



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 13894.001530/2003-51
Recurso nº 138.016 Voluntário
Matéria SIMPLES - EXCLUSÃO
Acórdão nº 303-35.436
Sessão de 19 de junho de 2008
Recorrente TOM MAIOR ESCOLA LIVRE DE MÚSICA LTDA - ME
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

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

Ano-calendário: 2002

Vedações. Cursos Livres. Música.

No regime da Lei nº 9.317, de 1996, o exercício das atividades de professor ou de músico impede a opção pelo Simples.

Legislação Superveniente. Inclusão Retroativa. Impossibilidade.

A alteração da legislação disciplinadora do regime de impedimentos à opção pelo Simples não autoriza a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional, para efeito de re-incluir contribuinte regularmente excluído com base na legislação vigente à época do ato. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Relator, Tarásio Campelo Borges e Nanci Gama, que deram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Redator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto, Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Luis Marcelo Guerra de Castro.



2

Relatório

Trata-se de exclusão do contribuinte do SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das empresas de Pequeno Porte), conforme Ato Declaratório Executivo – ADE nº 467.833, de 07 de agosto de 2003 (fls.05), fundamentado em exercício de atividade econômica vedada, qual seja, “Outros serviços especializados ligados às atividades artísticas”.

Às fls. 01/03, o contribuinte apresentou a Solicitação de Revisão da Exclusão do Simples - SRS, datado de 10/09/2003, na qual em síntese aduz:

O contribuinte optou pela sistemática Simples em 01/01/1997, sendo este analisado, e posteriormente aceito pela autoridade fiscal;

Transcreve o inciso XIII, artigo 9º da Lei 9.317/1996;

Afirma que sua atividade é a prestação de serviços de cursos livre e não há exigência de habilitação profissional regulamentada, desta forma, deverá ter tratamento igual as atividades não vedadas pelo Simples;

Aduz ainda, que não há nenhum Conselho Federal ou Regional de Músicos, sendo o mais próximo a OMB – Ordem dos Músicos do Brasil, que pretende ser reconhecida como Conselho, o que não ocorreu até então;

Para corroborar seus argumentos transcreve decisão em Mandado de Segurança na 2ª Vara Cível.

Por fim, requer a permanência na Sistemática Simples, com fundamento no artigo 150, II, bem como pela Lei 9.317 de 05/12/1996.

Instruem o processo os documentos anexos às fls. 03/16, entre os quais, o Ato Declaratório Executivo (fl. 05), Alteração Contratual do Contrato Social (fls. 13) e a Declaração de Enquadramento como Microempresa (fls. 08), Notas Fiscais de Prestação de Serviço (fls. 9/11) e Registro Civil de Pessoas Jurídicas (fls. 12/16).

Encaminhados os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas - SP, esta indeferiu a solicitação, nos termos da seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2002

EMENTA: VEDAÇÃO. PROFESSOR. MÚSICO.

As pessoa jurídicas cuja atividade seja de professor ou músico estão impedidas de optar pelo Simples.



Solicitação Indeferida "

Ciente da decisão proferida, o contribuinte apresentou tempestivamente (AR-fls. 33) o Recurso Voluntário às fls. 34/37, no qual reitera os argumentos e acrescenta:

O contribuinte encerrou suas atividades antes do recebimento do referido Ato Declaratório;

A exclusão da sistemática com efeitos retroativos a partir de 01/01/2002 fere à legalidade, sendo o correto que seus efeitos sejam à partir de 07 de agosto de 2003;

Por fim, requer que seja dado provimento ao recurso face a demonstrada insubsistência total da decisão de primeira instância.

Às fls. 38/41 constam o mesmo recurso apresentado às fls. 34/37.

Instruem o Recurso Voluntário os seguintes documentos: Distrato Social (fls.42/44); Termo Opção (fl. 45); cópia do ADE (fl. 46); Cópia da decisão da DRJ (fls.47/50).

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 23/04/2008, em um único volume, constando numeração até à fl. 50, penúltima.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Cinge-se a questão em exclusão de contribuinte do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, que se deu por meio de Ato Declaratório (fls. 5), emitido pela Delegacia da Receita Federal em Guarulhos/São Paulo, e trouxe como motivo o exercício de atividade econômica vedada, qual seja, “Outros serviços especializados ligados às atividades artísticas”

Assim, a controvérsia presente nos autos restringe-se à questão da atividade econômica exercida pelo contribuinte, se é, ou não, impeditiva para opção ao Simples.

Diante disso, cumpre-nos analisar o objeto social da ora Recorrente.

Consta do Contrato Social de fls. 07/10 (Cláusula Terceira), que seu objeto social é “exploração do ramo de **ESCOLA DE MÚSICA**”.

E, segundo entendimento manifestado pela instância *a quo* tais atividades são vedadas, com base no inciso XIII, art. 9º, da Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

Para o caso em questão no entanto, cumpre notar o que dispõe artigo 17, da Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006, que a partir de 1º de julho de 2007, revogou¹ a Lei do Simples (Lei nº. 9.317, de 5 de dezembro de 1996):

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

(...)

