



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

Processo nº 10840.003297/2004-69
Recurso nº 139.790 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.112 – 1ª Turma Especial
Sessão de 19 de maio de 2009
Matéria SIMPLES - EXCLUSÃO
Recorrente NOVA GERAÇÃO SERVIÇOS EDUCACIONAIS S/C LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

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

Ano-calendário: 1997

SIMPLES. ATIVIDADE IMPEDITIVA.

A sociedade encontra-se 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, em razão do exercício de atividades profissionais próprias de professor 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.

A exceção criada pela Lei nº 10.034/2000 e pelo art. 17, § 1º, I, da Lei Complementar nº 123/2006 em sua redação original restringe-se às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades de creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental.

EXCLUSÃO DE OFÍCIO. EFEITOS

Nos termos do art. 24, parágrafo único, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 355 de 29 de agosto de 2003, a exclusão de ofício aplicável ao presente caso operará efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, para que os efeitos da exclusão se operem a partir de 01/01/2002, inclusive.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS
Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

O presente processo originou-se de Representação Administrativa proveniente do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (fls. 1 a 4), em que se informou que a sociedade NOVA GERAÇÃO SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA., CNPJ 01.115.929/0001-29, prestava serviços educacionais de ensino médio e pré-vestibular, atividades essas que vedariam sua opção pelo Simples em face do contido no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996.

Ainda de acordo com a referida representação, a sociedade é optante pelo Simples desde 1º de janeiro de 1997, tendo sido excluída dessa sistemática de pagamento de tributos por meio do Ato Declaratório nº 13.813/1999 que, em face de decisão favorável da DRJ Ribeirão Preto/SP que deferiu a solicitação da então impugnante, fora reincluída no Simples.

No entanto, a Auditora-Fiscal da Previdência Social embasou sua Representação Administrativa em “Contrato de Parceria Comercial e outras Avenças” firmado pelo contribuinte com a pessoa jurídica Associação Educacional de Lucca, em que se confirma que os serviços prestados pelo contribuinte se referem a cursos de ensino médio e pré-vestibular e não a creches, pré-escola e ensino fundamental; em razão do que, encontrava-se o contribuinte impedido de optar pelo Simples

Em decorrência do exposto, a DRF Ribeirão Preto/SP emitiu, em 30 de novembro de 2004, o Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 79 (fl. 87), excluindo o contribuinte do Simples pela prestação de serviços de educação média e formação geral, com base no inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/1996, cujos efeitos retroagiriam a 1º/1/1997.

Inconformado com os termos do ADE, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 91 a 99), alegando, em síntese, o seguinte:

a) que não exerce a atividade de professor, nem mesmo de forma assemelhada, e que os profissionais por ele contratados detinham *simples conhecimento técnico da atividade* (fl. 93);

b) a aplicação do disposto no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996 ao presente caso violaria o princípio da legalidade por estender, por meio de analogia, seus dispositivos a casos não enquadráveis na letra da lei;

c) a matéria já fora apreciada pela Delegacia de Julgamento, que deferiu a sua solicitação, em razão do que sua opção pelo Simples teria sido restabelecida, encontrando-se, portanto, definitivamente julgada na esfera administrativa;

d) incabível a retroatividade da lei no que se refere à exclusão com efeitos a partir de 1º/1/1997, por ferir o ato administrativo perfeito.

Por fim, requereu o acolhimento de sua impugnação, mantendo-o no Simples ou afastando a retroatividade dos efeitos da exclusão. Em sua decisão (fls. 120 a 125), a DRJ Ribeirão Preto/SP manteve a exclusão, considerando que as pessoas jurídicas, cujo objeto

social engloba a exploração do ramo de ENSINO MÉDIO, estão impedidas de opção ao Simples por prestarem serviços assemelhados à atividade de professor (fl. 120).

Em seu voto, o relator ressalta que, não obstante ter havido uma decisão anterior assegurando ao contribuinte o direito de permanecer no Simples, um fato novo surgiu em face da Representação Administrativa, não conhecido por ocasião do julgamento anterior, consistente na prestação pelo contribuinte de serviços educacionais de ensino médio e de pré-vestibular.

Inconformado com tal decisão, o contribuinte, repisando os mesmos argumentos, recorre a este Conselho (fls. 131 a 136) e requer reforma da decisão de primeira instância, atribuindo-lhe o direito de permanecer no Simples ou que os efeitos da exclusão se operem a partir de 1999, já que, quanto aos anos-calendário anteriores, já teria ocorrido a homologação dos pagamentos efetuados, em razão do transcurso, quando da expedição do Ato Declaratório de exclusão, do prazo de cinco anos para a constituição dos créditos tributários respectivos.

É o Relatório. 



Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

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

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

Reza o art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/1996:

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)

Com base em todos os elementos probatórios trazidos aos autos, não restam dúvidas de que a atividade da Recorrente tem como suporte os serviços profissionais de professores, seja nos cursos de ensino médio, seja nos cursos preparatórios para vestibular.

A tentativa do Recorrente em diferenciar as funções desenvolvidas por autênticos professores das atividades exercidas por profissionais que independem de autorização do Ministério da Educação para atuar não encontra amparo legal e muito menos lógico.

Não há como desvencilhar a prática do ensino educacional da atividade de professor. Esta é fundamento lógico e necessário à existência daquela. Se assim não fosse, estar-se-ia a contribuir para a deterioração do ensino no País, que é um setor bastante sensível da sociedade, a demandar a devida atenção em face das consequências que podem advir da má escolha de políticas educacionais que impactem a estrutura sócio-econômica do Brasil.

A Lei nº 9.317/1996, em seu artigo 9º, inciso XIII, ao vedar a opção pelo Simples da pessoa jurídica prestadora de serviços profissionais de professor se referiu ao objeto das sociedades educacionais, à sua própria razão de ser, que, nesse caso, é a consecução de atividades voltadas à educação do ensino médio e do pré-vestibular.

Descabidas, portanto, as alegações da Recorrente, não havendo afronta aos dispositivos legais referenciados na peça recursal.



II. Inaplicabilidade da Lei nº 10.034/2000

A Lei nº 10.034/2000, com redação dada pela Lei nº 10.684/2003, excetuou, expressamente, da restrição contida no inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/1996 as atividades de creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental.

Contudo, conforme restou demonstrada nos autos, a atuação da Recorrente na área de ensino se restringe ao ensino médio e a cursos pré-vestibular.

Portanto, a exceção criada pela Lei nº 10.034/2000 não alcança o objeto da Recorrente, que não se inclui dentre as *atividades de creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental*.

III. Irretroatividade da Lei Complementar nº 123/2006

A Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, previu, em seu art. 18, § 5º-B, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/2008, a possibilidade de adesão à sistemática diferenciada de apuração de tributos por ela criada de sociedades voltadas à educação, de forma bastante ampla, conforme reproduzido a seguir:

§ 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: (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

A redação anterior da Lei Complementar nº 123/2006 restringia essa exceção às mesmas instituições previstas na Lei nº 10.034/2000, quais sejam, *creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental*.

Logo, somente com o advento da Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008, foi que se facultou a opção pelo Simples Nacional de sociedades prestadoras de serviços de educação voltados ao ensino médio e preparatórios para vestibulares.

Referidas leis complementares não imprimiram efeitos retroativos a seus dispositivos como fez a Lei nº 10.964/2004, em seu art. 4º, § 1º.

Pelo contrário, o § 5º do art. 31 da Lei Complementar nº 123/2006, com redação dada pela Lei Complementar nº 128/2008, definiu que, na hipótese de exclusão obrigatória, *uma vez que o motivo da exclusão deixe de existir, havendo a exclusão retroativa de ofício no caso (...) de verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória, o efeito desta dar-se-á a partir do mês seguinte ao da ocorrência da situação impeditiva, limitado, porém, ao último dia do ano-calendário em que a referida situação deixou de existir*.

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 nº 10.034/2000 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.

A sistemática de apuração do Simples e do Simples Nacional não pode 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, poderão 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 edição da referida lei complementar, as atividades desempenhadas pela Recorrente a impediam de optar pelo Simples.

IV. Coisa julgada. Fato novo

O Recorrente alega a existência de uma decisão anterior da DRJ Ribeirão Preto/SP que lhe assegurou o direito de permanecer no Simples.

Contudo, tal decisão se baseou em outros fatos que não aqueles trazidos aos presentes autos e que embasaram o Ato Declaratório de exclusão sob análise.

Vicente Greco Filho, em sua obra “Direito Processual Civil brasileiro”, 2º vol., 12ª ed. São Paulo, Editora Saraiva, muito bem sintetiza a modificação de uma decisão anterior em face de fatos novos, conforme se verifica a seguir:

Diferentemente, porém, é a situação se existe fato novo ou diferente que venha a constituir fundamento jurídico para outra demanda. Nesse caso, o problema da coisa julgada não se põe, porque o fato que constitui fundamento jurídico novo enseja outra demanda diferente e a coisa julgada se refere a demandas idênticas nos três elementos: mesmas partes, mesmo pedido e mesma causa de pedir.



No caso sob exame, foi trazida aos autos, por meio de Representação Administrativa do INSS, a comprovação do exercício de atividades educacionais de ensino médio e de pré-vestibular somente após a primeira decisão da DRJ Ribeirão Preto/SP.

Logo, o ato de exclusão sob exame encontra-se amparado em fatos novos, não se configurando, portanto, a alegada ocorrência de “coisa julgada” na esfera administrativa.

V. Exclusão de ofício. Efeitos.

A exclusão de ofício ocorrida em 2004 deve obedecer as regras estatuídas no art. 24, parágrafo único, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 355 de 29 de agosto de 2003, *in verbis*:

Art. 24. A exclusão do Simples nas condições de que tratam os arts. 22 e 23 surtirá efeito:

(...)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas enquadradas nas hipóteses dos incisos III a XVII do art. 20, que tenham optado pelo Simples até 27 de julho de 2001, o efeito da exclusão dar-se-á a partir:

(...)

II - de 1º de janeiro de 2002, quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002.

Como o Ato Declaratório Executivo nº 79 foi expedido em 30 de novembro de 2004 (fl. 87), com ciência pelo contribuinte em 10 de dezembro do mesmo ano (fl. 89), e a situação excludente remonta a 1997, a exclusão de ofício operará efeitos nos termos contidos nos dispositivos acima reproduzidos, ou seja, a partir de 1º de janeiro de 2002.

VI. Conclusão

Em face do exposto, encontrando-se o Recorrente impedido de optar pelo Simples e pelo Simples Nacional até a vigência da Lei Complementar nº 128/2008, em razão do exercício de atividade vedada 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 (serviços profissionais de professor), e considerando os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 355 de 29 de agosto de 2003, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, mantendo a exclusão do Simples somente a partir de 1º de janeiro de 2002.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2009.



HÉLCIO LAFETÁ REIS