



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.001729/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.954 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2020
Recorrente COLEGIO NOVO SER LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação, restando precluso a alegação apresentada apenas em sede de recurso voluntário.

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007, 2008

SIMPLES NACIONAL. ESCOLAS DE ENSINO MÉDIO. VEDAÇÃO. ALTERAÇÃO LEGAL. RETROATIVIDADE. NÃO CABIMENTO.

A lei Complementar nº 123/2006 que instituiu o Simples Nacional vedou a opção ao regime para as empresas que se dedicam a atividade de ensino médio. O dispositivo introduzido pela LC nº 128/2008, que permitiu a adesão dessas empresas, não tem caráter interpretativo e tem vigência apenas aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009, não se aplicando o princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Fabiana Okchstein Kelbert, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-004.954 - 1ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.001729/2010-13

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-42.369, proferido pela 4ª Turma da DRJ/Belo Horizonte/MG, em 31 de janeiro de 2013, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Ato Declaratório Executivo – ADE, de exclusão do Simples Nacional, pelo exercício de atividade vedada, nos termos sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

Retroatividade benigna

A alteração da legislação disciplinadora do regime de impedimentos à opção pelo Simples Nacional não autoriza a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional, para efeito de reincluir contribuinte regularmente excluído com base na legislação vigente à época do ato.

Inconstitucionalidade.

O questionamento quanto a inconstitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, consoante orientação do Parecer Normativo nº 329, de 1970, da Coordenação do Sistema de Tributação. Decisões judiciais/administrativas e entendimentos doutrinários Decisões judiciais/administrativas e entendimentos doutrinários não se constituem em normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (art. 100 do CTN).

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2007, 2008

Impossibilidade de opção

Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade de ensino médio.

Cientificada do acórdão recorrido em 13/03/2013 (AR, fl. 68), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 12/04/2013 (fls. 71/98), no qual alega, em síntese:

- a) Que a autoridade administrativa não comprova que a recorrente efetivamente exerceu da atividade de ensino médio no período compreendido entre julho de 2007 e dezembro de 2008;
- b) Que o ADE expedido é ilegal na medida em que o dispositivo legal que fundamenta o ato de exclusão não veda a opção pelo Simples Nacional pelas pessoas jurídicas que prestem serviços educacionais de ensino médio, sendo patente o equívoco na aplicação as normas dispostas nos artigo 17, inc. XI da LC nº123/2006 e 12, inciso XXII da Resolução CGSN nº 4/2007;
- c) Que o art. 17, § 2º da LC nº 123/2006 estabelece que poderão optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se

dedique à prestação de serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste dispositivo;

- d) Que com o advento da LC. Nº 128/2008, revogando o art. 17, § 1º, inciso I da LC nº123/2006 e acrescentando o art. 18 § 5º-B, inciso I à lei, ratificou o entendimento de que a atividade de ensino médio sempre se sujeitou ao Simples Nacional, apenas aclarando o texto legal;
- e) Que o dispositivo introduzido pela LC nº128/2008, tem caráter meramente interpretativo;
- f) Que ainda que não se admita o caráter interpretativo da LC. 128/2008, a retroatividade do § 5º-B do seu art. 18 encontra amparo no art. 106, inc. II alíneas *a* e *b* do CTN, impondo-se sua aplicação ao presente caso.

Ao final requer o acolhimento do recurso e a manutenção da empresa no Simples Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, deve ser conhecido.

Não obstante, há que se ressaltar que a recorrente introduziu em seu recurso voluntário matéria não questionada em sua impugnação, consistente na alegação de que a autoridade administrativa não comprovou que o efetivo exercício da atividade de ensino médio no período compreendido entre julho de 2007 e dezembro de 2008 pela empresa.

Com efeito, tal matéria não constou da impugnação apresentada, o que não passou despercebido no voto condutor do acórdão recorrido que registra expressamente a falta desse questionamento, *verbis*:

Como se vê, a impugnante não contesta que exerça a atividade indicada como impeditiva. Entende, no entanto, que a Lei Complementar nº 123/2006 não veda a opção ao Simples Nacional pela pessoas jurídicas que prestem serviços educacionais de nível médio.

O art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Destarte, resta preclusa a alegação, não podendo ser conhecida.

No mérito a recorrente apresenta as mesmas alegações trazidas na impugnação que foram muito bem enfrentadas pelo acórdão recorrido, de sorte que, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, as reproduzo abaixo e adoto como razões de decidir:

A impugnante apresenta sua defesa, iniciando pelo tópico 1 – Fatos. Por se tratar de resumo dos acontecimentos não há necessidade de qualquer análise.

O tópico seguinte 2 – Mérito se subdivide como se segue.

2.1- ILEGALIDADE DO ATO DECLARATÓRIO

Neste tópico a impugnante entende que os artigos 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123/2006 e 12, inciso XXII, da Resolução CGSN nº 4/2007 não alcançam o exercício de atividade de ensino médio. Entende que tal atividade não se caracteriza como atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, bem como de prestação de serviços de instrutor, de corretor, despachante ou de qualquer outro tipo de intermediação de negócios. Assim, conclui:

“Não se vislumbra do dispositivo em apreço, a toda evidência, vedação de opção ao Simples Nacional pelas pessoas jurídicas que prestem serviços de professor, ou melhor, educacionais de nível médio, como se tem na situação em tela.”

A impugnante apresenta legislação específica sobre educação profissional técnica de nível médio, educação superior e distinção entre atividades próprias de professores e instrutores.

Transcreve o art. 9º da Lei nº 9.317/96, que citava expressamente a atividade de professor para afirmar que, com a edição da Lei Complementar nº 123/2006, a vedação de acesso ao Simples Nacional não mais persiste para os professores. Complementa que:

“Em arrimo a este entendimento, confira-se que, com o advento da lei Complementar nº 128/2009, ratificou-se que as atividades de ensino médio sempre se sujeitaram ao Simples Nacional, apenas aclarando esta lei qual o anexo aplicável ao cálculo dos tributos.

Assim, cumpre destacar que o artigo 18, § 5º-B, inciso I, da Lei Complementar nº 128/08 possui caráter meramente interpretativo; a Lei Complementar nº 123/2006, por certo, já albergava as instituições de ensino médio como passíveis de inclusão no Simples Nacional, dada a sua essência, ou seja, simplificar as obrigações tributárias das micro e pequenas empresas de modo a incentivar o desenvolvimento de suas atividades.”

No que diz respeito à retroatividade, a impugnante assinala:

“Neste sentido, desde o advento da Lei Complementar nº 123/2006 aplicam-se os termos dispostos nos artigos 17, §1º e 18, § 5º-B, inciso I, ambos da Lei Complementar nº 128/08, posto que a intenção do legislador não foi outra senão esclarecer as hipóteses de inclusão no Simples Nacional e a forma de calculá-lo.

Destarte, mister se faz inferir pela ilegalidade do Ato Declaratório Executivo DRF/DIV nº 65/2010, posto que não disposto no artigo 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123/2006, hipótese que vede a inclusão no Simples Nacional de pessoa jurídica que exerça atividade educacional de ensino médio.”

Como se vê, a impugnante não contesta que exerça a atividade indicada como impeditiva. Entende, no entanto, que a Lei Complementar nº 123/2006 não veda a opção ao Simples Nacional pela pessoas jurídicas que prestem serviços educacionais de nível médio.

Afirma que este entendimento encontra-se pacificado com a edição da Lei Complementar nº 128/2008. Conclui que, por possuir caráter meramente interpretativo, aplica-se a ato ou fato pretérito, em obediência ao Art. 106 do Código Tributário Nacional. Esta é a essência da impugnação.

Assim, serão analisadas as disposições da legislação de regência.

A Lei Complementar 123/2006, em seu artigo 17, determina:

“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XI- que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às

atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

I – creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental.

A impugnante argumenta que

“a Lei Complementar nº 123/2006, por certo, já albergava as instituições de ensino médio como passíveis de inclusão no Simples Nacional, dada a sua essência, ou seja, simplificar as obrigações tributárias das micro e pequenas empresas de modo a incentivar o desenvolvimento de suas atividades.”

Como se vê, os argumentos da impugnante não têm sustentação. A Lei Complementar nº 123 não permitia às instituições de ensino médio exercer a opção ao Simples Nacional. O inciso I, do parágrafo § 1º é taxativo: a vedação prevista no caput do art. 17 não se aplica tão somente para creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental. De igual forma, nos demais incisos deste parágrafo não há qualquer referência a estabelecimentos de ensino médio. Portanto, resta inquestionável que o legislador não indicou tal atividade como passível de optar ao Simples Nacional. Por outro lado, o argumento de que a essência da LC 123 permitiria a opção por “simplificar as obrigações tributárias das micros e pequenas empresas de modo a incentivar o desenvolvimento de suas atividades” é equivocado. Se assim fosse, todas elas poderiam optar pelo regime diferenciado, o que não é verdade. O mesmo artigo 17 explicita quais as atividades que impedem a microempresa ou a empresa de pequeno porte de recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional.

A conclusão de que a atividade de ensino médio encontrava-se impedida de optar pelo Simples Nacional é robustecida pela edição da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008:

“Art. 2º A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, passa a vigorar com as seguintes modificações:

Art. 17.

(...)

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.”

§ 5º-B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

I – creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;”

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) no uso das competências que lhe confere a legislação, emitiu a Resolução CGSN nº 50, de 22/12/2008. O artigo 10 estabelece:

“Art. 10. O § 3º do art. 12 da Resolução CGSN nº 4, de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art.12.

§ 3º As vedações relativas ao exercício de atividades previstas no caput não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput:

I – com efeitos até 31 de dezembro de 2008:

creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental; serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus, outros veículos pesados, tratores, máquinas e equipamentos agrícolas;

II – com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009: creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nas alíneas 'l' e 'm';”.

Assim, há de se concluir que realmente no intervalo compreendido entre 01 de julho de 2007 a 31 de dezembro de 2008, período abrangido pelo ato declaratório da exclusão, a microempresa ou empresa de pequeno porte que exercia a atividade de ensino médio era impedida de optar pelo Simples Nacional. Somente a partir de 01 de janeiro de 2009 esta vedação deixou de existir.

Portanto, a Lei Complementar nº 128/2008 não ratificou que as atividades de ensino médio sempre se sujeitaram ao Simples Nacional, como defende a impugnante. Ao contrário, a LC explicita que somente a partir de 01 de janeiro de 2009 a atividade em pauta poderá ser enquadrada como passível de opção. O termo “passível” quer significar que a opção é vontade do interessado, uma vez cumprida as exigências legais. Naturalmente, no caso de o estabelecimento de ensino médio ultrapassar o limite de receita bruta determinado pela lei, por este motivo encontra-se impedido de optar. Neste caso, não se está a impedir o exercício da atividade. A pessoa jurídica pode optar por uma das outras formas de apuração do seu lucro, inclusive cobrando mensalidades diferenciadas.

De outro diapasão, a impugnante assinala:

“Norma interpretativa, portanto, é norma que não altera qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, mas, apenas, traduz o seu significado. Neste contexto, sua aplicação, com efeitos retroativos é absolutamente concebível, tal como se verifica no caso em apreço.”

Depois de transcrever o art. 106 do CTN, complementa:

“A toda evidência, não possuindo a norma interpretativa elementos inovadores não instituindo direitos ou deveres, pode-se afirmar, inclusive, que sua aplicação sequer chega a ser retroativa.”

De plano, há de se notar que o direito de a microempresa e a empresa de pequeno porte, que exerçam a atividade de ministrar o ensino médio, optar pelo Simples Nacional somente foi possível depois da Lei Complementar 128/2008, que expressamente permitiu. Portanto, esta Lei Complementar não interpretou a Lei Complementar nº 123/2006, mas, sim, instituiu novos direitos e deveres.

Por sua vez, o inciso II do art. 106 do CTN trata da retroatividade benigna de disposição legal em matéria de infrações e as Leis Complementares 123/2006 e 128/2008 não tratam de infração, mas de condições de opção por regime especial de tributação.

É cediço que, em regra, aplica-se o princípio da irretroatividade das leis ao Direito Tributário. O art. 106 do Código Tributário Nacional traz as hipóteses excepcionais em

que a lei tributária poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito, consoante se constata de seu teor, a seguir transcrito:

"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".

Da leitura de seus incisos, não se verifica a possibilidade de retroação da lei pela mera existência de regra mais benéfica ao contribuinte. O primeiro inciso restringe-se à lei expressamente interpretativa, o que não é o caso. Já o segundo inciso subdividido em alíneas, estabelece quando a lei pode retrooperar para atingir atos não definitivamente julgados.

A hipótese dos autos não se enquadra em qualquer das alíneas desse último inciso. Portanto, as empresas que prestassem serviços profissionais educacionais de ensino médio eram atingidas pela vedação imposta. Não se cuida aqui de infração ou penalidade, devendo ser afastadas, de pronto, as letras "a" e "c" do art. 106 do Código Tributário Nacional. Poder-se-ia entender pela incidência, na espécie, do previsto na letra "b" do artigo em alusão. Ocorre que a simples leitura da parte final de tal alínea impossibilita essa conclusão, pois o fato de o recorrido ter optado pelo Simples Nacional quando não era permitido, certamente importou em falta de pagamento de tributo, na forma como era devido à época. A impugnante foi excluída da restrição constante da Lei Complementar nº 123/2006, apenas com o advento da Lei Complementar nº 128/2008. Uma vez que a Lei Complementar 128/2008 não se enquadra em qualquer das hipóteses previstas no art. 106 do CTN, não se presta, ela, para permitir a manutenção da interessada no Simples Nacional, no período de 01/07/2007 a 31/12/2008, indicado no Ato Declaratório Executivo DRE/DIV nº 65/2010, de fls. 14, que não apresenta qualquer irregularidade.

[...]

Por todo o exposto e, adotando os fundamentos acima expostos como razão de decidir, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto e, na parte conhecida, de negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado