



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

351

MF - Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
de 14	/ 02	/ 2001
Rubrica		

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

Sessão : 09 de novembro de 2000
Recurso : 113.446
Recorrente : COLÉGIO DIDÁTICO GKK LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

SIMPLES – EXCLUSÃO – A pessoa jurídica que tenha por objetivo ou exercício uma das atividades econômicas relacionadas no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, ou atividade assemelhada a uma delas, ou, ainda, qualquer atividade que para o exercício haja exigência legal de habilitação profissional, como é o caso dos estabelecimentos de ensino, está impedida de optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: COLÉGIO DIDÁTICO GKK LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues, Maria Teresa Martínez López e Adolfo Montelo.

Eaal/mas



Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

Recurso : 113.446
Recorrente : COLÉGIO DIDÁTICO GKK LTDA.

RELATÓRIO

Tem por objeto o presente processo o inconformismo da Recorrente em relação ao Ato Declaratório nº 24.181/99 emitido em 09/01/99, expedido pela Delegacia da Receita Federal em Goiânia, que a declarou excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, por considerar a atividade econômica da Recorrente dentre as não permitidas para a opção, de acordo com o art. 9º, XIII, da Lei n.º 9.317, de 05/12/96.

Em tempo hábil, apresentou a Recorrente uma Solicitação de Revisão da Exclusão da Opção pelo Simples – SRS, a qual foi indeferida em 09/02/99; sendo intimada da decisão em 03/05/99, ficou facultado à Contribuinte o ingresso de Impugnação, junto ao Delegado da Receita Federal de Julgamento.

Tempestivamente, a Recorrente impetrou IMPUGNAÇÃO, cuja postagem data de 26/05/99, onde basicamente:

- (i) aduz que se trata de uma Microempresa e/ou Empresa de Pequeno Porte, que teve seu adequado enquadramento no SIMPLES, embasada no art. 179 da Constituição Federal, bem como o art. 2º, incisos I e II da Lei 9.317/96, pelo fato de o seu faturamento anual não ultrapassar o valor estabelecido em lei, para que se alcance tal benefício, bem como determinação do art. 170, que assegura tratamento favorecido às empresas de pequeno porte;
- (ii) aduz que o entendimento do dispositivo do art. 9º, inciso XIII, da Lei 9.317/96, no qual a autoridade fiscal se norteou para excluir a contribuinte do SIMPLES, é desprovido de fundamento legal e fere a Constituição da República, lembrando que o aludido artigo se refere aos profissionais liberais, o que não é o seu caso;
- (iii) aduz que se baseando na diferença entre “prestação de serviços” e “venda de serviços”, define que a prestação se caracteriza pela “pessoalidade”, enquanto que a venda é um conjunto de operações características de empresa, “as quais se configuram como operações de vendas de produtos, bens, idéias ou serviços, que podem ser de informações, de propaganda ou publicidade, de EDUCAÇÃO, ...”; isto posto, não deve ser conceituada como sociedade civil, pois suas atividades se destinam à exploração de estabelecimento de ensino;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

- (iv) aduz que possui estrutura composta por espaço físico, equipamentos e corpo de funcionários que não são professores, que desenvolvem atividades burocráticas, sendo, portanto, vendedores dos serviços naquele local prestados, não devendo ser classificados como prestadores de serviços, uma vez, ainda, que a realidade da impugnante é a venda de modelos educacionais, atividade que não exige individualização personalíssima;
- (v) aduz que conforme parecer normativo da Receita Federal 15/83, não “há necessidade de serem os proprietários dos estabelecimentos de ensino “professores legalmente habilitados”, sendo a fiscalização dos mesmos efetuada pelo Ministério da Educação ou pela Secretaria Estadual de Educação”;
- (vi) aduz que a própria Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso IX, determina o **“tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte”** e em seu artigo 150, veda à União, **“INSTITUIR TRATAMENTO DESIGUAL ENTRE CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO EQUIVALENTE, PROIBIDA QUALQUER DISTINÇÃO EM RAZÃO DE OCUPAÇÃO PROFISSIONAL OU FUNÇÃO POR ELES EXERCIDA”**, o que “veda expressamente o tratamento tributário desigual entre os iguais”;
- (vii) aduz que, quanto à sua capacidade contributiva, “não é demais lembrar que os mesmos estão totalmente monitorados pelo Governo Federal e para alterar o valor das mensalidades devem elaborar planilhas de custos a serem vistoriadas pelos órgãos competentes e, portanto, ao contrário das pessoas jurídicas relacionadas no inciso XIII, não possuem sequer autonomia para fixar os preços dos serviços que vendem”; e
- (viii) requer que se reforme “a decisão da Delegacia da Receita Federal de Goiânia que excluiu a Impugnante do SIMPLES, determinando que a mesma se mantenha enquadrada nesse sistema de tributação”.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília esta proferiu decisão ratificando o Ato Declaratório, cuja ementa é a seguinte:

“EXCLUSÃO DA OPÇÃO PELO SIMPLES

ATIVIDADE ECONÔMICA NÃO PERMITIDA

- A pessoa jurídica que preste serviços profissionais de professor ou assemelhados ou de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida, não poderá optar pelo Simples.

