



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

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

Processo : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

Sessão : 06 de dezembro de 2000  
Recurso : 114.986  
Recorrente : INSTITUTO SUE ELEN DE DESENVOLVIMENTO E  
APERFEIÇOAMENTO PROFISSIONAL LTDA. - ME  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**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:  
INSTITUTO SUE ELEN DE DESENVOLVIMENTO E APERFEIÇOAMENTO  
PROFISSIONAL LTDA. - ME

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

Luiz Roberto Domingo  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Alexandre Magno Rodrigues Alves, Ricardo Leite Rodrigues, Maria Teresa Martinez López e Adolfo Montelo.

Eaal/mas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

Recurso : 114.986  
Recorrente : INSTITUTO SUE ELEN DE DESENVOLVIMENTO E  
APERFEIÇOAMENTO PROFISSIONAL LTDA. - ME

## RELATÓRIO

Tem por objeto o presente processo o inconformismo da Recorrente em relação ao Ato Declaratório nº 138.328, emitido em 09/01/99, expedido pela Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto – SP, 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.

Em tempo hábil, a Recorrente manifestou seu inconformismo, através da apresentação de Impugnação, suprimindo a fase de Solicitação de Revisão da Vedaçāo/Exclusão, tempestivamente, cujo protocolo data de 18/02/99, pela DRF/Bauru, onde basicamente:

- (i) aduz que a matéria acerca do ato impugnado é de ordem constitucional e legal, e não pode ser apreciada com base em dispositivos normativos infraconstitucionais e infralegais, visto que a Constituição Federal garante ao cidadāo o livre exercício de profissāo, bem como a constituição de empresas, sejam elas de qualquer porte, sendo ainda tratadas de forma diferenciada as empresas de pequeno porte, em obediēncia ao art. 179 da própria Constituição Federal;
- (ii) aduz que conforme ensinamento doutrinário ao que se refere o art. 179 da Constituição Federal, menciona: “É de se lembrar que o constituinte não oferta à Federação mera faculdade de dispensar tal tratamento, quando possível, mas impõe o mesmo ao dizer, que “dispensarão”, isto é, estão obrigadas as entidades federativas a ofertar tratamento preferencial às empresas de pequeno porte e às Microempresas”, tendo o referido artigo determinado que a lei defina o que seja empresa de pequeno porte e microempresa, discriminando assim, “o teto para que uma empresa possa gozar de tratamento favorecido imposto pela Constituição às entidades federativas”, no entanto, “em momento algum o Constituinte delegou ao Legislador “comum” o poder de fixação ou até mesmo de definição de atividades “excluídas” do benefício”, o que torna o art.º 9º da Lei n.º 9.317/96, inconstitucional;
- (iii) aduz que sendo o poder legislativo das entidades da Federação limitado ao dimensionamento do porte da empresa, pelo critério quantitativo e nunca à sua qualificação, não pode este descriminar a atividade de determinada empresa, pois este critério seria qualitativo, visto que cabe a Lei Complementar regular as limitações ao poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

de tributar e sendo assim, não pode prevalecer sua exclusão por discriminação da atividade que exerce;

- (iv) aduz que “é vedado ao Poder Público (art. 150, II) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, bem como, criar ou aceitar qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”, sendo assim, “a discriminação tributária em virtude da atividade exercida pela empresa fere o princípio Constitucional da igualdade”;
- (v) aduz que “a atividade empresarial exercida pela prestadora de serviços educacionais é muito mais ampla que a desenvolvida pelo professor ou assemelhado”, pois “para o exercício da atividade escola, é indispensável a contratação de professores”, “pessoal de limpeza e manutenção, bibliotecários, equipe técnica-administrativa, pedagogos, psicólogos seguranças, entre outros.”, e o seu funcionamento “necessita de um complexo de instalações, de insumos, de valores, às vezes mais expressivos que o custo de mão de obra do professor”;
- (vi) aduz que a “Entidade Mantenedora Educacional não é uma sociedade de profissionais para o exercício da profissão de professor”, mas “sim uma sociedade entre empresários, sem exigência de qualificação profissional dos mesmos para a realização da sociedade, visto que os “Sócios/Mantenedores da prestadora de serviços educacionais não precisam possuir qualquer habilitação profissional, e se assim fosse, “para que a Empresa pudesse ser tida como assemelhada à profissão de professor, teria que ser tida e considerada como assemelhada à tantas outras atividades como, por exemplo, à atividade de limpeza e mesmo à atividade de segurança além de outras.”; e
- (vii) requer o provimento das razões expostas, considerando a Impugnante como regularmente inscrita no sistema SIMPLES, tornando o Ato Declaratório que a excluiu sem efeito.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto esta decidiu manter sua decisão, intimando a Contribuinte em 13/05/99, ficando-lhe facultado o ingresso de Impugnação, junto à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, o que o fez, tempestivamente, em 10/06/99, contendo esta o mesmo teor da impugnação anterior, da qual foi proferida decisão que ratificou o Ato Declaratório, consubstanciada na seguinte ementa:

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

Exercício: 1999



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

Ementa: Mantém-se a exclusão de pessoa jurídica que exerce atividade econômica de ensino vedada a optar pelo Simples.

**SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”**

Ainda Irresignada com a decisão singular, da qual foi intimada em 15/06/00, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, cuja postagem data de 07/07/00, tempestivamente, alegando os mesmos pontos já aduzidos na peça impugnatória, solicitando o reconhecimento da inclusão da atividade da empresa no SIMPLES, ressaltando, ainda, que:

(i) conforme art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é “dever das autoridades administrativas e ou judiciais de analisar o conteúdo amplo e total da defesa, não se alegue com a separação de poderes e com a separação hierárquica”, pois é “dever do Estado manifestar-se exaustivamente acerca de todas as defesas do particular”, não podendo, ainda, nenhum agente público “validar ato constitucional mediante o argumento de subordinação hierárquica”, em face do que pede a examinação das razões de sua impugnação, não apreciadas pela autoridade recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

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 : 10850.0000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

Sem adentrar o mérito da ilegalidade da norma, que pende de decisão pelo STF<sup>1</sup>, adoto como linha de minhas razões de decidir as bem colocadas considerações da Ilustre Conselheira Maria Teresa Martinez 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 atividade 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 Eminente Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro, em voto que lastreou o Acórdão nº 202-12.036, de 12 de abril de 2000, ao

<sup>1</sup> 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 : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

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 deôntico da norma, ou seja, aquilo que está proibido não pode, pela interpretação, passar a ser permitido.

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10850.000234/99-11  
Acórdão : 202-12.659

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, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO