



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

Processo nº 10665.000849/2004-55
Recurso nº 140.042 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.132 – 1ª Turma Especial
Sessão de 19 de maio de 2009
Matéria SIMPLES - EXCLUSÃO
Recorrente LABORATÓRIO RAFAEL EUGÊNIO CEVALLOS CASTILHO E CIA. LTDA.
Recorrida DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2002

SIMPLES. EXCLUSÃO. ATIVIDADE IMPEDITIVA. ANÁLISES CLÍNICAS. É vedada a opção pelo Simples de pessoas jurídicas que prestam serviços que exijam habilitação profissional, nos termos contidos no inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96, como é o caso dos químicos, bioquímicos e biomédicos.

SIMPLES NACIONAL. LEI COMPLEMENTAR Nº 128/2008. Somente a partir da vigência da Lei Complementar nº 128/2008, que alterou a redação da Lei Complementar nº 123/2006, foi que se possibilitou a adesão ao Simples Nacional às pessoas jurídicas prestadoras de serviços laboratoriais de análises clínicas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Alex Oliveira Rodrigues de Lima e Hércio Lafetá Reis.

Relatório

O presente processo originou-se de Representação Administrativa proveniente do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (fls. 1 a 3), em que se informou que a sociedade LABORATÓRIO RAFAEL EUGÊNIO CEVALLOS CASTILHO E CIA. LTDA., CNPJ 03.326.035/0001-03, prestaria serviços laboratoriais de análises clínicas em geral, atividade essa que vedaria sua opção pelo Simples em face do contido no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996.

Em decorrência disso, a DRF Divinópolis/MG emitiu, em 22 de setembro de 2004, o Ato Declaratório Executivo (ADE) DRF-DIV-MG nº 36 (fl. 43), excluindo o contribuinte do Simples com a mesma fundamentação legal, com efeitos a partir de 1º/1/2002.

Inconformado com os termos do ADE, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 53 a 63) e requereu o cancelamento do ato declaratório de exclusão, alegando, em síntese, o seguinte:

a) que se enquadra nas condições exigidas pela Lei nº 9.317/1996 para optar pelo Simples;

b) além da atividade de prestação de serviços de laboratório de análise clínica, exerce o comércio por atacado de produtos para laboratórios, mantendo escrituração regular, sendo, portanto, uma empresa comercial.

Em sua decisão (fls. 71 a 75), a DRJ Belo Horizonte/MG manteve a exclusão, considerando que a pessoa jurídica é prestadora de serviço profissional assemelhado ao de médico ou de enfermeiro, o que vedaria a opção pelo Simples nos termos do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996.

Não satisfeito com tal decisão, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 79 a 92) e requer o cancelamento do Ato Declaratório Executivo com base, em síntese, no seguinte:

a) não se enquadra em nenhuma das hipóteses de exclusão do Simples;

b) a Lei nº 9.317/1996 deve ser interpretada de forma restrita pelos órgãos administrativos, não havendo previsão para exigência de tributos por analogia;

c) não presta serviços médicos ou de enfermagem, fornecendo apenas contribuição para o diagnóstico a ser realizado por esses profissionais;

d) *as hipóteses de enquadramento ou não como beneficiário do SIMPLES deve estar prevista (sic) legalmente, por atenção ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária (fl. 82);*



e) a interpretação das normas relativas ao tratamento diferenciado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte deve se dar de forma mais favorável ao contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

O recurso é tempestivo e reúne as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Em sua defesa, o contribuinte não nega que presta serviços laboratoriais de análises clínicas, restringindo-se seus argumentos ao enquadramento ou não dessas atividades no rol do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/1996.

I. Vedação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996

O inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/1996 assim dispõe:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

(...)

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; (grifei)

Do disposto no dispositivo legal acima reproduzido, é possível aferir que a vedação do inciso XIII do art. 9º direcionou-se a profissionais em cuja atividade predominam os serviços intelectuais de natureza profissional.

Para a análise do presente caso, necessário se torna verificar que profissionais legalmente habilitados estão autorizados a prestar serviços laboratoriais de análises clínicas.

A Lei nº 6.684/1979, que regulamenta as profissões de biólogos e biomédicos, indica que o profissional formado em biomedicina pode realizar análises físico-químicas e microbiológicas.

Por outro lado, a Resolução do Conselho Federal de Farmácia nº 296, de 25 de julho de 1996, e as demais que a sucederam nesse mister, normatizam o exercício das atividades de análises clínicas pelo farmacêutico-bioquímico.

Portanto, os profissionais habilitados a atuar nessa área são os biomédicos e os bioquímicos (farmacêuticos com formação em bioquímica).



Não há dúvida de que o objeto da sociedade ora recorrente se enquadra no rol de atividades do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/1996, pois o exercício das profissões de biomédicos e de bioquímicos depende de habilitação profissional legalmente exigida, situação essa que veda às sociedades prestadoras desse tipo de serviço profissional a opção pelo Simples.

II. Princípio da isonomia – Simples – Vedações da Lei nº 9.317/1996

Quanto ao tratamento diferenciado dispensado pela Constituição Federal às microempresas e às empresas de pequeno porte, ele se embasa no princípio da isonomia, no sentido de se assegurar igual tratamento aos que se encontrassem em situação equivalente.

As pessoas jurídicas hábeis a se enquadrarem nos conceitos de microempresa e de empresa de pequeno porte, não obstante o liame de receita bruta que as une, são distintas entre si, possuindo traços próprios que as diferenciam.

A fim de tornar isonômico o tratamento dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, não se detendo apenas em sua receita bruta, necessários se fizeram os ajustes garantidores de tratamento igualitário em face da capacidade contributiva de cada uma delas (igualdade material).

Nesse sentido, a Lei nº 9.317/1996, em seu artigo 9º, veio equalizar a situação diferenciada de pessoas jurídicas que, em razão tão-somente de seu porte, foram agrupadas em um universo multifacetado.

Como a sistemática de apuração do Simples engloba um número considerável de tributos, muitas das sociedades enquadráveis, em razão de sua receita bruta, como microempresas ou empresas de pequeno porte, em face de suas peculiaridades, foram excluídas da possibilidade de optar pelo Simples, buscando-se dar maior efetividade ao princípio da isonomia, tendo em vista a possibilidade de se favorecer umas mais que outras.

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) nº 1.643, decidiu da seguinte forma:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. (...) PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. (...) 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.



Verifica-se, portanto, da decisão com efeito *erga omnes* acima transcrita, que, muito antes de ferir o princípio da isonomia, o art. 9º da Lei nº 9.317/1996 veio adequar a sistemática simplificada de pagamentos de tributos (Simples) às diferentes capacidades contributivas das pessoas jurídicas envolvidas. Ofensa ao princípio haveria se não se distinguíssem os diferentes atores em face de seu potencial econômico e empresarial.

III. Irretroatividade da Lei Complementar nº 123/2006, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/2008

A Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, prevê, em seu art. 18, § 5º-D, inciso XII, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/2008, a possibilidade de laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica aderir à sistemática diferenciada de apuração de tributos por ela criada, conforme reproduzido a seguir:

§ 5º-D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

(...)

XII – laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

A redação anterior da Lei Complementar nº 123/2006 não previa essa possibilidade de adesão ao Simples Nacional, o que somente passaria a existir a partir da vigência da Lei Complementar nº 128/2008.

Pela natureza da norma superveniente e não havendo comando expresso em sentido contrário, não se vislumbra a possibilidade de retroatividade de seus dispositivos a situações ou a atos praticados em momento anterior à sua vigência, não se lhes aplicando o contido no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

*I - em qualquer caso, quando seja **expressamente** interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

*a) quando deixe de defini-lo como **infração**;*

*b) quando deixe de tratá-lo como **contrário a qualquer exigência de ação ou omissão**, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine **penalidade** menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifei)*

Por não se tratar de lei expressamente interpretativa, nem se referir a ato não definitivamente julgado que antes era tratado como infração, penalidade ou contrário à lei, as

disposições do art. 106 do CTN acima transcrito não autorizam a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 128/2008 ao presente caso.

Nesse sentido, já se posicionou Luciano Amaro ao tratar da retroatividade benigna presente na alínea “b” do inciso II do art. 106 do CTN, a saber:

Já a alínea ‘b’ do dispositivo conflita com o previsto na alínea ‘a’. Com efeito, cuida a alínea ‘b’ da hipótese em que certo ato, que era contrário a uma exigência legal (de ação ou de omissão), deixou de ser tratado como tal pela lei nova. Vale dizer: o ato configurava uma infração à lei da época de sua prática, mas a lei nova deixa de considerá-lo como infração. Ora, essa é exatamente a hipótese da alínea ‘a’” (AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2006).

As infrações tributárias abrangem tanto o fato jurídico do não cumprimento da obrigação tributária principal (pagamento de tributo) e acessória (deveres instrumentais) quanto as infrações penais tributárias (crimes fiscais).

No primeiro caso, tem-se a infração tributária como o fato jurídico ilícito consistente no não cumprimento do dever de pagar o tributo ou de cumprir com as obrigações tributárias acessórias.

O descumprimento da obrigação tributária, principal ou acessória, enseja a imposição de uma penalidade, que, em Direito Tributário, consiste na aplicação de multas, ora de caráter moratório, ora com viés sancionatório.

Constata-se, portanto, que o art. 106, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, ao prever a retroatividade benigna, está a se referir às infrações tributárias e às penalidades advindas de seu cometimento, sendo esse o entendimento exarado pelo professor Alexandre Rossato da Silva Ávila que assim se pronunciou:

Na hipótese do inciso II do art. 106 do CTN, a lei tributária posterior à ocorrência da infração que for mais benéfica ao contribuinte deverá ser aplicada retroativamente. A lei do presente, por ser mais benigna em relação à vigente por ocasião das infrações pretéritas, produzirá os seus efeitos no passado. O dispositivo refere-se exclusivamente às penalidades impostas por infração à legislação tributária. Ou seja, diz respeito apenas às multas, sejam moratórias ou punitivas. O princípio a ser aplicado é o mesmo do direito penal (“a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”). Podemos dizer, a lei tributária não retroagirá, salvo, em matéria de penalidades, para beneficiar o contribuinte. A retroatividade benigna não abrange o tributo, os juros ou a correção monetária. O tributo deverá ser apurado de acordo com a lei vigente no momento do fato gerador, não podendo ser invocada a aplicação retroativa quando a norma posterior reduzir a carga tributária (ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. Verbo Jurídico. Porto Alegre: 2008, p. 197). Grifei.

As sistemáticas de apuração do Simples e do Simples Nacional não podem fugir à regra do Código Tributário Nacional, devendo o lançamento respectivo se reportar ao momento do nascimento da obrigação tributária, observando-se a legislação tributária vigente.



Alterações posteriores na forma de apuração do tributo somente serão aplicáveis para as situações futuras, salvo quando se referir à imposição de multas, que, nesses casos, poderiam retroagir nos termos do art. 106, II, do CTN (retroatividade benigna).

O STJ decidiu nesse sentido ao apreciar o REsp nº 760.496, julgado em 18/12/2007, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. OPÇÃO PELO SIMPLES. EMPRESA QUE PRESTA SERVIÇOS REFERENTES À ASSISTÊNCIA TÉCNICA EM EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. RESTRIÇÃO CONTIDA NA LEI 9.317/96.

1. O TRF da 4ª Região entendeu que a recorrente, ao prestar serviços "de assistência técnica em equipamentos de informática e equipamentos de escritório, exerce atividade 'assemelhada' à de engenheiro" (fl. 123-verso). Esse entendimento coaduna-se com o disposto no art. 9º, I, da Resolução 218/73 (que regulamentou a Lei 5.194/66), segundo o qual "compete ao Engenheiro Eletrônico ou ao Engenheiro Eletricista, Modalidade Eletrônica ou ao Engenheiro de Comunicação" a assistência técnica e consultoria em relação "a materiais elétricos e eletrônicos; equipamentos eletrônicos em geral; sistema de comunicação e telecomunicações; sistemas de medição e controle elétrico e eletrônico; seus serviços afins e correlatos". Considerando que os equipamentos de informática enquadram-se no conceito de equipamentos eletrônicos, é imperioso concluir que a vedação contida no art. 9º, XIII, da Lei 9.317/96, atinge as empresas que prestam assistência técnica e consultoria em relação a tais equipamentos.

2. É certo que a restrição em comento foi afastada pelo art. 4º da Lei 10.964/2004 (com as alterações promovidas pela Lei 11.051/2004). Contudo, a orientação prevalente nas Turmas de Direito Público deste Tribunal firmou-se no sentido de que o direito à opção pelo SIMPLES, com fundamento na legislação superveniente, somente pode ser exercido a partir da vigência de tal legislação.

3. Recurso especial desprovido.

Tais entendimentos encontram-se conforme o comando constitucional que restringe a retroatividade da lei àquelas de natureza penal, ou seja, que cuida das infrações e das penalidades, *in verbis*:

Art. 5º (...)

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

A Lei nº 9.784/1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e que se aplica, subsidiariamente, aos processos administrativos específicos – dentre os quais se inclui o Processo Administrativo Fiscal – nos termos do seu art. 69, assim dispõe:



Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. Grifei

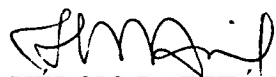
Não há, portanto, suporte legal para a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 128/2008 ao presente caso.

Logo, conclui-se que, antes da vigência da referida lei complementar, as atividades desempenhadas pela Recorrente a impedião de optar pelo Simples e pelo Simples Nacional.

IV. Conclusão

Em face do exposto, encontrando-se a Recorrente impedida de optar pelo Simples e pelo Simples Nacional até a vigência da Lei Complementar nº 128/2008, que alterou a Lei Complementar nº 123/2006, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO, em razão do exercício, pela Recorrente, de atividades vedadas pelo art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996 e pelo art. 17, XI, da Lei Complementar nº 123/2006 em sua redação original.

É como voto.



HÉLCIO LAFETÁ REIS