



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13807.008672/99-89
Recurso nº 132.853 Voluntário
Acórdão nº 3801-00.041 – 1ª Turma Especial
Sessão de 17 de março de 2009
Matéria Simples - Exclusão
Recorrente NÚCLEO DE RECREAÇÃO INFANTIL BÉRGAMO S/C LTDA.
Recorrida DRJ-São Paulo/SP

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

Ano-calendário: 1998

SIMPLES. ATIVIDADE IMPEDITIVA.

Até o advento da Lei nº 10.034/2000, publicada em 25/10/2000 e posteriormente alterada pela Lei nº 10.684/2003, era vedada a opção pelo Simples de pessoa jurídica que prestasse serviços profissionais de professor, dentre os quais se incluíam as atividades de ensino de pré-escola e maternal.

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

EDITADO EM: 11/09/2009

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

Relatório

Diante do Acórdão nº 301-33.478 prolatado na sessão de 6 de dezembro de 2006 da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que não conheceu do Recurso Voluntário por intempestividade de sua interposição (fls. 61 a 67), o contribuinte apresentou requerimento (fls. 71 a 72), com base no art. 58 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, alegando, em síntese, o seguinte:

1) É certo que em março de 2005, a ora Requerente tomou ciência acerca do Acórdão DRJ/SPOI nº 6348, de 6 de janeiro de 2005, através do qual fora, por unanimidade de votos, indeferida a solicitação da mesma.

2) Cabe esclarecer que o referido acórdão não dava a opção à Requerente, de apresentar recurso, com base na alínea "a" do inciso I do artigo 25 do Decreto nº 70.235/72 e ainda com redação dada pela Medida Provisória nº 230/04, a Delegacia da Receita Federal Especializada em Julgamentos passou a ter competência para julgamento em instância única.

3) Contudo, com a edição da Medida Provisória nº 243/2005, a Requerente passou a ter opção de apresentar recurso administrativo ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, sendo que o prazo para a apresentação do referido recurso se iniciou com a sua publicação, ou seja, trinta dias a contar da data da publicação da referida Medida Provisória.

Em 12 de setembro de 2008, o então Presidente da 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, por meio do Despacho nº 1462.132853 (fls. 77 a 78), confirmou o equívoco e, então, acolheu o Recurso Voluntário do contribuinte.

Uma vez que os presentes autos já foram analisados pelo Terceiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 301-33.478), peço vênica para reproduzir, na íntegra, o relatório produzido pelo então Conselheiro OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, Presidente e Relator.

A Recorrente já identificada tem por objeto a exploração de escola de jardim de infância, pré-escola e núcleo de recreação infantil, conforme a cláusula quinta de seu contrato social (fls. 12/13).

Por meio do Ato Declaratório nº 143.069, de 09/01/99 (15), foi excluída do Simples sob a égide do art. 9º da Lei nº 9317/96, e alterações posteriores, em razão do exercício de atividade econômica não permitida para o Simples.

Inconformada impugna o feito aduzindo sucintamente (fls. 01/10):

** A CF/88 garante ao cidadão o direito de livre exercício de profissão bem como a constituição e de empresas, seja ela de qualquer porte, notadamente às microempresas e empresas de pequeno porte, assistindo-lhes tratamento diferenciado, conforme os seus arts. 170-IX e 179.*



** A Lei nº 9317/96, ao regular o texto constitucional exorbitou na parte que estabelece as condições qualitativas e não apenas quantitativas para a opção para o regime diferenciado, revestindo-se de eivas de inconstitucionalidade.*

** Em nenhum momento o Constituinte delegou ao legislador 'comum' o poder de fixação ou até mesmo de definição de atividades 'excluídas' do benefício, não podendo o art. 9º da Lei nº 9317/96, inserir no seu texto os incisos III, IV, V VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII e XVIII, eis que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, conforme o art. 146, CF.*

** Houve quebra da igualdade tributária e quebra do tratamento isonômico, prevista no art. 150-II, CF.*

** Alega que a decisão equivocou-se ao concluir pela equiparação do exercício de atividade escola à atividade de professor, sustentando os seus argumentos de acordo com toda a legislação ordinária que procurou traçar parâmetros de fixação de encargos educacionais desde o ano de 1969, pelo DL 532/69, passando pela LEI nº 8.170/91 e diversas MP's, inclusive a de nº 1.477, que estabeleceram de forma clara os componentes de custos destas empresas.*

** O Conselho Federal de Educação, atual Conselho Nacional de Educação, através da Resolução nº 01/83, DOU de 18.01.83, seção 01, p. 1025, dispôs em seu art. 2º, § 1º, enunciados do qual se extrai que: a atividade do professor, pessoa física começa e termina no primeiro item, entre os relacionados, dada a sua complexidade.*

** Transcreve ementa do acórdão nº 104-9.223, que proviu o recurso, "MICROEMPRESA – ESTABELECIMENTO DE ENSINO. ENQUADRAMENTO – Sociedade organizada para gerir estabelecimento de ensino, com professores e auxiliares regularmente contratados, se preenchidos os requisitos do Estatuto da Microempresa – Lei nº 7.256/74, não pode ser desenquadrado deste regime sob o argumento de que a atividade se assemelha àquelas relacionadas no inciso VI, art. 3º da referida lei".*

** As disposições contidas no art. 9º da Lei nº 9317/96 é, praticamente, 'bis in idem' das disposições contidas no inciso VI, do art. 3º da Lei nº 7256/84.*

** O que o dispositivo legal veda é a possibilidade de que profissionais, que no exercício de suas profissões, criem uma pessoa jurídica para exercer as suas profissões e venham a se beneficiar do denominado Simples.*

** A Entidade Mantenedora Educacional não é uma sociedade de profissionais para exercício da profissão de professor. A Entidade é sim uma sociedade entre empresários, sem exigência de qualificação profissional, e livre para contratar profissionais*



devidamente qualificados e habilitados para o exercício de suas profissões.

** Conclui que o art. 9º da Lei 9317/96 é inconstitucional tanto por estabelecer critério diverso (qualificativo) daquele do ditado pela Carta Magna, como também por ferir o princípio básico da isonomia (igualdade) tributária.*

** Sócios/mantenedores da prestadora de serviços educacionais não precisam possuir qualquer habilitação profissional. E mais, 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.*

** Requer o reconhecimento pela regularidade da inscrição da Impugnante no Simples e que seja tornado sem efeito o Ato Declaratório emitido.*

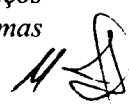
Acatada como SRS a peça exordial, a interessada avia nova impugnação reiterando-os (fls. 22/33).

O acórdão DRJ/SPOI nº 6348/05 (fls. 37/44), afastando a alegação de inconstitucionalidade argüida, com fulcro no PN/CST nº 329/70, para indeferir a solicitação formulada pelo contribuinte, por entender que não poderá optar pelo Simples a pessoa jurídica que preste serviços profissionais de professor,..., ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida (art. 9º-XIII, Lei 9317/96).

Esclarece que a Lei 9317/96 ampliou a abrangência da lista inserta na Lei nº 7713/88, desta feita para fins de vedação à opção pelo Simples de empresas que exerçam as atividades ali relacionadas, bem assim o art. 51 desta lei guardava consonância com o art. 52 da Lei nº 7450/85, que determinou a tributação na fonte “das importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional”. Ademais disso a IN/SRF nº 23/86 listou em seu item 18 as atividades de “ensino e treinamento” entre aquelas sujeitas à retenção estabelecida pelo referido art. 52.

Assinala que o PN/CST nº 08/86, observa em seu item 11, que a expressão “serviços caracterizadamente de natureza profissional” traduz a “pretensão do legislador de submeter à incidência do imposto de renda na fonte as remunerações auferidas por serviços que, por sua natureza, se revelem inerentes ao exercício de quaisquer profissões, sendo irrelevante (...) que se trate de profissão regulamentada por lei ou não”.

Por sua vez, o item 12 esclarece que as atividades listadas na IN/SRF nº 23/86, entre as quais figuram “ensino e treinamento”, como já indicado, devem “ser entendidas na acepção de serviços profissionais que poderiam ser prestados individualmente, mas



que, por conveniência empresarial, são executadas mediante interveniência de sociedades civis ou mercantis”.

A vedação à prestação de serviços que tenham como base o exercício de profissão regulamentada ou assemelhada a estas decorre da legislação anterior. Assemelhadas são as pessoas jurídicas que prestem ou vendam serviços semelhantes, quando a habilidade profissional foi haurida em estabelecimento de ensino comum, ou cuja prestação ou venda dependa intrinsecamente de serviços prestados pelos profissionais nela elencados.

*O cerne da questão é determinar se a atividade desenvolvida pela contribuinte é atividade privativa de professor ou de qualquer outra profissão legalmente regulamentada. Ao aceitar o verbete **professor**, o dicionário Aurélio define como “aquele que professa ou ensina uma ciência, uma arte, uma técnica, uma disciplina; mestre: professor universitário; professor de ginástica”.*

O alcance da expressão “assemelhados” em relação à pessoa jurídica, é entendido pela Administração como: que prestem ou vendam serviços relativos às profissões expressamente listadas no inciso XIII do art. 9º da Lei 9317/96.

Nesse sentido encontra-se a Decisão SRRF/1ª RF/DISIT nº 08/97 proferida em atendimento à consulta formulada por determinado curso de idiomas (vide fl. 42). Na mesma direção foi a Decisão SRRF 8ª RF/DISIT nº 05, que ainda cita a IN/SRF nº 74/96 e o Parecer CST/SIPR nº 374/91.

Ressalta que o ADN/COSIT nº 29/99, determinou às DRJ e SRRF, que os estabelecimentos de educação que prestam serviços vinculados à atividade de professor estão impedidos de exercer a opção pelo Simples.

Entretanto, posteriormente o art. 1º da Lei 10.034/00, DOU de 25/10/00, alterou o art. 9º da Lei 9317/96, estabelecendo que ficam excetuada da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º, as pessoas jurídicas que se dediquem às seguintes atividades: creches, pré-escolas, e estabelecimento de ensino fundamental.

Ocorre que o §º 3º do art. 1º da IN/SRF nº 115/00, ao regular as disposições da citada lei, dispôs que “fica assegurada a permanência no sistema das pessoas jurídicas, mencionadas no caput, que tenham efetuado a opção pelo Simples anteriormente a 25 de outubro de 2000 e não foram excluídas de ofício ou, se excluídas, os efeitos da exclusão ocorreriam após a edição da Lei 10.034/00, desde que atendidos os requisitos legais”.

No caso presente os efeitos da exclusão sobrevieram a partir de 01/03/99 fl. 45), não estando a empresa, portanto, ao amparo da lei para permanecer no sistema.

Ciente da decisão por meio de AR em 09/03/05 (fl. 45-v), protocoliza em 28/04/05, portanto, intempestivamente, o seu

recurso voluntário (fls. 46/57), reiterando os termos contidos na exordial, para complementá-los aduzindo sucintamente:

1. Repele o fundamento de que não cabe a esfera administrativa a discussão sobre constitucionalidade do texto legal, a pós a Constituição/88, que espancou de forma definitiva este conceito ao inserir no art. 5º-LV, aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral, são assegurados o direito à ampla defesa e ao contraditório, com todos os meios e recursos à ela inerentes.

2. Reitera as razões de ordem constitucional, apresentadas e não examinadas pela autoridade recorrida sobre a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 9317/96, que no seu entender não poderia definir, qualitativamente, o que sejam microempresas e empresas de pequeno porte, sob à égide do art. 179, CF/88.

3. Desde a implantação do Sistema Simples, por força do dispositivo constitucional, a Receita Federal tem flutuado na interpretação dos dispositivos legais que informam a matéria, principalmente quando envolve as disposições contidas no art. 9º, em especial as referentes aos incisos IV e seguintes, concentrando-se os mesmos no inciso XIII, quando busca interpretar a figura dos 'assemelhados', mediante interpretações conflitantes.

4. O tumulto foi tão grande que a Lei 10.034/00, veio esclarecer que as pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental, não estão incluídas na vedação do art. 9º, isto é, não se trata de atividade assemelhada à de professor. Parece óbvio que não há como excluir algo de onde nunca esteve excluído.

5. Conclui pela inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 9317/96, tanto por estabelecer critério diverso daquele ditado pela Carta Magna, como por ferir o princípio básico da isonomia tributária, para tornar insubsistente o ato declaratório e mantida a opção feita.

É o Relatório



Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

Vencida a preliminar de tempestividade, conforme relatado acima, passo à análise do mérito do Recurso Voluntário (fls. 46 a 57).

I. Arguições de inconstitucionalidade

De acordo com o art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), com redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, e art. 49 e parágrafo único do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, no julgamento de Recurso Voluntário ou de ofício os Conselhos de Contribuintes encontram-se impedidos de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, *in verbis*:

Decreto nº 70.235/1972 (PAF)

(...)

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

II - que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002; (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)



Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes

(...)

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Portanto, não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional nos termos contidos nos dispositivos acima reproduzidos.

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

A ordem constitucional pátria, ao garantir o princípio da isonomia aos contribuintes, o fez no sentido de assegurar igual tratamento aos que se encontrassem em situação equivalente.

O art. 150, II, da Constituição Federal assim dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

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 outros traços que as diferenciam.



A fim de tornar isonômico o tratamento dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, não se detendo apenas em seu faturamento, 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 seu faturamento, 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: ACÇÃO 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, 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. Vedação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996

A tentativa do Recorrente em diferenciar a atividade empresarial exercida por prestadores de serviços educacionais das funções desenvolvidas por professores não encontra amparo legal e muito menos lógico.

O fato da sociedade empresária exercer, em seu âmbito de atuação, outras atividades-meio necessárias ao seu mister, não a descaracteriza como prestadora de serviços educacionais, que, ao final da contas, é seu objeto e sua razão de existir.



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 conseqüências que podem advir da 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, não se referiu aos sócios das sociedades empresárias, mas ao seu objeto, à sua própria razão de ser, que, nesse caso, é a consecução de atividades educacionais prestadas por profissionais habilitados, ou seja, professores.

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

IV. Irretroatividade da Lei nº 10.034/2000

A Lei nº 10.034/2000, com redação dada pela Lei nº 10.684/2003, ao excetuar, 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, veio confirmar que, até o início de sua vigência, tais atividades impediam as pessoas jurídicas que as exerciam de optar pela sistemática do Simples.

Esse entendimento encontra amparo na Instrução Normativa SRF nº 115/2000 que, em seu artigo 1º, § 3º, assim dispôs:

Art.1º As pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental poderão optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

(...)

§ 3º Fica assegurada a permanência no sistema das pessoas jurídicas, mencionadas no caput, que tenham efetuado a opção pelo SIMPLES anteriormente a 25 de outubro de 2000 e não foram excluídas de ofício ou, se excluídas, os efeitos da exclusão ocorreriam após a edição da Lei nº 10.034, de 2000, desde que atendidos os demais requisitos legais.

Do acima reproduzido, constata-se que somente nos casos enquadráveis no disposto no § 3º, estaria assegurada a permanência no Simples, o que não alcança a situação da Recorrente.

Por outro lado, a Lei nº 10.034/2000 não imprimiu efeitos retroativos a seus dispositivos como fez a Lei nº 10.964/2004, em seu art. 4º, § 1º.

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, reproduzo lição do professor Hugo de Brito Machado acerca do alcance do contido nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do art. 106 do CTN:

Não conseguimos ver qualquer diferença entre as hipóteses da alínea “a” e da alínea “b” do inciso II do art. 106. Na verdade, tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão. Por isso nos parece que a retroatividade benigna ocorre em duas hipóteses. Primeira, quando a lei nova suprime a infração, vale dizer, deixa de considerar o ato em questão como infração à legislação tributária. E, segunda, quando comine penalidade menos severa. (In Comentários ao Código Tributário Nacional – Artigos 96 a 138. Volume II. São Paulo/SP: Editora Atlas, 2004, pp. 177 e 178).

Nesse mesmo 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.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, conhecido simplesmente como Simples, consiste em uma sistemática de apuração de tributos, cuja concretização deve se dar em conformidade com a legislação tributária, precipuamente com as normas gerais definidoras da obrigação tributária, do lançamento e do crédito tributário.

A Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), recepcionada pela atual Constituição Federal com status de lei complementar, em seus artigos 3º e 142, define, respectivamente, “tributo” e “lançamento”, *in verbis*:

*Art. 3º **Tributo** é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifei)*

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido,



identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (grifei)

Conforme se verifica dos dispositivos acima reproduzidos, o tributo, que não se constitui sanção de ato ilícito (penalidade), deve ser apurado em conformidade com a lei vigente à época do fato gerador.

Ora, a sistemática de apuração do Simples 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).

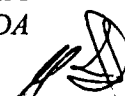
Havendo uma norma posterior deixando de definir a referida falta de comunicação como infração ou aplicando-lhe penalidade menos severa, nesses casos, poder-se-ia argumentar acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna do CTN; mas não para abranger a opção indevida de determinadas pessoas jurídicas que se encontravam impossibilitadas de aderir ao Simples naquela época, pois o lançamento do tributo se reporta ao momento do fato gerador, aplicando-se a legislação então vigente.

Tudo isso exposto vem confirmar o alcance dos termos utilizados no art. 106, II, do CTN, ao tratar de infrações e penalidades, restringindo-os à aplicação de multa em face do descumprimentos de obrigação tributária principal ou acessória.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao apreciar o Agravo Regimental no nº 442.007/RJ, que trata da irretroatividade da LC nº 87/1996, na sessão de 10/02/2004, posicionou-se no sentido de que *a lei nova não retroage para beneficiar o contribuinte* nos casos de novo disciplinamento *alterando a metodologia da forma de cálculo do estorno do ICMS relativo a mercadorias exportadas*. No mesmo julgado, o STJ afirmou que a retroatividade benigna do art. 106, II, do CTN, se aplica tão-somente às multas ou a qualquer outra penalidade.

O mesmo STJ também 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 nº 10.034/2000 ao presente caso.

Concluindo, ressalte-se, ainda, que a própria Lei nº 10.034/2000 define expressamente que, a partir de sua vigência, ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/1996 as pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades ali identificadas.

Logo, conclui-se que, antes de sua edição, referidas atividades impediam as pessoas jurídicas ali identificadas de optar pelo Simples.

V. Conclusão

Em face do exposto, encontrando-se a sociedade empresária impedida de optar pelo Simples até a publicação da Lei nº 10.034/2000, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO.



HÉLCIO LAFETÁ REIS