INCONSTITUCIONALIDADE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

- Arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria (PN CST 329/70). Aos Delegados da Receita Federal impõe-se o cumprimento das leis tributárias "lato sensu" sem indagar do aspecto de sua constitucionalidade, cabendo ao Ministério Público a atribuição de se manifestar sobre a matéria e ao Poder Judiciário apreciá-la.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE IMPROCEDENTE".

Ainda Irresignada com a decisão singular, da qual foi intimada em 13/12/99, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em 12/01/00, tempestivamente, alegando os mesmos pontos já aduzidos na peça impugnatória, solicitando o reconhecimento da inclusão da atividade da empresa no SIMPLES.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Trata-se de Recurso contra decisão singular que manteve a exclusão da Recorrente do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, com fundamento no inciso XIII do artigo 9º da Lei nº 9.317/96, que veda a opção à pessoa jurídica que:

“XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;” (grifos acrescidos ao original)

Preliminarmente, cabe ressaltar que a matéria trouxe a esta Câmara importante discussão a respeito do sentido e alcance da norma contida no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, se o vocábulo “professor” deveria ser interpretado restritivamente ou de forma abrangente.

De plano, é de se reconhecer que a norma relaciona diversas profissões cujas características intrínsecas da prestação de serviço implicam o caráter pessoal da atividade. Ocorre que ao colacionar, também, os a elas assemelhados outorga à pessoa jurídica a característica do profissional. Deste modo, as sociedades que se dedicam às atividades de ensino praticam, efetivamente, a atividade de professor; assim como as sociedades que atuam na área de imprensa, pessoas jurídicas praticam a atividade de jornalista.

A interpretação da norma não pode cingir-se a uma mera interpretação gramatical, de modo que o vocábulo “professor” restrinja-se à atividade pessoal do profissional de ensino. Não poderia ser desta forma, mesmo porque o que visa a norma não é a profissão em si, mas a atividade de prestação de serviços que é desempenhada pela pessoa jurídica. Aliás, a pessoa jurídica é que é o objeto do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES.

Mas a interpretação da norma excludente contida nesse dispositivo legal não se cinge ao vocábulo “professor”, devendo ser observado o conteúdo semântico relacional dos complementos postados na parte final do dispositivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

Sem adentrar o mérito da ilegalidade da norma, que pende de decisão pelo STF¹, adoto como linha de minhas razões de decidir as bem colocadas considerações da Ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López, nos diversos votos que instruíram acórdãos que trataram da matéria em apreço.

Conforme entendimento da Conselheira, resta claro que o legislador elegeu a atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica como excludente da concessão do tratamento privilegiado do SIMPLES. Tal classificação não considerou o porte econômico do contribuinte, mas sim a atividade exercida pelo mesmo. Portanto indiferentes os critérios quantitativos de faturamento ou de receita da pessoa jurídica que tem como atividade uma das elencadas no dispositivo legal.

Observa-se que, de um lado, a norma relaciona as atividades excluídas do Sistema e adiciona a elas os *assemelhados*, ou seja, pelo conectivo lógico includente “ou” classifica, na mesma situação, aquelas pessoas jurídicas que tenham por objeto social assemelhada a uma das atividades econômicas eleitas pela norma.

Como se isso não bastasse, no que tange à parte final da norma (*e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida*), a Lei efetivamente não diz: “ou de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida”, caso que, se assim fosse, seria possível uma interpretação alternativa: ou as atividades relacionadas ou exercício de profissão que dependa de habilitação legalmente exigida. Verifica-se de plano que a Lei lança mão da “conjunção aditiva “e”, há que se interpretar que a exclusão se refere a qualquer pessoa jurídica que preste serviços profissionais de professor (ou outro dos listados, independentemente de habilitação profissional) “e” também (aditivamente), qualquer outra, cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida”.

Arremata a Ilustre Conselheira que “não é necessário que os serviços profissionais de professor, conforme listado nas exclusões do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996, sejam prestados por profissionais legalmente habilitados. Por outro lado, nem se diga que o inciso XIII do artigo 9º da Lei nº 9.317/96 elege como fundamental a habilitação profissional legalmente exigida, porque no referido inciso há outras profissões”, como por exemplo, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos ou cantor para os quais não se exige habilitação profissional.

Por fim, entendo oportuna a colocação feita pelo Eminentíssimo Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro, em voto que lastreou o Acórdão nº 202-12.036, de 12 de abril de

¹ A matéria ainda encontra-se *sub judice*, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1643-1 (CNPL), onde se questiona a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 9.317/96, tendo sido o pedido de medida liminar indeferido pelo Ministro Maurício Corrêa (DJ 19/12/97).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

2000, ao asseverar que: “o referencial para a exclusão do direito ao SIMPLES é a identificação ou semelhança da natureza de serviços prestados pela pessoa jurídica com o que é típico das profissões ali relacionadas, independentemente da qualificação ou habilitação legal dos profissionais que efetivamente prestam o serviço e a espécie de vínculo que mantenham com a pessoa jurídica. Igualmente correto o entendimento de que o exercício concomitante de outras atividades econômicas pela pessoa jurídica não a coloca a salvo do dispositivo em comento.”

Cabe salientar que, no caso em espécie, não se trata de norma que atinja o patrimônio do contribuinte por veicular uma exação anormal ou inconstitucional. Trata-se de uma forma legal de implementação da política de exercício da capacidade tributária da pessoa política União, que tem o direito, e porque não dizer, o dever de implementar tratamento diferenciado ‘às pequenas e micro empresas’. Ocorre que, dentre os critérios que adotou para tal tratamento, entendeu que os que exercessem profissão de cunho intelectual estariam fora desse tratamento.

O princípio da isonomia, que poderia vir a socorrer a Recorrente, no caso, não tem aplicabilidade. Sempre, quando falamos de igualdade muitos pensam que tem ela como lema o tratamento de forma isonômica a todos, ou seja, dar a todos a mesma coisa ou exigir de todos o cumprimento de um mesmo conteúdo obrigacional. Mas sabemos que não é assim que ela se operacionaliza. Ao se falar de igualdade ou isonomia há que se ter em mente que ninguém é igual ao outro, nem mesmo que todos têm as mesmas coisas e estão sob as mesmas condições, sejam sociais, econômicas, culturais ou qualquer elemento de classificação que se queira adotar.

Nesse diapasão, Rui Barbosa já pontificava que igualdade é uma arte de tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades, ou seja, dar a cada um na medida de sua necessidade, exigir de cada um na medida de sua possibilidade. Foi exatamente nesse contexto que o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES teve condições de ser inserido no sistema de direito positivo, ao criar condições mais favoráveis àqueles que têm menores possibilidades de adimplir os inúmeros deveres instrumentais tributários e recolher os vários tributos que lhes são exigidos.

Mas esse critério levou em conta que um prestador de serviços ou um comerciante está em condições diversas de um profissional liberal, e diversas das de um profissional de intermediação, administração, consultoria, artes, ou seja, e intelectuais, para os quais não foram estendidos os benefícios do recolhimento simplificado.

O critério de medida das desigualdades, hoje, é jurídico e dessa forma tem um quinhão de valoração intrínseca da norma que deve sofrer a dosimetria do intérprete, sem que com isso seja alterado o modal deontico da norma, ou seja, aquilo que está proibido não pode, pela interpretação, passar a ser permitido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10120.001905/99-25
Acórdão : 202-12.595

A isonomia, portanto, é um valor cultural e dependerá sempre da ótica de quem vir a norma. Por isso o tratamento isonômico não pode ficar na esfera do entendimento individual, sendo imprescindível a apresentação do paradigma. Dependerá, inexoravelmente, do estabelecimento do comparativo e da prova das situações equivalentes que devem ser equiparadas.

No caso, não há prova de que outra pessoa jurídica, que esteja sob condições similares à Recorrente, tivesse sido beneficiada pela manutenção ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

Por outro lado, tal questão foi objeto de decisão liminar por parte do Ministro Relator da ADIN, Ministro Maurício Correia, cuja apreciação contempla:

“...especificamente quanto ao inciso XIII do citado art. 9º, não resta dúvida que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada não sofrem o impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo “Sistema Simples”.

Conseqüentemente, a exclusão do “Simples”, da abrangência dessas sociedades civis, não caracteriza discriminação arbitrária, porque obedece critérios razoáveis adotados com o propósito de compatibilizá-los com o enunciado constitucional.”

Portanto, como a atividade desenvolvida pela Recorrente está dentre as excluídas da possibilidade de opção ao SIMPLES, qual seja, a prestação de serviços de professor, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO