



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

Processo n° 10830.009438/2007-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-001.661 – 1ª Turma
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente MULTI TREINAMENTO E EDITORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

CONTRATOS DE FRANQUIA. NATUREZA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dado provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada) e Otacílio Dantas Cartaxo que negavam provimento em parte para manter o lançamento com desagravamento da multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Fez sustentação oral o advogado José Antonio Minatel OAB/SP nº 37.065.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Relator.

Processo nº 10830.009438/2007-19
Acórdão n.º **9101-001.661**

CSRF-T1
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima. Ausente justificadamente a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

CÓPIA

Relatório

MULTI TREINAMENTO E EDITORA LTDA., cientificada do Acórdão 1302-00.216, proferido na sessão de 10/12/2009 da Segunda Turma da Terceira Câmara da Primeira Seção do CARF, apresentou RECURSO ESPECIAL À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF, com fulcro no artigo 67 do Regimento Interno da CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 (anexo II), vigente à época da decisão.

Aludido Recurso, protocolado em 14/09/2010, fls. 699 e seguintes, teve seguimento parcial conforme Despacho 1300-033 /2011 (fl. 951), assim redigido (*verbis*):

“(…)

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, e tendo sido comprovada a divergência jurisprudencial apenas em relação ao primeiro ponto questionado do acórdão recorrido, nos termos acima examinados, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao presente recurso especial, apenas quanto ao (I) tratamento tributário dado as receitas decorrentes dos contratos de franquia, na aplicação dos percentuais de apuração do imposto de renda e da contribuição social com base no lucro presumido; e, NEGO SEGUIMENTO ao recurso quanto aos demais pontos de divergência levantados, por não estar caracterizada a divergência jurisprudencial no que se refere: (II) ao não reconhecimento da decadência de parte dos períodos lançados; (III) a aplicação da multa qualificada, e; (IV) a nulidade do lançamento em face da decisão de primeira instância que teria alterado os fundamentos do lançamento..

(…)” (Grifei)

O presidente em exercício da CSRF prolatou despacho em 15/02/2011, fl. 955, em sede de reexame, mantendo o despacho do Presidente da Terceira Câmara da 1ª. Seção do CARF, ou seja, confirmando o seguimento parcial do recurso.

Cientificada, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional contrarrazões em 18/03/2011, às fls. 958 e seguintes.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva, Relator.

O Recurso Especial do Contribuinte atende aos pressupostos Regimentais, logo deve ser admitido e apreciado.

Inicialmente, registro que o Recurso Especial de Divergência tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as Turmas Ordinárias e Especiais deste Conselho. Não se trata de uma terceira instância administrativa. Nesse sentido, dispõe o Regimento Interno do CARF em seu art. 67 (anexo II) que a divergência jurisprudencial ocorre quanto a “*decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF*”.

Quanto ao alegado pela Recorrida no que tange à qualificação da multa e da decadência deixarei para analisar após o julgamento do mérito deste Recurso.

No presente litígio questiona-se o entendimento do acórdão recorrido quanto ao percentual de determinação do lucro presumido nos contratos de franquia da contribuinte, sendo essa a única matéria que logrou seguimento à CSRF.

Vejamos a ementa do acórdão recorrido, quanto a matéria que obteve seguimento no recurso:

“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).”

O recorrente aduz que o acórdão recorrido apresenta dissenso com o decido no acórdão 1201-00.011, que se refere a empresa WIZARD BRASIL que é do mesmo grupo empresarial da contribuinte deste processo, assim ementado:

“LUCRO PRESUMIDO. CONTRATO DE FRANQUIA. O contrato de franquia é, por sua natureza, contrato híbrido, que se constitui de um plexo de relações jurídicas diferentes entre si. O contrato de franquia implica, dentre outras, as atividades de cessão de direitos, cessão de know-how, distribuição, prestação de serviços, venda de mercadorias, etc.. O art. 519 do RIR/99 contempla a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido. No caso,

os elementos dos autos evidenciam ser insustentável a pretensão fiscal de tributar a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente pelo percentual de 32% do lucro presumido, a fundamento de serem (todas elas) decorrentes da cessão de direitos e/ou prestação de serviços, já que é fato incontroverso o de que a contribuinte também tem por objeto social a comercialização de mercadorias e aufere maior parte de suas receitas com esta atividade.”

Restaram vencidos no aludido julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes (Relator), Antonio Bezerra Neto e Adriana Gomes Rego.

No presente caso está patente que a matéria deve mesmo ser objeto de apreciação por esta CSRF, até porque a própria Fazenda Nacional. Apresentou Recurso Especial à CSRF contra o acórdão 1201-00.011 apresentando como paradigma justamente o acórdão aqui recorrido (1302-00.216).

A partir da análise das provas trazidas aos autos, bem com da legislação de regência formei pleno convencimento de que os fundamentos decisão do Acórdão 1302-00.216 não merecem reparos, sendo aplicáveis a ambos os casos. Isso porque, embora seja inquestionável que ambos (os contribuintes) forneçam material didático a seus franqueados, o preço dos produtos é fixado pelas franqueadoras, sendo notório que constituem atividades meio para viabilizar a cessão do direito de uso do “know-how” dessas.

Vejamos os fundamentos do voto condutor do ilustre conselheiro Wilson Fernandes Guimarães (fls. 24 e seguintes do acórdão 1302-00.216):

“(…)

A partir de tais balizamentos, destaco, de início, as considerações apresentadas pelas autoridades fiscais no Termo de Verificação Fiscal de fls. 05/36 no sentido de que:

1. Não houve desconsideração da pessoa jurídica, mas, sim, novo enquadramento do coeficiente de determinação do lucro presumido, em virtude da natureza das atividades efetivamente exercidas pela contribuinte;

2. A contribuinte apresentou declaração (DIPJ) para os anos-calendário de 2001 a 2005 fazendo constar Código Nacional de Atividade Econômica (CNAE) relativo ao COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES, razão pela qual aplicou, sobre parcela significativa de sua receita, o coeficiente de oito por cento;

3. Intimada no curso da ação fiscal, a contribuinte prestou os seguintes esclarecimentos:

a) que a classificação no CNAE correspondente ao COMÉRCIO ATACADISTA DE LIVROS, JORNAIS E OUTRAS PUBLICAÇÕES decorreu do fato de ser essa a sua atividade predominante, tendo feito a alteração (para esse CNAE) em virtude da entrada em vigor do novo Código Civil;

b) apresentando cópia do registro dos livros comercializados, declarou que o autor dos citados livros era o Sr. CARLOS ROBERTO WIZARD MARTINS, seu sócio, informando, ainda, que não havia um método padrão exclusivo explorado pela marca ALPS, e sim direitos autorais sobre os livros;

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 METODO 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 convencionadas;

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 à 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 franqueadas 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", "h" 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 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 subsequentes 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 franqueadas, 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 RIR199;

- que a alta lucratividade do empreendimento da franqueadora não seria fruto, como pretendeu fazer crer a defesa, de urna 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 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 RIR199.

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 sendo 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).”

A questão colocada para decisão e que foi de forma diversa tratada pelo acórdão recorrido e pelo acórdão paradigma é saber se a atividade da Recorrida, quando fizer a venda de materiais deve se englobada como atividade de franquia ou se deve ser tratada como atividade de operação mercantil, em especial porque desta definição depende o enquadramento para a determinação do percentual da base presumida para fins de apuração do Imposto Sobre a Renda.

Não tenho dúvidas de que o caso é singular. A Fiscalização fez um robusto trabalho no grupo de empresas a que pertence a Recorrente, até em razão da ordem judicial, que, também não deixa de ser peculiar, sequer lhe era dirigida.

O trabalho fiscal buscou caracterizar a venda do material didático, leia-se os livros, como integrante da atividade de franquia e daí, por consequência, caracterizou toda a atividade do contribuinte como atividade de franquia e, portanto, atividade sujeita ao enquadramento pela base presumida de 32%.

Nesse trabalho indicou que o contribuinte teria se “escondido” para o fisco como uma franqueadora de idiomas, ao se declarar no CNAE, como comércio varejista de livros. Fez um grande arrazoado baseado em doutrina sobre a franquia, para caracterizar a franquia do contribuinte como se fosse um “*business format franchising*”, ou seja, uma modalidade de franquia múltipla e daí entende que toda a sua receita tem que ser enquadrado como prestação de serviços.

E, traz cópias de contrato de franquia, depoimentos, doutrina para demonstrar que as operações de venda de livros devem estar caracterizadas como cessão de direitos, transferência de *know-how* e não poderiam ser caracterizados como compra e venda e a receita daí advinda deveria ser enquadrada na base presumida de 32%.

A Fiscalização explora o fato de que a Recorrente pouco cobra a título de royalties dos seus franqueados e daí depreende que o valor dos *royalties* está embutido na venda dos produtos.

E, quanto a Acórdão paradigma, a meu ver, entendo que apenas analisou o trabalho da fiscalização, sem ter enfrentado o fato de que as operações mercantis efetivamente existiram, que as mercadorias existem, o que, pelos próprios fatos, é óbice intransponível para se entender que toda a receita da Recorrida poderia ser entendida como prestação de serviços ou oriundas de atividade de franquia ou ainda fruto de cessão de direitos.

O acórdão paradigma se apega ao argumento de que numa franquia, todas as operações são indissociáveis e todas as receitas devem ser tributadas como prestação de serviços/cessão de direitos.

Quanto ao fundamento de que, ao se admitir que existem royalties embutidos no preço das mercadorias, porque a fiscalizada demonstrou que o mercado de franquia de idiomas não faz a cobrança dos royalties, a Fiscalização deveria ter definido um critério para

Processo nº 10830.009438/2007-19
Acórdão n.º **9101-001.661**

CSRF-T1
Fl. 14

definir o percentual dos royalties, porque, evidentemente, não poderia entender que todo o valor da mercadoria seria equivalente aos citados *royalties*.

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

Pelo exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte.

(Assinado digitalmente)
Jorge Celso Freire da Silva