



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

Processo nº 10830.009109/00-58
Recurso nº 328.025 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-001.219 – 1ª Turma**
Sessão de 18 de outubro de 2011
Matéria SIMPLES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DATA WAY EMP. EDUCACIONAIS S/C LTDA

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

Ano-calendário: 2000

LEI COMPLEMENTAR Nº 123/06. REDUÇÃO DO ROL DE ATIVIDADES VEDADAS AO SIMPLES. IRRETROATIVIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO DE NENHUMA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ARTIGO 106 DO CTN.

Não retroage a lei complementar nº 123, por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses excepcionais de retroatividade previstas no artigo 106 do CTN. Primeiro porque não se constitui em lei interpretativa; segundo porque não pertence, a matéria, à seara das infrações tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a).

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo

Presidente

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Otacilio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri e Claudemir Rodrigues Malaquias.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

O contribuinte foi excluído do Simples, por prática de atividade vedada ao programa, consistente em prestação de serviços assemelhadas ao de professor (artigo 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96).

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 02/14 dos autos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento indeferiu a solicitação do contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2000

Ementa: ENSINO. EXCLUSÃO. As pessoas jurídicas cujo objeto social engloba a exploração do ramo de ensino, instrução e treinamento em informática estão impedidas de optar pelo SIMPLES por prestarem serviços assemelhados à atividade de professor.

Solicitação Indeferida

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 63/76 dos autos.

A antiga Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes não conheceu do recurso do contribuinte. Eis a ementa do julgado:

SIMPLES. PROCESSUAL. RECURSO. PEREMPÇÃO.

Não se toma conhecimento de recurso interposto após o prazo de trinta (30) dias, contados da ciência da decisão, de acordo com o artigo 33 do Decreto 70.235/72.

RECURSO NÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE

O contribuinte opôs embargos de declaração, o qual foi acolhido, determinando-se o reexame do recurso do contribuinte.

Às fls. 107/115 dos autos, a antiga Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuinte deu provimento ao recurso do contribuinte, conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2000

SIMPLES. DESENQUADRAMENTO. EXERCÍCIO DE ATIVIDADES DE ENSINO LIVRE A legislação vigente excetua da vedação à opção pelo SIMPLES as pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de ensino livre (in casu, curso na área de informática).

SIMPLES. RETROATIVIDADE DE LEI NOVA. JULGAMENTOS PENDENTES. EFEITOS. A lei nova tem repercussão pretérita aos casos pendentes de julgamento, por força do caráter interpretativo da norma jurídica impeditiva anterior, revogada pela nova legislação, devendo seus efeitos se subsumirem à regra do artigo 106 do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Entendeu-se, no acórdão recorrido, pela aplicação retroativa da Lei Complementar nº 123/2006.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial, com fundamento em divergência jurisprudencial (fls. 120/126). Trouxe à tona acórdão paradigma, em que se decidiu pela impossibilidade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 123/2006.

Segundo a recorrente:

“Portanto, a fundamentação externada no acórdão diz respeito a alteração da norma, de a empresa ser ou não optante do Simples, e não sobre penalidades decorrentes, ou seja, sobre as obrigações principais e acessórias. No caso em análise, somente a multa por descumprimento de obrigação acessória é que seria afastada pela aplicação retroativa benigna da lei que deixou de considerar o ato como infração.

A LC 123/06 jamais poderia estar "deixando de definir uma infração", pois infrações não havia. Em verdade, estamos diante de dois sistemas (com relevantes diferenças) de pagamento unificado de tributos - Lei nº 9.317/96 e LC 123/06 — que se sucederam no tempo ambos atendendo a razões de política tributário-financeira reinantes em suas respectivas épocas. Não podemos confundir os regimes e objetivar aplicá-los fora do período de vigência estabelecido.”

O contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 144/151 dos autos.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, tendo em vista que o recorrente logrou comprovar a divergência jurisprudencial suscitada.

A questão que se deve decidir consiste em se saber se a Lei Complementar nº 123/06, que inaugurou o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, retroage, no que se refere às hipóteses de vedação de opção pelo Simples, para beneficiar o contribuinte que, excluído com base na Lei nº 9.317/96, não mais o seria com base naquela Lei Complementar.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso repetitivo (recurso especial nº 1.021.263), analisou tema semelhante, referente à irretroatividade da Lei nº 10.034/2000, exteriorizando o entendimento da Corte no seguinte sentido:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. OPÇÃO PELO SIMPLES. INSTITUIÇÕES DE ENSINO MÉDIO QUE SE DEDIQUEM EXCLUSIVAMENTE ÀS ATIVIDADES DE CRECHE, PRÉ-ESCOLAS E ENSINO FUNDAMENTAL. ARTIGO 9º, XIII, DA LEI 9.317/96. ARTIGO 1º, DA LEI 10.034/2000. LEI 10.684/2003.

1. A Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996 (revogada pela Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006), dispunha sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, instituindo o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

2. O inciso XIII, do artigo 9º, do aludido diploma legal, ostentava o seguinte teor:

"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; (...)"

3. A constitucionalidade do inciso XIII, do artigo 9º, da Lei 9.317/96, uma vez não vislumbrada ofensa ao princípio da isonomia tributária, restou assentada pelo Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, quando do julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.643-DF, oportunidade em que asseverou:

"... a lei tributária - esse é o caráter da Lei nº 9.317/96 - pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria. A razoabilidade da Lei nº 9.317/96 consiste em beneficiar as pessoas que não possuem habilitação profissional exigida por lei, seguramente as de menor capacidade contributiva e sem estrutura bastante para atender a complexidade burocrática comum aos empresários de maior porte e os profissionais liberais. Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também à norma contida no § 1º, do art. 145, da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto, é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo." (ADI-MC 1643/UF, Rel. Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 30.10.1997, DJ 19.12.1997) 4. A Lei 10.034, de 24 de outubro de 2000, alterou a norma inserta na Lei 9.317/96, determinando que:

"Art. 1º Ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, as pessoas jurídicas que se dediquem às seguintes atividades: creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental."

5. A Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, em seu artigo 24, assim dispôs:

"Art. 24. Os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.034, de 24 de outubro de 2000, passam a vigorar com a seguinte redação: 'Art. 1º Ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, as pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às seguintes atividades:

I – creches e pré-escolas;

II – estabelecimentos de ensino fundamental;

III – centros de formação de condutores de veículos

automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

IV – agências lotéricas;

V – agências terceirizadas de correios;

VI – (VETADO)

VII – (VETADO)' (NR)

(...)" 6. A irretroatividade da Lei 10.034/2000, que excluiu as pessoas jurídicas dedicadas às atividades de creche, pré-escola e ensino fundamental das restrições à opção pelo SIMPLES, impostas pelo artigo 9º, da Lei n.º 9.317/96, restou sedimentada pelas Turmas de Direito Público desta Corte consolidaram o entendimento da irretroatividade da Lei uma vez inexistente a subsunção a quaisquer das hipóteses previstas no artigo 106, do CTN, 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." 7. Precedentes

das Turmas de Direito Público: REsp 1056956/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/05/2009, DJe 01/07/2009; AgRg no REsp 1043154/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 16/02/2009; AgRg no REsp 611.294/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 19/12/2008; REsp 1.042.793/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 22.04.2008, DJe 21.05.2008; REsp 829.059/RJ, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 07.02.2008; e REsp 721.675/ES, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 23.08.2005, DJ 19.09.2005).

8. In casu, à data da impetração do mandado de segurança (07/07/1999), bem assim da prolatação da sentença (11/10/1999), não estava em vigor a Lei 10.034/2000, cuja irretroatividade reveste de legalidade o procedimento administrativo que inadmitiu a opção do SIMPLES pela escola recorrida.

9. Recurso Especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Aliás, neste sentido, tem decidido, recentemente, a 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos da seguinte ementa:

CARF 1a. Seção / 1a. Turma da 4a. Câmara / ACÓRDÃO 1401-00.338 em 02/09/2010

SIMPLES - EXCLUSÃO

*ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - **SIMPLES** EMENTA Ano-calendário: 1997 SIMPLES. ATIVIDADE VEDADA Conforme dispõe o item XIII do artigo 9º da Lei IV 9.317/96, não poderá optar pelo **SIMPLES** a pessoa jurídica que preste serviços profissionais de professor ou assemelhados. LEI **COMPLEMENTAR** Nº 123/2006. RETROATIVIDADE. BENIGNA IMPOSSIBILIDADE.*

*O direito à opção pelo **SIMPLES** com fundamento na Lei Complementar nº 123/2006 somente pode ser exercido a partir de sua vigência, vez que seus dispositivos não tem o condão de afastar restrição contemplada no regime jurídico da Lei nº 9.317/96. Tal situação não se enquadra em qualquer das hipóteses do art. 106 do Código Tributário Nacional*

ASSUNTO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO OCORRÊNCIA. Quando comprovado que o contribuinte conhecia perfeitamente as razões de fato e de direito que levaram à sua exclusão do SIMPLES, não há se falar em nulidade a viciar o procedimento fiscal em decorrência de imperfeições no Ato Declaratório que a formalizou.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Publicado no DOU em: 14.03.2011

Recorrente: W BLUMENAU SERVIÇOS E COMÉRCIO LTDA - ME

Recorrida: FAZENDA NACIONAL

Com efeito, no caso não se vislumbra hipótese cabível de retroatividade da Lei Complementar nº 123. Isto porque, também aqui, tanto quanto na hipótese discutida no recurso repetitivo julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, não se caracteriza quaisquer dos casos previstos de retroatividade, conforme estabelecido no artigo 106 do Código tributário Nacional, que dispõe nos seguintes termos:

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

De fato, em primeiro lugar, tem-se que a Lei Complementar não é expressamente interpretativa. Pelo contrário, os seus artigos 88 e 89 estabelecem que:

Art. 88. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, ressalvado o regime de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, que entra em vigor em 1º de julho de 2007.

Art. 89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.

Não faz, destarte, a lei, qualquer menção à sua aplicabilidade retroativa, sobre os dispositivos constantes da Lei nº 9.317/96. Pelo contrário, prevê, de forma expressa, a revogação desta lei. Ora, como poderia uma norma ser interpretativa da norma que revoga?

Ademais, lei expressamente interpretativa, por sua própria natureza, não inova no ordenamento jurídico, senão que se refere apenas e tão-somente ao ordenamento já existente quando do seu surgimento. Não é, sem dúvida, o que se dá com a Lei Complementar nº 123.

Por outro lado, não incidem, outrossim, as demais hipóteses de retroatividade da lei, conforme previsto no artigo 106, inciso II, do CTN. Este dispositivo refere-se, exclusivamente, à superveniência de lei mais branda, mais benigna, em se tratando de matéria concernente, tão-somente, às infrações tributárias. Neste sentido, Eduardo Sabbag, ao cuidar do artigo 106, inciso II, do CTN, esclarece que:

“O supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato.

(...)

*Nessa medida, o dispositivo protetor dá azo à retro-operância da lei mais branda, intitulada Lex mitior, na esteira da retroatividade benéfica ou benigna em Direito Tributário, exclusivamente para as infrações”.*¹

Inequivocamente, não pertence, a matéria ora em julgamento, à seara infracional do direito tributário. As normas que a integram, assim como no Direito Penal, atendem a uma estrutura característica, composta pelo preceito primário, na qual se prevê a

¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.p. 158/159.

conduta proibida, o fato típico; e pelo preceito secundário, consistente na sanção conseqüente à prática do fato descrito no tipo.

No presente caso, cuida-se apenas de rol de atividades, antes previstas na Lei nº 9.317/96, e hoje na Lei Complementar nº 123/06, proibidas de serem exercidas pelo contribuinte que pretende optar pelo Simples. Trata-se, pois, tão-somente de condições à participação do contribuinte no Simples.

Neste sentido:

“Quanto à segunda exceção legal, também se entremostra impossível a sua configuração. Isso porque as leis em cotejo não versam, absolutamente, sobre infrações ou penalidades. Em termos mais claros: a opção do contribuinte pelo Simples em desacordo com a Lei nº 9.317/96 não é tipicamente uma infração, nem tampouco a sua exclusão da sistemática simplificada pode ser admitida como uma penalidade.

A retroatividade benigna contemplada pela regra em comento deita raízes no Direito Penal, fonte na qual se deve buscar inspiração para interpretação em análise. Nesse cenário, a infração tributária deve ser entendida como o descumprimento de uma ordem emanada da norma, o cometimento de um ato ilícito, uma afronta a um fazer ou não fazer expressamente ditado pelo legislador. A penalidade, por sua vez, é uma decorrência dessa inobservância, e tem caráter nitidamente punitivo, sancionador a exemplo de aplicação de multa.

A par disso, o que se tem na hipótese ora debatida não é infração, nem penalidade, mas, isto sim, um programa governamental de incentivo previsto em lei, no qual se delimitam condições aos pretensos participantes para que nele possam ingressar. Aqueles que preenchem os requisitos podem ser inseridos no Simples; caso contrário não será autorizado o ingresso ou a permanência no regime simplificado.

*Se os dispositivos das normas em apreço versam particularmente sobre requisitos de acesso a um regime tributário especial voltado a determinadas empresas, é inconcebível rotulá-los como veículos legislativos que estabelecem infrações”.*²

Diante disso, tendo em vista não se enquadrar, a Lei Complementar nº 123, em nenhuma das hipóteses excepcionais de retroatividade prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional, não há como se aquiescer com o desfecho dado ao caso pelo órgão *a quo*.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, para restaurar a decisão de primeira instância.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2011

² JÚNIOR, Bernardo Alves da Silva. A Injuricidade da Aplicação Retroativa da Lei Complementar nº 123/06 para a Reinclusão de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no Regime do Simples. Revista Dialética de Direito Tributário nº 169. Outubro de 2009. p. 21.

Processo nº 10830.009109/00-58
Acórdão n.º **9101-001.219**

CSRF-T1
Fl. 10

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann