



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

Processo nº 10830.725971/2012-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-000.940 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ e CSLL
Recorrente LINX BRASIL DISTRIBUIDORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008 CONTRATO DE FRANQUIA.

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

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

Diante disso, o artigo 519 do RIR é muito claro em contemplar possibilidades de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido.

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

Recurso voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que interam o presente julgado.

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator.

EDITADO EM:

26/08/2014

Processo nº 10830.725971/2012-99
Acórdão n.º **1201-000.940**

S1-C2T1
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Marcelo Cuba Neto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior, Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteado.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração que cobra da contribuinte diferença de IRPJ e CSLL, decorrentes de aplicação do coeficiente de 32% para a determinação do lucro presumido, considerando a fiscalização que a receita decorrente da venda de produtos pela contribuinte não poderia ser tributada como receita de venda mercantil, com coeficiente de 8% de IRPJ e 12% de CSLL. A fiscalização aplicou ainda multa de 150%, afirmando que a contribuinte praticou fraude.

Vejamos com detalhes a acusação fiscal nas descrições abaixo:

i) *que, “a fiscalizada é uma sociedade empresária (...) e declarou na DIPJ (no período sob ação fiscal) como atividade, o Comércio atacadista de Livros, jornais e outras publicações (CNAE fiscal 46.47802);”*

ii) *que, “em 2007 e 2008, a fiscalizada tributou a maior parte de suas receitas com o Lucro Presumido a 8% (oito por cento) e a CSLL a 12% (doze por cento);”*

iii) *que, “a fiscalizada é uma franqueadora do ensino profissionalizante e não comerciante atacadista de livros, mesmo porque, não vende no mercado regular e a totalidade do seu material didático é entregue exclusivamente para sua rede de franquias”;*

iv) *que, “todo o faturamento da fiscalizada é proveniente de franquias, seja a própria, seja a de terceiros, lançadas em sua contabilidade”;*

v) *que, “portanto, além de informar erroneamente o CNAE de comércio atacadista, também declarou a menor o Lucro Presumido e a CSLL auferido das atividades de franquias, tendo declarado o percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) quando o correto seria de 32% (franqueadora – cessão de direitos)”;*

vi) *que, “de toda a cadeia operacional de atendimento aos franqueados da CWM, praticamente apenas o faturamento e os lançamentos contábeis/financeiros foram efetuados através da Linx, a qual se frise, não possui qualquer contrato com a CWM”;*

vii) *que, “as duas empresas operam no mesmo endereço, no mesmo complexo de prédios e possuem os mesmos sócios”, que, “a Linx possui a sua própria rede de franquias (ensino profissionalizante – Worktek)”, que, “o faturamento da Worktek foi de R\$ 571.506,00 em 2007 e R\$ 1.074.838,00 em 2008”, que, “os valores contabilizados na fiscalizada pertencentes à CWM foram de R\$ 37.647.052,00 em 2007 e R\$ 44.829.133,00 em 2008”, que, “a fiscalizada também faturou para outras redes de franquias pertencentes aos mesmos sócios desta (Linx): Planet,*

Skill, Alps e Yeski”, e que, “o faturamento somado destas franquias foi de R\$ 147.386,00 em 2007 e R\$ 9.754,00 em 2008”;

viii) que, “se a CWM tivesse contabilizado os valores de seu faturamento apenas em sua pessoa jurídica, e não numa terceira empresa (Linx), o seu faturamento teria alcançado cerca de R\$ 67.000.000,00 (...) em 2007 e cerca de R\$ 89.000.000,00 (...) em 2008”;

ix) que, “portanto, será efetuado o lançamento na Linx das receitas da CWM, das receitas da Worktek e das receitas das demais franquias retromencionadas, decorrentes da aplicação incorreta do percentual de 8% (e 12%) para o Lucro Presumido, sendo o correto 32%”.

(...)

xiv) que, “a fiscalizada pode até possuir em seu contrato social diversas atividades, contudo, como é cediço, sua única atividade efetiva é de franquias, seja a própria, seja a de terceiros cujos faturamentos são contabilizados em sua escrituração”, e que, “faturando exclusivamente para as atividades de franquias, jamais poderia efetuar qualquer tributação a 8% de percentual de lucro presumido e sim, a 32%, percentual de lucro presumido de cessão direitos”;

xv) que, acerca do faturamento efetuado em sua contabilidade para terceiros, especificando a razão social a que correspondiam e o quadro societário, atendendo Termo de Intimação Fiscal nº 00498/11/010, de 28/08/2012, “a fiscalizada prestou os seguintes esclarecimentos”:

xxiv) que, “seus produtos (e da CWM) não eram fornecidos no mercado consumidor tradicional tais como livrarias, papelarias, etc., tendo em vista que inviabilizaria o modelo de franquia”;

xxv) que, “a fiscalizada informou que os valores declarados ao percentual de lucro presumido a 32% nas DIPJ correspondiam a taxas iniciais e renovação de franquias, intermediações cadastrais de estudantes e Worktek TV”, e que, “os percentuais de lucro presumido tributado a 8% declarados nas DIPJ corresponderiam à suposta receita de “venda” mercadoria (kits de materiais didáticos)”;

*xxvi) que, “embora a fiscalizada afirme que “vende” ao seu franqueado (e da CWM) o material didático (que será revendido ao aluno) o que está sendo transferido de fato são os direitos sobre a metodologia de ensino profissionalizante e de idiomas (e outros) **INDISSOCIÁVEL** das demais obrigações pactuadas no contrato de franquia”;*

xxvii) que, “assim, tendo em vista não ser possível separar as obrigações dentro do contrato de franquia, para a “alienação” de kits de materiais didáticos deve incidir o percentual de 32% e

não de 8% como foi oferecido à tributação pela fiscalizada para a apuração do IRPJ”;

xxviii) que, “também, deve incidir o percentual de 32% e não de 12% como foi oferecido à tributação pela fiscalizada para a apuração da CSLL”.

(...)

Devidamente impugnado o lançamento, a contribuinte apresentou os seguintes argumentos de defesa:

- que, depois de um ano e sete meses de fiscalização e um Termo de Verificação Fiscal de 87 páginas, o Agente autuante “buscou alterar a realidade dos fatos a fim de demonstrar que a Impugnante agiu, em suas declarações e demonstrações contábeis e fiscais, de forma simulada, o que não é verdade”;

- que, “possui diversas atividades elencadas em seus objetivos sociais, dentre elas, a intermediação, exploração e licenciamento de métodos, e o comércio de livros e materiais didáticos”, e que, “estas duas (...) estão ligadas, haja vista que a Impugnante é uma empresa franqueadora de escolas de ensino profissionalizante”;

- que, “a autuação se baseia no entendimento – equivocado (...) de que a receita auferida por meio da venda dos produtos (livros e outros itens) deve ser tributada como receita advinda de cessão de direitos e não como fruto da atividade comercial que concretamente desenvolve e, com base nisso, altera o coeficiente aplicado para a apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro presumido) de 8% para 32% e de 12% para 32%, no caso da CSLL”;

- que, “não bastasse isso, considerou que referido coeficiente de 32% (IRPJ/CSLL) deveria ser aplicado sobre a totalidade (100%) da receita auferida na atividade comercial (reclassificada para cessão de direitos), ao invés de determinar a sua aplicação sobre uma parcela da receita total, comumente conhecida como royalties, comprometendo o seu trabalho, conforme será abordado de forma detalhada no item B.6”;

- que, “de maneira imprópria tenta apoiar o seu trabalho em entendimento jurisprudencial [do STJ] e em parecer de eminente tributarista”; que, “conforme será demonstrado, trata-se de mais um equívoco”, e que “as lições doutrinárias e jurisprudenciais citadas (...) não tem o menor cabimento ao caso concreto”.

Reclama, a seguir, da fixação da multa em caráter de qualificação (150%), diz não ter havido fraude, dolo ou conluio, que a receita declarada (base para cálculo do lucro presumido) não foi questionada, antes foi aceita pelo Fisco e que “a lide está circunscrita à correta aplicação do coeficiente (8% e 12% ou 32%)”.

Assenta que “caracterizar a operação mercantil como cessão de direito é fruto da interpretação do Fisco”, e que, “aplicar a multa de 150% sem qualquer indicação de fraude é ato que não encontra justificativa legal para prosperar”.

Afirma ser sociedade empresária constituída desde 1987, lista seus objetivos sociais e que para desenvolver suas atividades buscou “aliar didática a um bom sistema de administração a fim de que o método de ensino fosse adequado”, além de “comercializar e distribuir obra que consistisse em livro/material didático de apoio para o ensino”.

Que, “portanto, (...) a Impugnante é uma franqueadora de ensino profissionalizante e uma comerciante de produtos – no caso livros/material didático, publicitário e administrativo (...) que não há qualquer tentativa de enganar a fiscalização ou ocultar tal fato ao se indicar o CNAE de comércio atacadista de livros, uma vez que esta atividade constou de seu contrato social e é uma atividade relevante para a consecução de seus fins sociais”.

“Desse modo”, prossegue, “o que a fiscalização não quis admitir, e é o óbvio, é que a Impugnante, em vista do direito constitucional da livre iniciativa (e da autonomia privada) pode atuar em mais de um segmento da economia (...) cedendo a sua marca e o direito de distribuição dos seus serviços/produtos e, por ser a detentora dos direitos autorais do material didático, ainda explora este material, isto é, efetua atividade comercial de venda dos seus produtos (...) à sua rede franqueada”, e que, “as atividades que desenvolve (...) claramente não se misturam para fins de tributação”.

Prossegue pontuando que “o contrato de franquia que celebra com os seus franqueados contempla a cessão de direito de uso de sua marca “WORKTEC” e, de forma associada, o direito de distribuição de seus produtos/serviços”, e que, “os valores recebidos a este título são oferecidos à tributação no regime do Lucro Presumido no coeficiente de 32% e, de maneira autônoma, realiza todas as operações de venda e compra de material didático, promocional e administrativo a toda a sua rede franqueada, submetendo-se a tributação destas receitas ao coeficiente adequado de 8% (IRPJ) e de 12% (CSLL)”.

Narra que a franquia teria surgido por volta de 1860 com a empresa “Singer”, evoluindo até os dias de hoje no que seria a “terceira geração” do modelo, e que, “cada vez mais se desenvolve visando soluções aos empresários e empreendedores, gerando milhares de empregos diretos e indiretos e consistindo em segmento econômico de grande importância para o país” (impugnação – fls. 38570).

Assinala que o modelo empresarial de franquias deve ser considerado como o “conjunto organizado de certos fatores associados e dirigidos principalmente à circulação de bens ou de serviços com o intuito de lucro”, e que, “nesse contexto, pode-se identificar vários fatores que caracterizam um Sistema de

Franquias (...) de forma a facilitar o pleno exercício das atividades (...) buscar a sua maior produtividade, rentabilidade e o reconhecimento do nível de excelência dos seus produtos e serviços”

Depois de se reportar e transcrever o artigo 2º, da Lei nº 8.955/1994, que dispõe sobre os contratos de franquia, a impugnante escreveu que, “assim, pode-se concluir, com fundamento na referida lei, que a franquia é um sistema idealizado por um contrato pelo qual uma das partes, mediante remuneração e estabelecimento de determinadas condições, cede à outra parte o direito de uso de uma marca ou patente (ou método), estando esse direito associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos”.

Assegura que exerce “de forma lícita (...) mais de uma atividade empresarial: é

franqueadora e comercializa livros didáticos e material promocional (além de outras atividades)”, e que estas atividades, “podem se relacionar, mas não se fundem, não estão justapostas, visto que são de naturezas distintas – uma carrega um bem incorpóreo (cessão de direitos) e outra um bem corpóreo (venda e compra), como claramente notado pela fiscalização ao não descaracterizar as operações em tela”.

Reclama que a “a Fiscalização pretende impor o absurdo raciocínio segundo o qual ao adquirir o livro/material didático (e uma camiseta, um boné, um lápis, um cartaz, uma bolsa, etc), objeto da mercancia pela Impugnante, o franqueado recebe todo o knowhow de montagem e operação de uma escola, métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais” e que esta tentativa é “calcada num jogo de palavras”.

Em suas literais palavras, “esquece-se [o Fisco] que o que importa não é o argumento de autoridade, mas sim a autoridade do argumento” (impugnação – fls. 38587), e que o raciocínio adotado pela autoridade fiscal leva à conclusão de que bastaria a aquisição de material didático ou mesmo de material promocional para se compreender toda a estrutura desenvolvida pela impugnante.

“Fosse assim”, prossegue a contribuinte, “bastava a compra de apenas um exemplar de cada método existente, ou de uma “caneca”, uma camiseta, etc., para que todos os fatores acima, que constituem o segredo do seu sucesso no mercado, fossem transferidos, cedidos”, e que, “bastaria que um concorrente seu se matriculasse em um curso oferecido por uma de suas franquias e adquirisse um livro didático para que então detivesse todo o conhecimento do método de ensino, de gestão, da estratégia, do marketing, da Impugnante”.

“De fato”, assegura, “este raciocínio não pode prevalecer”.

Refuta argumento expendido pelo Fisco no qual este afirma que “o que está sendo transferido de fato são os direitos sobre a metodologia de ensino”, contrapontuando que, “se, numa hipótese argumentativa, se pudesse levar em conta tal assertiva, incorrerseia no despropósito de aceitar como verdadeiro que o consumidor final também seria o detentor da metodologia”, e 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 ensinando a metodologia “WORKTEK”, Wizard, Planet, Skill, Alps e Yeski”.

“Tal assertiva”, sustenta, “afronta os limites do razoável, da interpretação prudente e cautelosa que deve ter quem serve ao Direito e por essa razão não deve ser acolhida”.

Pontifica que, “antes de adentrar no presente item, cabe consignar que frente ao que foi exposto até agora, sequer haveria necessidade de sua abordagem”; que, “todavia, (...) apresenta as seguintes razões apenas com o fito de, uma vez mais, evidenciar a sua boa fé e obediência àquilo que lhe faculta o ordenamento jurídico vigente”, e que, “a autonomia privada, como poder normativo, concede aos particulares o poder de efetuar negócio jurídico”.

Escora-se em doutrina para escrever que “ao se analisar o contrato de franquia firmado entre a Impugnante e seus franqueados (...) há que se ressaltar que a Impugnante atuou dentro do poder que lhe foi outorgado pelo ordenamento e estabeleceu relações jurídicas e respectivas remunerações em conformidade com as regras vigentes e com a chancela da Constituição”

Refere-se ao artigo 3º, inciso VII, “b”, e inciso VIII, “a”, da Lei nº 8.955/94 e afirma ser “de clareza solar que a legislação autoriza que o franqueador exija do franqueado certa remuneração, seja ela o pagamento de uma taxa inicial ou filiação e/ou uma remuneração periódica pelo uso do sistema e da marca (denominada pela legislação de royalties)”.

Diz mais, que, “no que concerne ao preço de cada um desses elementos, cumpre salientar que a taxa de franquia não tem valor mínimo pré estabelecido na lei, de sorte a poder ser determinada segundo diversos parâmetros, tais como força mercadológica da marca, nível de formatação, qualidade da assistência prestada (...) dentre outros”, e que, “quanto aos royalties, importa registrar que a praxis comercial atual indica que estes, quando presentes, devem, em geral, corresponder a um percentual sobre o faturamento bruto auferido pelo franqueado”.

Prossegue ressaltando não haver “uma obrigação prescrita na lei determinando a cobrança de royalties”, e que, “o que impõe a lei do franchising, sem dúvida, é a obrigação quanto ao dever de informação, na medida em que é mandatória a prestação de informações claras a respeito daquilo que se irá cobrar em razão do ingresso e permanência a um dado Sistema de

Franquia, bem como o que os valores pagos a esses títulos visam remunerar”.

Em nova frente, alega a defesa a exigência presente no artigo 142 do CTN de que a autoridade administrativa deva “determinar a matéria tributável”; que, “isso implica à autoridade fiscal demonstrar no Auto de Infração, o que está sendo tributado, como está sendo e o porquê de estar sendo”, e que, “é princípio básico no Direito Tributário que para se mensurar o fato impositivo tributário é indispensável, no critério quantitativo, a junção de dois fatores: a alíquota e base de cálculo, que devem estar bem definidas, sob pena de nulidade do lançamento”.

Lança mão de doutrina e reforça que, “no trabalho fiscal ora impugnado, o agente tomou como ponto de partida para o lançamento a descaracterização da atividade mercantil de venda e compra de material didático que a Impugnante pratica”, e que, “a partir daí, considerou 100% das respectivas receitas (material didático e não didático) como enquadradas na “cessão de direito de uso (de metodologia)” e ajustou as ao coeficiente de 32%”.

Pondera que “mesmo que se cogitasse da possibilidade de se considerar a venda de material didático como uma cessão de direitos, indubitável que o lançamento realizado não poderia se dar sobre o total das receitas de vendas da Impugnante”.

Argui que deveria ter sido feito um “primeiro corte (...) a fim de reduzir a grandeza tomada como base de cálculo para lançamento do imposto e contribuição”, e que este corte “diz respeito à receita das vendas dos itens promocionais (bolsas, bonés, mochilas, camisetas, etc.) e administrativos, dentre outros que, por evidente, não podem ser atrelados a qualquer método de ensino objeto de cessão”.

*“Mas”, afirma, “o que realmente importa para evidenciar a insubsistência do presente lançamento é que **outro corte substancial não foi feito**: ao reclassificar as receitas fruto do comércio para tratá-las como advindas da cessão de direitos, a fiscalização não identificou qual seria a parcela de royalties dita “embutida” na venda dos livros, parcela essa que seria a efetiva e correta referência para a aplicação do coeficiente de 32% para determinação da base de cálculo a ser considerada”.*

“Mais grave ainda”, clama, “é o fato de que até mesmo a receita advinda de mercadorias que a própria fiscalização alega ser de terceiros, foram incluídos no cômputo apurado a partir da incorreta reclassificação das vendas como cessão de direitos”, e que, “a determinação da base de cálculo correta era perfeitamente possível frente a todos os dados e informações constantes dos documentos fiscais analisados e das declarações, informações e documentos particulares apresentados pela Impugnante”.

Reporta-se a lições doutrinárias e ao já citado Acórdão do Conselho de Contribuintes (hoje CARF) em julgamento de questão similar à aqui tratada, para manifestar que, “se já é amplamente questionável a obrigatoriedade da Impugnante proceder à cobrança de royalties de seus franqueados, mais grave ainda é a inexistência de critérios para determinação do quantum representativo dessa cobrança, e, por conseguinte, inadmissível que tal cobrança leve em conta o valor total das vendas e não um percentual da atividade do franqueado ou qualquer outra medida como a própria fiscalização apontou ao tratar dos lotes mínimos de exemplares”.

Para fechar dizendo que, “a despeito de todas as evidências supra apontadas e que podem ser facilmente colecionadas, a fiscalização abdicou de adotar e aplicar um critério para a determinação dos royalties, preferindo tributar desmedidamente toda a receita advinda da venda de produtos pela Impugnante (próprios e ditos de terceiros), no que comprometeu completamente o resultado de seu trabalho, qual seja, o lançamento ora Impugnado”.

Por fim, quanto à multa de 150%, afirma que nunca agiu no intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que lhe foi imputada e que “nunca “fingiu”

realizar operações de compra e venda, tal como alegado pela fiscalização”, e que, “tais operações efetivamente existiram e toda a receita foi regularmente oferecida à tributação e devidamente informada ao Fisco, tanto por meio de suas declarações de rotina, quanto no curso da própria fiscalização”.

Relata estar “cabalmente demonstrada a improcedência da presente autuação o que torna, por via de consequência lógica, improcedente a aplicação da multa agravada”, e que, “mesmo na remotíssima hipótese de ser mantido o trabalho fiscal (...) ainda assim não há que prevalecer a aplicação da multa agravada, uma vez que não houve caracterização de “simulação”.

Alerta ser necessária a presença de determinados requisitos para que a conduta se conforme como “intuito de fraude”, o que não se viu nos autos, pelo que “é de se afastar a configuração de qualquer das condutas tipificadas na Lei nº 4.502/64, pois que a Impugnante (...) não “fingia” realizar operações de compra e venda (...) tais operações efetivamente ocorreram (...) e foram devidamente informadas ao Fisco (...), nunca se furtou a dirimir qualquer questionamento que lhe fora posto pela fiscalização (...) tudo lastreado na mais ampla documentação (...)”, e que, “sempre cooperou com a fiscalização (...)”.

Expõe que a indicação de seu CNAE como comércio atacadista, “quando o correto – segundo entendimento da fiscalização”, seria a de franqueadora, não se presta “a configurar “atos simulados”, conforme amplamente demonstrado ao longo da presente peça defensiva”.

Relata que ao indicar a CNAE fiscal 47.61.0/01 (...) agiu consoante orientações da própria Receita Federal, via Solução de Consulta nº 32, de 2009 (que reproduziu).

“Importante notar”, prossegue, “que a Fiscalização não apresentou qualquer base para fundamentar a afirmação de que a Impugnante prestou informação falsa ao indicar o CNAE de comércio atacadista”, e que, “mais uma vez expressou seu inconformismo, lançando um argumento “solto” no Auto de Infração ora impugnado, contrariando, inclusive, orientação de sua própria “casa”.

Sobre as assertivas do Fisco de que “teria afrontado princípios contábeis com o fim de dificultar (...) o acesso às suas informações”, diz que se trata de “outro argumento vazio lançado no curso do Termo de verificação fiscal, sem qualquer prova e utilidade a não ser confundir e truncar o raciocínio”, e que, “foi justamente com base na escorreita contabilidade da Impugnante (que não foi desqualificada) que houve a reclassificação – absurda e equivocada – das receitas de operações de compra e venda mercantil para cessão de direitos”.

A DRJ manteve o lançamento fiscal em sua integralidade nos seguintes termos:

Não havendo preliminares a enfrentar, passa-se às questões de mérito, que, na verdade, resumem-se à divergência entre o entendimento esposado pelo Fisco de que, em função das atividades exercidas pela autuada, tendo esta adotado o regime do “Lucro Presumido”, a tributação do IRPJ e da CSLL, em sua totalidade, seria à alíquota de 32%, inversamente ao pensar da contribuinte que seccionou suas receitas e as submeteu a percentuais variados de 8% (maior parte) e 32% para o Imposto de Renda e 12% (igualmente a fatia majoritária) e 32%, para apuração da base de cálculo da contribuição.

No dizer do Fisco, “em 2007 e 2008, a fiscalizada tributou a maior parte de suas receitas com o Lucro Presumido a 8% (oito por cento) e a CSLL a 12% (doze por cento); que, “a fiscalizada é uma franqueadora do ensino profissionalizante e não comerciante atacadista de livros, mesmo porquê, não vende no mercado regular e a totalidade do seu material didático é entregue exclusivamente para sua rede de franquias”; que, “todo o faturamento da fiscalizada é proveniente de franquias, seja a própria, seja a de terceiros, lançadas em sua contabilidade”, e que, “portanto, além de informar erroneamente o CNAE de comércio atacadista, também declarou a menor o Lucro Presumido e a CSLL auferido das atividades de franquias, tendo declarado o percentual de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) quando o correto seria de 32% (franqueadora – cessão de direitos)”.

De seu campo, a autuada refuta veementemente a posição fiscal desfilando, em síntese, o argumento de que o Agente autuante

“buscou alterar a realidade dos fatos a fim de demonstrar que a Impugnante agiu, em suas declarações e demonstrações contábeis e fiscais, de forma simulada, o que não é verdade”; que, “possui diversas atividades elencadas em seus objetivos sociais, dentre elas, a intermediação, exploração e licenciamento de métodos, e o comércio de livros e materiais didáticos”, e que, “estas duas (...) estão ligadas, haja vista que a Impugnante é uma empresa franqueadora de escolas de ensino profissionalizante”; que, “a autuação se baseia no entendimento – equivocado (...) de que a receita auferida por meio da venda dos produtos (livros e outros itens) deve ser tributada como receita advinda de cessão de direitos e não como fruto da atividade comercial que concretamente desenvolve e, com base nisso, altera o coeficiente aplicado para a apuração da base de cálculo do IRPJ (lucro presumido) de 8% para 32% e de 12% para 32%, no caso da CSLL”; que, “não bastasse isso, considerou que referido coeficiente de 32% (IRPJ/CSLL) deveria ser aplicado sobre a totalidade (100%) da receita auferida na atividade comercial (reclassificada para cessão de direitos), ao invés de determinar a sua aplicação sobre uma parcela da receita total, comumente conhecida como royalties”; que o contrato de franquia não cuida de uma mera cessão de direitos, mas sim de um “complexo programa contratual que une franqueador e franqueado, caracterizando a relação de franquia”, e que “deve abranger (por força de lei), além da cessão do direito de uso de marca (método) ou patente, a cessão do direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos e serviços e, eventualmente (i.e., não obrigação legal), a cessão de outros direitos essenciais para o exercício de certa atividade empresarial”.

Para completar dizendo que “ao reclassificar as receitas fruto do comércio para tratá-las como advindas da cessão de direitos, a fiscalização não identificou qual seria a parcela de royalties dita “embutida” na venda dos livros, parcela essa que seria a efetiva e correta referência para a aplicação do coeficiente de 32% para determinação da base de cálculo a ser considerada”; que o RIR/1999, artigo 519, § 3º, manda aplicar o percentual de Lucro Presumido correspondente a cada atividade, e que, “o que não pode ser aceito é que seja tomada toda a receita das operações de venda – e aqui se repita a fiscalização tomou toda a receita de venda – como cessão de direito de uso e classificada como operação sujeita ao coeficiente de 32%”, e que, “por esse prisma, também, resta evidenciada a fragilidade do trabalho fiscal e, por corolário lógico, a necessidade de reconhecimento da insubsistência do lançamento efetuado”.

Posto o sumário da refrega insta ver com quem estaria a razão.

De plano, não há como negar, a matéria é suscitadora de polêmica, tanto que, em julgamento de casos semelhantes,

a posição foi divergente entre o que foi decidido por esta mesma DRJ/Campinas (2ª Turma) e a decisão exarada pelo CARF.

Efetivamente, no Processo nº 10830.006552/200614 (citado pela defesa nos autos), o julgamento do órgão de 1º grau foi pela manutenção, de forma unânime, dos lançamentos efetuados, enquanto que o CARF (Acórdão nº 120100.011) decidiu, por maioria de votos, pela reforma da decisão, provendo o recurso voluntário da autuada. A respeito da decisão do CARF, por ser relevante, deve-se destacar as antagônicas posições do Relator originalmente designado e do que redigiu o voto vencedor.

Neste cenário que se apresenta, confesso que, a princípio, ambas as posições, do Fisco (e da DRJ/Campinas) e da defesa da autuada, bem como, em grau superior, o voto exarado pelo Relator vencido no julgamento e o voto vencedor do Relator designado, tiveram o condão de seduzir-me pelos argumentos sólidos, consistentes e concatenados expostos em todas as manifestações.

Igualmente, no Processo nº 10830.009437/200774 (no qual figura a autuada como interessada) a decisão unânime da mesma 2ª Turma da DRJ/Campinas, favorável à tese do Fisco, encontra substancial embasamento, em voto conduzido pela I. Julgadora Maria Lucia Aguilera.

Assim, embora, como dito, as propostas tenham sido brilhantemente assumidas e sustentadas pelas partes adversárias, a análise mais acurada dos autos e a sua aplicação ao caso concreto, levaram-me a inclinar pela tese defendida pela Fiscalização e, de forma consequente, com a posição manifestada por esta DRJ em julgamento em autos pertinentes à mesma contribuinte (Processo nº 10830.009437/200774) assim como no Processo nº 10830.006552/200614, ambos com voto condutor da I. Julgadora Maria Lucia Aguilera.

Feitas estas ponderações, passa-se à apreciação da lide.

Embora tanto o Fisco quanto a defesa tenham carreado aos autos torrenciais manifestações doutrinária e jurisprudencial a respeito de "franquia", seu conceito, forma, etc., é imperioso voltar-se ao tema para uma melhor definição da refrega.

Neste aspecto, sem prejuízo das inúmeras definições conceituais apostas pelas partes, pode-se dizer que "franquia", no dizer da ABF Associação Brasileira de Franchising é um "Sistema onde alguém (Franqueador) autoriza um terceiro (Franqueado), a explorar os direitos de uso da marca, os direitos de distribuição de produtos e/ou serviços em um mercado definido e os direitos

de utilizar um sistema de operação e gestão de um negócio de sucesso".

*A partir desta posição conceitual (expressa pela Associação que une as empresas do setor – site oficial www.portaldofranchising.com.br) é possível dizer que **franquia não é, jamais, apenas o imóvel com uma identidade visual, logomarca, uniformes, produtos, etc.** É isso, certamente, mas muito mais que isso. É, também, a forma de atendimento, o ambiente, a filosofia de trabalho, o espírito de equipe que torna determinado negócio conhecido e respeitado pelo consumidor e, os materiais disponibilizados pelo franqueador e que são imprescindíveis e necessários para a operacionalização do negócio, e sem os quais não se tornaria viável o desenvolvimento da atividade do franqueado.*

*No ponto de vista do SEBRAE, “franquia” ou “franchising” empresarial é o sistema pelo qual o franqueador cede ao franqueado o direito de uso da marca ou patente, **associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos ou serviços.***

Eventualmente, o franqueador também cede ao franqueado o direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistemas desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem ficar caracterizado vínculo empregatício

Neste contexto, é possível concluir, com suporte na lição de FÁBIO ULHOA COELHO, que a franquia é um negócio jurídico dito complexo, envolvendo o licenciamento de uso de marca e organização empresarial. Este último envolve, normalmente, o contrato de engineering (projeto de layout do estabelecimento), o contrato de management (treinamento de funcionários, estruturação administrativa, métodos de trabalho, padrões, logística etc.) e, finalmente, o contrato de marketing (colocação do produto junto aos consumidores).

Ou, como apregoa Adalberto Simão Filho, “franchising”, em sua natureza jurídica, é “contrato típico, misto, bilateral, de prestações recíprocas e sucessivas com o fim de se possibilitar a distribuição, industrialização ou comercialização de produtos, mercadorias ou prestação de serviços, nos moldes e forma previstos em contrato de adesão”.

Feitas estas primeiras pontuações, impende ver o texto legal que trata do tema, especificamente o artigo 2º, da Lei n 8.955, de 15 de dezembro de 1994, verbis:

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva 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.

Dessume-se, com a leitura do dispositivo legal acima mencionado, que o contrato de franquia se diferencia sobremodo de um simples contrato de prestação de serviços, na medida em que se o franqueador não presta serviço ao franqueado, tampouco este àquele.

Nesse passo, pode se afirmar que o contrato de franquia empresarial é eminentemente um contrato de cessão de direito, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos que, tanto em um caso quanto no outro, serão fornecidos pelo franqueador ao franqueado.

Portanto, não se trata de uma mera obrigação de fazer, de uma prestação de serviço, mas sim de um sistema de parceria empresarial.

Para o tributarista JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO⁸ a franquia é um autêntico contrato de sociedade, pois não é uma simples prestação de serviços (fazer), "[...] uma vez que a participação na distribuição de bens (mercadorias e serviços), entre franqueador e franqueado, envolve uma atividade ampla (transferência de tecnologia, imposição de condutas, cessão de direitos, obrigação de aquisição de quantidades mínimas, etc.), evidenciando um objeto participativo entre as partes".

Certo, pois, que o foco principal do franchising, de acordo com o art. 2º da Lei nº 8.955/94, está em ceder (dar) ao franqueado o direito de uso de marca ou patente.

Posteriormente a essa obrigação primordial de dar (a lei fala em associado), vem a obrigação de distribuir (dar) exclusiva ou semiexclusivamente produtos ou serviços.

Logo, esta última obrigação é mera consequência daquela primeira.

Com efeito, quem celebra um contrato de franquia está buscando verdadeiramente o direito de uso de marca ou patente, o direito de distribuição exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, o direito ao uso de tecnologia de implementação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvido ou detido pelo franqueador.

Luiz Henrique do Amaral, escrevendo em 1999, pouco tempo depois da promulgação da Lei nº 8.955/1994, dizia sobre a franquia:

*Trata-se de um conjunto típico, global, **monolítico**, isto é, **um pacote que não pode ser dissecado amputado do todo**, para buscar um dos elementos constantes do acordo, aliás aquele mais prejudicial ao contribuinte, para aplicar a regra restritiva dessa parte sobre a totalidade do negócio.*

Ponderando sobre o tema, em longo tratado (disponível na rede mundial de computadores), Denis Borges Barbosa dissertou, em tópico nominado como “Estruturas confederais de alocações de risco”:

(...)

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que os autos devem ser lavrados de forma concomitante – artigo 9º, § 1º, do PAF e artigo 142 do CTN e que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá nos demais, observadas as peculiaridades de cada tributo.

Vale exprimir, a decisão a ser dada nos presentes autos em relação ao IRPJ constituirá matéria julgada para a CSLL e seguirá a mesma orientação decisória daquele do qual decorre.

Sendo, pois, os lançamentos reflexos mera decorrência do principal e havendo sido estes julgados procedentes, igual sorte deve colher a exigência referente à CSLL.

Conclusão

Por todo o exposto VOTO no sentido de JULGAR IMPROCEDENTE a IMPUGNAÇÃO e PROCEDENTES os lançamentos do IRPJ e da CSLL apreciados no presente julgamento.

Intimada da decisão, a contribuinte apresente Recurso Voluntário em 15/04/2013. Inconformada com a decisão, alega a contribuinte em seu Recurso que:

- A fiscalização se desenrolou por aproximadamente 1 ano e 5 meses, tendo como premissa a verificação do cumprimento das obrigações relacionadas ao IRPJ e CSLL dos anos de 2007 e 2008, relativamente à Linx Brasil e CWM Consultoria.

- Afirma que antes dessa fiscalização, a Recorrente e outras empresas do grupo (Multi Treinamento e Editora Ltda. e CWM Consultoria e Participações Ltda.), foram

atuadas após um procedimento fiscalizatório que tinha o mesmo objeto (IRPJ/CSLL), entretanto abrangia os períodos-base de 2000 a 2005;

- Os processos das demais empresas atuadas, que versam sobre atuação idêntica, foram definitivamente julgados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que, na sessão ocorrida em 15 de maio de 2013 determinou o cancelamento integral das exigências fiscais lá existentes, tendo em vista que as empresas não incorreram na prática de simulação e, também, praticaram operações mercantis de compra e venda de produtos, enquadrando corretamente a receita decorrente dessas operações no percentual de 8% e 12%;

- Afirma que tanto na Câmara baixa quanto na Câmara Superior foi debatido pelos I. Julgadores que a atividade de franquia contempla relações jurídicas de diferentes naturezas e que cada uma delas, encampadas pelo contrato de franquia devem observar regramento jurídico que lhe seja aplicável, de sorte que a atividade de franquia não pode ser considerada, isoladamente como uma cessão de direito de uso ou mesmo de prestação de serviços.

- Argumenta ainda que o sistema de franquia empresarial consiste na organização de certos fatores associados e dirigidos a um fim de caráter comercial (compra e venda de bens e/ou serviços). É regulado por meio da Lei nº 8.955/94, que define os seus elementos básicos, dos quais se destacam a cessão do direito de uso de marca associada ao direito exclusivo ou semiexclusivo de distribuição de produtos e serviços, dentre outros direitos.

- O contrato de franquia pode ser segregado em dois planos: um plano de cessão de direitos propriamente ditos (tais como a cessão do direito de uso de marca ou patente), associado ao direito de distribuição exclusiva ou semiexclusiva de produtos ou serviços, etc.) e; outro plano de natureza concreta, ligado ao exercício dos direitos anteriormente cedidos, como a efetivação de uma venda e compra de mercadorias, prestação de serviços, etc.

- A atividade desempenhada pela Recorrente, além de compreender a cessão de direitos (cujas receitas são regularmente levadas à tributação no percentual de 32% na forma do Lucro Presumido), também envolve uma atividade mercantil típica de venda e compra de produtos.

- Pelo princípio da autonomia privada a Recorrente possui liberdade para determinar os direitos e obrigações e forma de remuneração do contrato de franquia. Não há obrigatoriedade na instituição da cobrança de *Royalties*, de modo que a remuneração do contrato de franquia da Recorrente ocorre por meio da cobrança de taxas (inicial e de renovação de franquia) que são levadas à tributação no coeficiente de 32%.

- A base de cálculo indicada pelo Agente Fiscal encontra-se no todo equivocada, pois considerou 100% das receitas da Recorrente como advindas da cessão de direitos, sem qualquer critério de distinção da origem da receita, se resultante de cessão de direitos imateriais ou de atividade mercantil de venda e compra de produtos.

- O agente fiscal afirma que a Recorrente “embute” nos produtos que vende aos seus franqueados os royalties, todavia, não determinou no lançamento a parcela da receita que deveria ser reclassificada para efeitos fiscais.

- As operações mercantis realizadas pela Recorrente, definitivamente, não se confundem com a cessão de direitos – que trata de direitos imateriais, incorpóreos, cujas receitas são levadas à tributação no percentual de 32% na forma do Lucro Presumido – enquanto a compra e venda deve ser no coeficiente de 8%.

- O julgado do STJ e o parecer do Prof. Paulo de Barros, dados no contexto de incidência do ISSQN, referem-se ao plano da cessão de direitos do contrato de franquia e não podem ser utilizados para justificar a impossibilidade da individualização das relações jurídicas e um tratamento tributário genérico às receitas do contrato de franquia.

- A Recorrente nunca agiu com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, da mesma forma que nunca simulou venda e compra quando, no entendimento fiscal, praticava a cessão de direitos de uso da sua metodologia.

Este é o relatório!

Voto

Conselheiro Relator Rafael Correia Fuso

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Não existindo matéria preliminar, passemos ao mérito.

O principal ponto dessa decisão não é ficar construindo pelo critério semântico a identificação de sentidos aos enunciados, buscando fazer definições do conceito de franquia, ou mesmo tratar da matéria de forma abstrata no mundo ideal.

O que devemos investigar é se o resultado das vendas de mercadorias realizadas pela Wizard a seus franqueados pode ser considerado ou não receita disfarçada de franquia, visto a existência de contrato dessa natureza firmado com franqueados que exploram a marca em suas atividades de prestação de serviços.

Portanto, seria essa receita da venda de mercadorias a franqueados um “longa manus” da relação jurídica da franquia? Possui essa receita a mesma identidade da receita da franquia?

De forma preliminar, mas não premeditada, considerando os elementos da intuição (que chega primeiro no processo analítico do exegeta), da construção jurídica da linguagem, da valoração de conceitos e das provas, a resposta a ser dada aos questionamentos é que estamos diante de receitas distintas, em atividades distintas, a despeito da existência contratual relacional de atividade de franquia.

É fato que a Recorrente possui em seu objeto, bem antes da formação dos fatos jurídicos tributários objeto de lançamento, atividades descritas em seu contrato social distinta da cessão de direitos, que está voltada à atividade da franquia: *(ii) comércio, importação e exportação de métodos, livros, materiais didáticos, jornais, revistas, discos, fitas, CDROM, DVD, equipamentos eletrônicos, digitais e de multimídia de comunicação para o*

ensino em geral, inclusive, móveis e acessórios escolares, acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presente.

Também é fato que a Recorrente possui receita decorrente da atividade de franqueadora, tributando essa “prestação de serviço” (matéria discutida no âmbito doutrinário e jurisprudencial), sob a base presumida de 32% para fins de IRPJ e CSLL, ou seja a contribuinte tributou os royalties recebidos pelas franqueadas dessa forma.

Também não podemos negar que a atividade de comercialização de produtos, que ocorreu de fato e de direito (não há negativa do fisco quanto a essas operações), é praticada há tempos pela Recorrente, que possui histórico favorável à mesma quanto à tributação sob coeficientes de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL), pois fora autuada no passado pela Receita Federal, possuindo, sob o crivo da autotutela (revisão dos lançamentos feitos pelo Órgão da Administração Pública Federal) do CARF, decisões favoráveis em sede de Câmara baixa e Câmara Superior.

Também não podemos negar que além da previsão contratual quanto à cessão do direito de uso da metodologia de ensino, há ainda o fato da imputação de toda a receita da venda das mercadorias como se royalties fosse. A despeito da existência de elemento de conexão, não podemos negar o fato de que ainda que se considere que sobre o preço das mercadorias exista algum royalties embutido, o fato é que a mercadoria também possui preço, e tal segregação não fora feita pela fiscalização, o que macula o lançamento fiscal.

Seria até razoável e coerente, sob a retórica usada pela fiscalização, ao não negar que as operações de compra e venda mercantil ocorreram, de fazer um comparativo no mercado entre os produtos similares da indústria, sem a chancela da marca, e considerar eventual diferença, se existisse, como royalties. Se assim adotasse, talvez teria mais coerência no lançamento do que a forma adotada, qual seja imputar toda a receita da venda aos royalties.

Assim, agiu a fiscalização de forma equivocada nessa parte.

Destaca-se ainda outro elemento que robustece essa decisão o fato da juntada de parecer pelo Professor Titular da Puc e da USP, Paulo de Barros Carvalho, que apresenta visão respeitável sobre o assunto.

Conforme exposto pelo citado jurista, a figura do vendedor de materiais, do franqueador e do franqueado podem ser separadas. Ainda que considere no caso em análise a figura do franqueador e do vendedor ocupadas pela mesma pessoa, *“essa circunstância não justifica que se pretende considerá-las idênticas, pois a função desempenhada por um e outro sujeito são prescritas pela lei diversamente – a coincidência existente, portanto, é da ordem do ser, mas não do dever-ser jurídico, que pode perfeitamente estipular distintas posições jurídicas para uma mesma pessoa, como efetivamente faz no presente caso ao permitir que seja apontado, inclusive, o nome de terceiro como fornecedor de materiais”*.

O ilustre jurista continua tratando da matéria nos seguintes termos:

“Passando ao segundo dos critérios, é fácil nota que o objeto jurídico negociado é diverso, consistindo não nos bens propriamente ditos, mas na transferência de propriedade sobre

eles. É bom observar que, nesses contratos, dois podem ser os propósitos da aquisição dos bens diretamente do franqueador ou de terceiros por ele apontados: (i) o consumo próprio, para manutenção do funcionamento do negócio do franqueado; ou (ii) a revenda aos clientes do franqueado. Apresenta-se importante verificar que, num e noutro caso, negocia-se um direito de propriedade, entre o vendedor e o franqueado, dependendo esse negócio de novo ajuste, o qual deve designar as quantidade e as qualidades, a cada vez que seja necessário o fornecimento de bens. A circunstância de esses produtos levarem a marca do franqueador não quer dizer que sejam tais objetos integrantes do contrato de franquia: negociam-se de forma diversa, em quantidades e periodicidade que não coincidem, necessariamente, com os termos estabelecidos para a cessão da marca, representativa da franquia propriamente dita.”

Note-se que o referido jurista identifica muito bem os elementos de distinção quanto ao objeto jurídico negociado, a transferência da propriedade em relação à venda, diversa da condição da franquia, a periodicidade da relação jurídica que se forma na franquia, diversamente do que ocorre com a compra e venda.

Ademais, há um terceiro elemento muito bem explorado no parecer do jurista que se destaca também nos autos:

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

Note-se que a enunciação de um novo ato explícito de vontade na formação de uma nova relação jurídica é imprescindível na compra e venda, e isso ocorre, na medida em que cada operação dessa modalidade implica em novos produtos, novas necessidades, objetos distintos com valores distintos, não podendo se confundir com o primeiro ato de fala das partes, a enunciação e assinatura do contrato de franquia.

Ainda que se identifique um vínculo ou formação relacional do contrato de franquia firmado preliminarmente com as compras e venda de mercadorias de forma exclusiva aos franqueados, buscando atribuir sob um mesmo prisma de vontade uma remuneração fundada nesse vínculo preliminar da franquia, o fato é que as operações subsequentes de compra e venda possuem identidades próprias, critérios próprios, que se revelam por condições e elementos distintos da primeira relação jurídica.

Portanto, a distinção é patente em relação às questões suscitadas e confundidas pela fiscalização, imputando a compra e venda como uma franquía disfarçada.

Ademais, a presente matéria já foi objeto de análise pela Câmara Superior de Recursos Fiscais desse E. Tribunal, que julgou caso anterior da CWM (Wizard), tendo como decisão a manutenção do cancelamento do Auto de Infração, que fora proferida pela Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, com o voto vencedor do ilustre Conselheiro Antonio Carlos Guidoni.

Vejamos inicialmente breves enunciados da decisão da Câmara Superior sobre a matéria:

“Após analisar os autos, as provas, o acórdão paradigma que chancela todo o trabalho fiscal, entendo como irreparável o acórdão recorrido, por três motivos principais:

a) a Recorrida, durante o período fiscalizado e desde antes dele, já possuía entre os seus objetivos sociais a atividade de comércio varejista de livros, dentre muitos outros.

b) não há como descaracterizar a ocorrência das operações mercantis de venda tanto dos materiais didáticos, como dos materiais administrativos e publicitários realizados pela Recorrida aos seus franqueados. Importa assinalar que a fiscalização não descaracterizou tais operações, até porque restou inquestionável a substância, pois os materiais didáticos, administrativos e publicitários efetivamente existem e foram vendidos para a rede franqueada.

c) Ainda que se entenda que haveria royalties embutidos no preço das mercadorias, este seria um percentual e jamais todo o valor das operações mercantis.” (voto do Conselheiro Relator Jorge Celso Freire da Silva, nos autos do Processo nº 10830.006552/2006-14)

Destaca-se ainda os enunciados da decisão da Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, com voto da lavra do Conselheiro Antonio Carlos Guidoni, também citado e comentado pelo voto da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na qual tomo como mais um critério de decisão:

Quanto aos objetivos sociais da empresa fiscalizada:

“Da verificação dos objetos do contrato social da Recorrente (documento 02 anexo à Impugnação), infere-se que a mesma é uma sociedade que tem vários objetivos sociais, dentre os quais (i) intermediação, exploração, licenciamento de métodos, marcas e patentes, direitos autorais próprios e de terceiros e demais atividades inerentes ao ensino; e (ii) comércio, importação e exportação de métodos, livros, materiais didáticos, jornais, revistas, discos, fitas, CDROM, DVD, equipamentos eletrônicos, digitais e de multimídia de comunicação para o ensino em geral, inclusive, móveis e acessórios escolares, acessórios para acondicionamento de materiais didáticos, tais como bolsas, pastas, malas, caixas para arquivo, artigos

esportivos para a educação e condicionamento físico, uniformes, acessórios de vestuários e artigos para presente.

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

Dito isso, importa verificar se, no exercício de cada uma dessas atividades, a Recorrente observa os ditames legais aplicáveis.

...

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

O objeto do presente Contrato é a concessão que a WIZARD faz ao FRANQUEADO, em caráter não exclusivo, de todo o knowhow de montagem e operação de uma Escola, além do direito de uso de seus métodos de ensino e sistemas administrativos, mercadológicos, comerciais e operacionais, bem como dos módulos de material didático, consistente de apostilas, livros, fitas cassete, compact disk e vídeos elaborados pela WIZARD, e doravante simplesmente designados MATERIAIS, para uso do FRANQUEADO.

O objeto acima transcrito denuncia que as contratações entabuladas pela Recorrente são, tipicamente, contratações de um sistema de franquia, posto que compostas por um complexo de relações jurídicas. Há a cessão de knowhow cumulada com a cessão do direito de uso de métodos, bem assim com o fornecimento de materiais didáticos e produtos correlatos.

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

No que tange à falta de descaracterização das operações mercantis, assim se manifestou o acórdão recorrido:

“No tocante especificamente às operações mercantis praticadas pela Recorrente, salienta-se que as mesmas são devidamente documentadas, como demonstrado pelas diversas notas fiscais mercantis acostadas pela Recorrente, as quais demonstram que

a essas operações é dispensado o tratamento jurídico tributário específico.

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

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

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

...

Anote-se, todavia, que a substância das relações jurídicas não pode ser alterada exclusivamente para fins tributários. Se um negócio jurídico tem natureza de compra e venda, tal natureza haverá de ser reconhecida independentemente dos reflexos tributários que surgir. E, no caso, a Recorrente efetivamente pratica operações mercantis quando efetua a venda de materiais didáticos e correlatos a sua rede de franqueados.

Registre-se, neste ponto, que a fiscalização, em nenhum momento desconsiderou as operações mercantis praticadas pela Recorrente. Não demonstrou que não houve a venda das mercadorias, tanto dos materiais didáticos como dos promocionais ou administrativos. E, aqui, reside um dos pontos importantes: efetivamente houve a circulação de bens e

mercadorias, ou seja, por mais que a fiscalização tenha insistido na tese de que havia a cessão de metodologia, a verdade indiscutível é que a Recorrente vendia (e vende) produtos aos seus franqueados. Não há como descaracterizar esta operação.

Desta feita, não há como sustentar que a Recorrente tenha adotado qualquer espécie de planejamento visando reduzir a carga tributária para sua atividade. Ora, sua rede de franqueados necessita de material didático, promocional e administrativo para execução de seus objetivos – prestação de serviços de ensino de idiomas – os quais são fornecidos pela Recorrente via operações de compra e venda que, diga-se de passagem, é a única operação viável para a venda dos produtos.

O fato de haver previsão, no contrato de franquia, quanto à obrigatoriedade dos franqueados adquirirem os materiais didáticos e administrativos da Recorrente em um determinado número não invalida esse documento, porque é cláusula estabelecida dentro do poder de autonomia privada de que estão investidas as partes contratantes. Situa-se dentro da liberdade de contratar – referida pelo artigo 421 do Código Civil – a possibilidade das partes contratantes de um sistema de franquia aceitarem, de comum acordo, que haja o fornecimento de um determinado número de produtos. Esse dado, por si só, nada altera quanto à natureza da relação jurídica que viabiliza esse fornecimento – no caso, de compra e venda mercantil.

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

Como busquei demonstrar, o franchising se compõe por diversas relações jurídicas distintas que dispensam tratamento tributário específico. A corroborar esse posicionamento, vale destacar precedente jurisprudencial do E. Superior Tribunal de Justiça, já pacificado nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. FRANQUIA (FRANCHISING). NATUREZA JURÍDICA HÍBRIDA (PLEXO INDISSOCIÁVEL DE OBRIGAÇÕES DE DAR, DE FAZER E DE NÃO FAZER). PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

(...)

12. A mera inserção da operação de franquia no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer.

13. Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios. (STJ, REsp 938.133, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, publicado no DJU de 30.03.2009)”

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 definir o percentual dos royalties, porque, evidentemente, não poderia entender que todo o valor da mercadoria seria equivalente aos citados royalties, cito os seguintes trechos do acórdão recorrido:

“Há que se concluir, por tudo o que se expôs, que a Recorrente sempre agiu dentro das permissões e limitações impostas pela legislação, sendo certo que seus negócios jurídicos sempre foram engendrados no âmbito da autonomia privada, razão pela qual não podem ser desconsiderados.

Especificamente no tocante às regras legais aplicáveis, tem-se que o artigo 519 do RIR/99, ao disciplinar sobre o lucro presumido, prevê em seu § 3º que “no caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade”.

Ora, a legislação é clara ao contemplar a possibilidade de que uma mesma pessoa jurídica tenha objetivos sociais diversos, hipótese em que cada uma dessas atividades deverá se submeter ao percentual específico para apuração da base de cálculo do lucro presumido. Trata-se de previsão legal específica e de obrigatória observância.

Essa disposição corrobora a presente situação, em que se vislumbra uma mesma pessoa jurídica com diversas atividades, cada qual subordinada ao percentual específico para o lucro presumido. Não há, portanto, qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela Recorrente; ao contrário, procedeu-se tal como determinado pela legislação.

Reitere-se que, no entendimento deste Relator, é insustentável que a atividade da Recorrente seja caracterizada, isoladamente, como prestação de serviços, intermediação de negócios ou cessão de bens.

Como assinalado, o contrato de franquia pressupõe um plexo de obrigações e, nesse sentido, inviável se defender a presença de uma única atividade. Reiteram-se essas conclusões, nesta oportunidade, para se demonstrar que, de acordo com a

formatação da atuação da Recorrente, não há outra opção senão se entender que ela pratica diversas e diferenciadas atividades e que, portanto, há de se observar, necessariamente, a segregação das receitas para fins fiscais, nos moldes estatuídos pelo artigo 519, § 3º do RIR/99.

O raciocínio é lógico: havendo a consecução de diversas atividades, a receita correspondente a cada uma delas deve ser oferecida à tributação, para fins do lucro presumido, nos percentuais específicos definidos pela legislação (art. 519, § 3º do RIR/99). Partindo dessa premissa, as receitas auferidas pela Recorrente em decorrência da atividade de compra e venda estão sujeitas ao percentual de 8%; e as receitas decorrentes da atividade de franquia ao percentual de 32%.

Em conclusão, pois, os elementos dos autos não deixam dúvida sobre ser insustentável a pretensão fiscal de tributar a totalidade das receitas auferidas pela Recorrente pelo percentual de 32% do lucro presumido, a fundamento de serem (todas elas) decorrentes de cessão de direitos e/ou prestação de serviços.

Ainda que se pudesse adotar a posição de que a Recorrente efetivamente se utilizasse da venda de materiais como meio para a realização da cessão de direitos de uso de marca e metodologia, como declinado na decisão da DRJCampinas, não se mostra razoável que todas as suas receitas sejam consideradas oriundas da cessão de direitos, em especial porque, seja como for, as operações mercantis restam caracterizadas. Como bem ressaltado pelo ilustre Conselheiro Leonardo de Andrade Couto no curso do julgamento, quando muito, apenas o valor correspondente à taxa de performance exigida pela Recorrente de seus franqueados poderia ser considerado pela Fiscalização como sendo aquele correspondente à remuneração pela prestação de serviços e/ou a cessão de direitos de uso de marca e método de ensino a que se refere o lançamento.

O que se espera, minimamente, é que, a partir de critérios reais e factíveis, tivesse sido eleito um percentual das receitas da Recorrente para ser qualificado como decorrente de cessão de direitos, mantendo-se o percentual remanescente como oriundo de operações mercantis.

Levando-se em conta que não se estabeleceu esse critério, então a única conclusão possível é de que a atuação não encontra embasamento para ser mantida. E, aqui, também cabe outra observação: o fato da Recorrente não cobrar royalties sobre os produtos vendidos a sua rede de franqueados não faz com que se possa, automaticamente, implicar que este valor está embutido no valor do produto. Como a Recorrente fez prova, todo mercado de franquia de idiomas não pratica a cobrança de royalties, como consta, inclusive do site da Associação Brasileira de Franchising. Ou seja, nenhuma franqueadora de idiomas cobra royalties na venda dos produtos, cobrando apenas um valor inicial quando a franqueadora adere ao contrato de

franquia e periodicamente. Ora, se não há previsão legal para a obrigatoriedade da cobrança dos royalties, entendo que está no âmbito da autonomia privada da Recorrente optar por cobrar ou não tais royalties de seus franqueados.

Registro, entretanto, que a fiscalização, eventualmente, poderia ter eleito um critério para estabelecer o percentual dos royalties sobre os produtos, se tivesse conseguido comprovar que, de fato, eles estariam embutidos no preço do produto. Mas, a fiscalização optou pelo caminho de desconsiderar toda a operação mercantil de compra e venda, caracterizando-a como cessão de metodologia, e aí, efetivamente, não há como prevalecer o lançamento, pois, como exposto anteriormente, é evidente que houve operações mercantis válidas e tributadas."

Com isso, após a matéria ter sido amplamente debatida nessa Corte, sob uma mesma retórica e com elementos de valoração de prova formados por critérios de identidade, como visto nas decisões acima colacionadas, entendo que a decisão da DRJ deve ser integralmente reformada.

Por fim, quanto à questão da multa de 150%, calcada na acusação da fraude, a mesma não se sustenta, sendo desprovida de sentido e razoabilidade, até mesmo porque estamos diante de uma operação lícita, com critérios que permitem identificação de atividades distintas, que permitiu o contribuinte ser tributado com coeficientes de base de cálculo do IRPJ e da CSLL distintos da atividade de prestação de serviços, enquadrados nas bases de lucro presumidas de 8% e 12%, respectivamente.

Assim, ainda que se revelasse que a atividade de franquia absorvesse a integralidade das receitas auferidas, mantendo-se o lançamento fiscal, o que no meu modo de ver seria um descompasso jurídico fundado no equívoco, a contribuinte não poderia ser rotulada como praticante de fraude, pois, como visto, a matéria é polêmica, há evidentes distinções de conceitos e teses a serem lançadas quanto à matéria, não estando, nesse prisma, logicamente, sob as nuances da fraude.

Diante do exposto, CONHEÇO do Recurso, e no mérito, DOU-LHE provimento, para reformar a decisão da DRJ na integralidade, cancelando o lançamento fiscal.

É como voto!


Relator Rafael Correia Fuso - Relator