 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.

f) revela-se notório nos autos que a Recorrente, procurando se esquivar da infração que lhe foi imputada, se perde em um jogo de palavras, e, nisso, acaba por incorrer em contradições, conforme se ilustra por meio dos fragmentos abaixo reproduzidos;

às fls. 600, argumenta:

“...

Portanto, é fundamental que reste extremado de quaisquer dúvidas: paralelamente ao comércio de livros, a Recorrente pratica atividade de franquia e não simplesmente “cessão de direito de uso”.

(GRIFEI)

adiante, às fls. 604, assinala:

...

A Recorrente atua, exclusivamente, como franqueadora, fornecendo todo o know-how (estrutura pedagógica, didática e administrativa) necessário para a consecução da atividade de ensino de idiomas pelas suas franqueadas. Por conta disso é que suas franqueadas...

g) correto, a meu ver, o coeficiente de tributação (32%) utilizado pelas autoridades autuantes e mantidos pela autoridade julgadora de primeira instância, visto que a atividade exercida pela Recorrente amolda-se, em tudo, à cessão de direitos, sendo-lhe aplicável, assim, o disposto na alínea “c” do inciso III do parágrafo primeiro do art. 518 do RIR/99;

h) correta, também, a qualificação da multa aplicada, eis que, diferentemente do alegado em sede de recurso voluntário, a conduta adotada pela contribuinte enquadra-se, apropriadamente, ao tipo descrito no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso interposto.

WILSON FERNANDES GUIMARAES - Relator

