



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

Processo nº 13817.000195/2003-96
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-01.163 – 1ª Turma
Sessão de 3 de agosto de 2011
Matéria Simples - exclusão
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIÃO PRESTADORA DE SERVIÇOS S/C LTDA ME

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

Exercício: 2002

Ementa:

SIMPLES. ATIVIDADE NÃO VEDADA. INCLUSÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE.

Não constitui causa impeditiva da opção ao regime do Simples a realização da atividade de “*montagem e reforma de box para banheiro, grades de segurança, fechamento de área de serviço, telas de nylon, esquadrias de alumínio e ferro, porta sanfonada e vidros em geral*”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (relatora) e Alberto Pinto Souza Júnior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

(assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Alberto Pinto Souza Júnior, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial em face de acórdão nº 303-34.535, prolatado pela antiga Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, em procedimento decorrente de solicitação de inclusão retroativa na sistemática do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples, desde 27/05/98.

A Delegacia da Receita Federal de origem, através do despacho de fls. 56, negou o pedido de inclusão retroativa em razão de ter constatado que constavam do contrato social as atividades pertinentes ao “*ramo de montagem e reforma de box para banheiro, grades de segurança, fechamento de área de serviço, telas de nylon, esquadrias de alumínio e ferro, porta sanfonada e vidros em geral*”, caracterizando atividades vedadas ao Simples, de acordo com o artigo 9º, inciso V, da Lei 9.317/96.

A DRJ manteve o indeferimento e a Câmara *a quo*, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

Ementa: SIMPLES. INCLUSÃO RETROATIVA.

"CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS E OBRAS DE ENGENHARIA EM GERAL, INCLUSIVE SOB A FORMA DE SUBEMPREITADA" - LC 123, de 14/12/06 - Nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, artigo 17, § 1º, inciso XVI, as vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput daquele artigo não se aplicam às pessoa jurídicas que se dediquem exclusivamente à atividade "construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada" ou que as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação.

Cientificada da decisão, a PGFN apresentou embargos de declaração visando esclarecer se a LC nº 123/2006 retroagiria por inteiro ou apenas em parte. Os embargos foram rejeitados em razão da retroatividade de dispositivo específico da lei

Em seguida, interpôs recurso especial com fulcro no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais vigente à época, alegando

contrariedade aos art. 9º, XIII da Lei nº 9.317/96, arts. 88 e 89 da Lei Complementar nº 123/2006, art. 106 do CTN e art. 94 do ADCT.

Em suas razões recursais, discorre sobre o princípio da irretroatividade e suas exceções na seara tributária. Afirma que a atividade desenvolvida pelo contribuinte caracterizava a prestação de serviço de engenharia, vedada pelo art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96.

Destaca os arts. 88 e 89 da Lei Complementar nº 123/2006, que prevêm a revogação da Lei nº 9.317/96 somente a partir de 01.07.2007, e alega pacificação da jurisprudência do STJ quanto ao tema da retroatividade da legislação permissiva do ingresso na sistemática do Simples, com fulcro em interpretação restritiva do art. 106 do CTN. Ao final, pede a reforma do acórdão.

Em contrarrazões, o contribuinte protesta pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos, pelo que dele conheço.

A discussão cinge-se à possibilidade de permanência da recorrida na sistemática do Simples instituída pela Lei nº 9.317/96.

A análise das situações de enquadramento na sistemática do Simples deve ser pautada nos parâmetros definidos pela Constituição Federal de 1988, em seus arts. 170, inciso IX, e 179, ao estabelecer um tratamento não isonômico às micro e pequenas empresas, dado seu caráter fundamental no desenvolvimento da economia brasileira.

Todavia, a forma de tributação das micro e pequenas empresas, assim como a das demais pessoas jurídicas, deve observar o princípio da legalidade, consoante as regras estabelecidas na legislação tributária federal.

Em que pese ter se referido a DRJ ao disposto no inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96, o motivo do indeferimento foi o inciso V do mesmo artigo, conforme despacho de fls. 56, tendo o contribuinte se defendido contra ambos os dispositivos no seu recurso voluntário. Em razão disso, a análise do presente recurso especial se pautará na interpretação do dispositivo utilizado no indeferimento inicial.

No que pertine ao litígio em exame, interessam os seguintes dispositivos da Lei nº 9.317/96:

Art. 9º - Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

[...]

V – que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;

[...]

§4º Compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo. (incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997)

[...]

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica dar-se-á:

I- por opção.

II - obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º; [...]

A evolução legislativa, com a criação do Simples Nacional pela Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, que veio substituir o Simples Federal da Lei nº 9.317/96, trouxe regra explícita, a partir de 1º de julho de 2007, no que se refere à atividade exercida pela recorrida, estabelecendo que:

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

(...)

§1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exercem em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo:

(...)

XIII — construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada; (destaquei)

Ao analisar, no presente caso, a prestação de serviços de “*montagem e reforma de box para banheiro, grades de segurança, fechamento de área de serviço, telas de nylon, esquadrias de alumínio e ferro, porta sanfonada e vidros em geral*”, consoante previsto na cláusula terceira do contrato social do contribuinte (fls. 02), o ilustre relator do acórdão

recorrido, com fulcro no art. 106 do CTN, aplicou retroativamente o dispositivo da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Neste ponto, considerando a excepcionalidade da norma que trata da retroatividade da legislação tributária, divirjo do entendimento do colegiado *a quo*, por entender que a vedação a uma determinada forma de tributação não pode ser equiparada à penalidade pelo cometimento de infração tributária, verdadeiro alvo da norma da retroatividade.

De acordo com o art. 106 do CTN, a legislação tributária deve ser aplicada a ato ou fato pretérito, ainda que assim não disponha, quando seja expressamente interpretativa (inciso I) ou, nos casos de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração (inciso II, alínea a); quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão não fraudulenta e que não implique falta de pagamento de tributo (inciso II, alínea b) ou, finalmente, quando comine ao ato penalidade menos severa que a prevista à época de sua ocorrência (inciso II, alínea c).

Sabe-se que toda norma excepcional deve ser interpretada de forma estrita. A hipótese de enquadramento na sistemática do Simples foi conferida aos contribuintes pela Lei nº 9.317/96 (e, posteriormente, pela LC nº 123/2006) como uma forma opcional de tributação simplificada. Para que essa sistemática alcançasse o escopo pretendido pelo legislador, sob a égide da diretriz constitucional, não bastou permitir o enquadramento de todas as micro e pequenas empresas utilizando apenas o critério do montante das receitas auferidas.

Diversos outros parâmetros foram criados para definir quais pessoas jurídicas poderiam ser optantes e quais não poderiam ser. E o legislador previu a consequência para quem optasse indevidamente: a exclusão do regime, consoante o disposto nos arts. 13 e 14 da Lei nº 9.317/96.

Assim, não há que se confundir uma eventual opção indevida pela sistemática do Simples, quando não permitida, com a infração caracterizada pelo descumprimento de uma obrigação tributária. Não há qualquer semelhança entre os comandos normativos que prevêm as consequências da opção indevida do Simples ou do descumprimento de uma obrigação tributária.

Como leciona Luciano Amaro (2004, p. 405), *in verbis*:

as obrigações tributárias (quer respeitem à prestação de tributos, quer se refiram a deveres formais ou instrumentais) supõem a possibilidade de descumprimento. Como se dá com quaisquer normas de conduta, o destinatário do comando pode, por variadas razões (desde o simples desconhecimento do preceito normativo até a vontade consciente de adotar uma conduta contrária ao comando legal), proceder de modo diferente do querido pela ordem jurídica.

Nesse quadro se insere a noção de infração dada pelo mesmo autor (2004, p. 406), como sendo uma conduta (omissiva ou comissiva) contrária ao direito, que “*enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito*

alheio, através de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, inflingindo-se um castigo ao infrator”.

Em razão disso, não cabe aplicar a norma da retroatividade benigna da lei, destinada às infrações tributárias, aos casos em que ocorrem mudanças nos critérios de enquadramento em determinado regime de tributação.

Caso desejasse que a nova regra permissiva da opção pelo Simples retroagisse para alcançar as pessoas jurídicas já optantes, o legislador teria incluído uma ressalva expressa, o que não fez.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem corroborando o entendimento de que o direito à opção pelo Simples, com fundamento na legislação superveniente somente pode ser exercido a partir da vigência dessa legislação.

Assim, a melhor interpretação conferida ao caso é a de que não se aplica retroativamente a legislação que passou a permitir a opção pelo Simples da atividade prevista no contrato social da recorrida, sem prejuízo de poder solicitar sua inclusão a partir da vigência da nova lei.

Diante disso, voto pelo provimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente Relatora, peço vênia para dela divergir quanto aos fundamentos adotados para não autorizar a inclusão retroativa da Recorrente na sistemática do Simples.

De plano, declaro total concordância com as suas conclusões acerca da irretroatividade da Lei Complementar nº 123/2006, conforme o entendimento já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça. No entanto, com a devida vênia e respeito, ousou divergir das premissas adotadas pela i. Relatora.

Note-se que voto condutor da decisão recorrida carece de fundamentação jurídica, porquanto fundamentou-se equivocadamente na possibilidade de aplicação retroativa da aludida Lei Complementar e, em razão disso, deve ser reformado.

Como se verifica do teor do acórdão, a Turma *a quo* adotou como razão de decidir a possibilidade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 123/2006, o que me parecer estar incorreto.

Para esta análise, destaco excerto do voto condutor da decisão recorrida, elucidativo do entendimento adotado pelo Colegiado *a quo*:

“(…)

no que tange à atividade exercida pela empresa Recorrente, cumpre notar que a Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, a qual revogou a Lei nº 9.317/96, *in totum*, a partir de 1º de julho de 2007¹, estabelece que:

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

(…)

§1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exercem em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo:

XIII - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada;’ (destaques do original)

Com efeito, consta como atividade da Recorrente na Cláusula Terceira de seu Contrato Social (fls. 02), o “*montagem e reforma de box para banheiro, grades de segurança, fechamento de área de serviço, telas de nylon, esquadrias de alumínio e ferro, porta sanfonada e vidros em geral*”, atividade que, **consoante se pode observar da legislação em vigor não a impede de estar incluída no Simples.**”

Como se verifica neste trecho do acórdão, a decisão recorrida deu provimento ao recurso ao argumento de que a novel legislação sobre a matéria não incluiu as atividades realizadas pela Recorrente dentre aquelas impeditivas à opção pelo regime simplificado. Em razão disso, reformou a decisão da DRJ para autorizar a inclusão retroativa da Recorrente no Simples.

No entanto, entendo que a decisão da DRJ deve ser reformada, mas por outras razões.

No presente caso, me parece que a atividade da Recorrente constituída pela prestação de serviços de “*montagem e reforma de box para banheiro, grades de segurança, fechamento de área de serviço, telas de nylon, esquadrias de alumínio e ferro, porta sanfonada e vidros em geral*”, consoante previsto na cláusula terceira do ato constitutivo da sociedade (fls. 02), não está incluída dentre aquelas que foram expressamente vedadas pela legislação pertinente.

No primeiro exame do pedido de inclusão retroativa, a unidade local da Receita Federal indeferiu o pleito ao argumento de que, segundo disposição do contrato social a atividade exercida pela Contribuinte impede a opção ao Simples, de acordo com o art. 9º, inciso V, da Lei nº 9.317/1996 (fls. 56). Eis a dicção do art. 9º, inciso V, que supostamente não autorizaria a inclusão retroativa da Recorrente na sistemática do Simples, *verbis*:

¹ Art. 89. Ficam revogadas, a partir de 1º de julho de 2007, a Lei nº 9.317/96, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999.
Documento assinado digitalmente por IR RODRIGUES MALAQUIAS, Assinado digitalmente em 20/06/2012 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 17/05/2012 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 16/05/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS
Impresso em 21/06/2012 por EVA RIBEIRO BARROS - VERSO EM BRANCO

“Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

[...]

V – que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis;

[...]

§4º Compreende-se na atividade de construção de imóveis, de que trata o inciso V deste artigo, a execução de obra de construção civil, própria ou de terceiros, como a construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo. (incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997)

[...]” (destacou-se)

Já o indeferimento da solicitação pelo órgão julgador de primeira instância, conforme se deduz pela transcrição dos incisos V e XIII e do § 4º do art. 90 da Lei nº 9.317/96 (fls. 73/74), se deu em razão do entendimento de que a atividade da empresa é impeditiva, uma vez que dedica-se à “construção de imóveis” e é “assemelhada as atividades de engenheiro ou arquiteto”.

De se notar que tais conclusões estão baseadas apenas no exame da cláusula terceira do contrato social da Recorrente e que não fora juntadas aos autos informações adicionais acerca da atividade efetivamente realizada pela empresa. Em razão disso, a discussão cinge-se apenas ao plano teórico, devendo-se perquirir se o objeto social disposto no ato constitutivo da sociedade é causa impeditiva ao regime simplificado.

Com efeito, a atividade da Recorrente, constituída pela prestação de serviços de “*montagem e reforma de box para banheiro, grades de segurança, fechamento de área de serviço, telas de nylon, esquadrias de alumínio e ferro, porta sanfonada e vidros em geral*”, **não é equivalente à construção de imóveis, ou à execução de outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo, conforme estabelecido pelo mencionado inciso V e § 4º do art. 9º da Lei.**

Não se pode admitir como razoável que uma sociedade, constituída com capital de R\$ 1.000,00, possa se dedicar à construção de imóveis, cuja atividade requer maior capital além de capacidade técnica específica. A atividade descrita no contrato social é típica de pequenas instalações e montagens que, apesar de serem realizadas em imóveis residenciais ou comerciais, na verdade não se confundem com obra de construção civil, cujo esforço operacional é maior, mediante o envolvimento de diversos profissionais e com o emprego de máquinas de ferramentas mais sofisticadas.

Ademais, a instalação de box para banheiro, telas de *nylon*, vidros em geral e grades de segurança sequer exige a presença de profissional qualificado ou a anotação de responsabilidade técnica, o que poderia caracterizar a mesma complexidade e relevância das demais atividades vedadas pela norma. Ao contrário, porém, tais serviços são normalmente realizados por profissionais sem qualificação técnica específica, cujo aprendizado e experiência foram adquiridos no seu dia-a-dia junto a outros trabalhadores do mesmo ramo. Por estas características, **não se equivale à atividade descrita na norma proibitiva e, desta forma, não pode constituir óbice à opção pelo regime do Simples.**

Por fim, destaco que a não autorização da inclusão retroativa da Recorrente na sistemática do Simples iria de encontro à própria lei, cujo escopo foi permitir uma forma simplificada de recolhimento dos impostos e contribuições àqueles contribuintes de menor porte, merecedores de tratamento menos burocrático e menos oneroso, quanto às suas obrigações perante o Fisco.

Por tais razões, renovando meu pedido de vênica a ilustre Relatora, manifesto-me no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias – Redator Designado.