“§ 1º XVI – escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais”

Neste aspecto, importa esclarecer que, a atividade que o contribuinte afirma desempenhar, constante de seu contrato social, não é vedada pela Lei Complementar nº. 123/2006.

Desta forma, analisando-se as atividades exercidas pela Recorrente e o permissivo legal constante do inciso XVI, §1º, do artigo 17, da Lei Complementar nº. 123, de

¹ Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006

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



14 de dezembro de 2006, entendo que as atividades exercidas pela Recorrente não se encontram dentre as impeditivas à opção pelo Simples, não sendo cabível sua exclusão em razão dos motivos aduzidos no ADE.

No tocante à aplicação da Lei Complementar nº. 123, de 14/12/2006, ao presente caso, importa destacar, o que ela própria dispõe, em seu artigo 16, §4º:

"§4º Serão consideradas inscritas no Simples Nacional as microempresas e empresas de pequeno porte regularmente optantes pelo regime tributário de que trata a Lei nº. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, salvo as que estiverem impedidas de optar por alguma vedação imposta por esta Lei Complementar".(grifei)

Note-se que a Lei Complementar nº. 123, de 14/12/2006, dispôs que a opção pelo 'Simples Nacional' das ME (microempresas) e EPP (empresas de pequeno porte) será na forma estabelecida pelo Comitê Gestor, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, para tratar dos aspectos tributário da Lei Geral do Simples.

Com efeito, através da Resolução CGSN nº. 04, de 30/05/07, o mencionado Comitê Gestor, ao regulamentar a opção ao 'Simples Nacional', resolveu em seu artigo 18 que:

"Art. 18. Serão consideradas inscritas no Simples Nacional as ME e EPP regularmente optantes pelo regime tributário de que trata a Lei nº. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, salvo as que estiverem impedidas de optar por alguma das vedações previstas nesta Resolução."

Pondero, neste ponto, que tal artigo, primeiramente, convalida a migração automática para o 'Simples Nacional', não havendo necessidade, neste sentido, de formalização expressa para a opção.

Noutro aspecto, o dispositivo (*in fine*) ressalvou que só há migração automática caso não haja impedimento para tanto, mas advindos da nova lei.

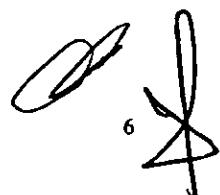
Entretanto, cumpre ainda notar o que dispõe o §1º da citada Resolução CGSN nº. 04, de 30/05/07, que diz respeito aos casos ainda não definitivamente julgados:

"Art. 18.

(...)

§1º Para fins de opção tácita de que trata o caput, consideram-se regularmente optantes as ME e as EPP, inscritas no CNPJ como optantes pelo regime tributário de que trata a Lei nº. 9.317/96, que até 30 de junho de 2007 não tenham sido excluídas dessa sistemática de tributação ou, se excluídas, que até essa data não tenham obtido decisão definitiva da esfera administrativa ou judicial com relação a recurso interposto."

Desta forma, o dispositivo em questão esclarece que também se consideram regularmente optantes aquelas empresas que se excluídas até 30/06/07, não tenham obtido decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial, com relação ao recurso interposto.


6

Por tudo isto, se conclui que a retroatividade está prevista na própria sistemática da Lei Complementar nº. 123, de 14/12/2006, e mesmo que assim não o fosse, o artigo 106, do Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25/10/1966) estipula que:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

quando deixe de defini-lo como infração;"

E não se diga que não seria o caso da lei nova deixar de definir como ‘infração’, pois se a Lei nº. 9.317/96 discriminava atividades que vedavam a opção ao Simples, caso estas fossem exercidas por contribuinte optante, haveria, nesta hipótese, clara infração ao regime da Lei nº. 9.317/96.

Portanto, se a lei nova não pune mais certo ato, que deixou de ser considerado como infração, também pelo artigo 106 do Código Tributário Nacional, ela retroage em benefício do contribuinte, como no presente.

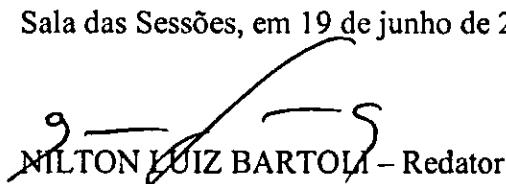
No mais, não se pode deixar de considerar o estabelecido na Lei de Introdução ao Código Civil vigente (Lei nº. 4.657, de 04/09/1942), que dispõe em seu artigo 6º que:

"Art. 6º A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada."

Logo, tal qual prescreve a LICC, a chamada de ‘lei de introdução às leis’, uma vez que dita princípios gerais sobre as normas de direito público e de direito privado (arts. 7º a 19), as normas têm efeito imediato e geral.

Diante do exposto, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não está dentre as eleitas pelo legislador como impeditiva de opção ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES, conforme se comprova bem como pelo disposto no inciso XVI, § 1º, do artigo 17, da Lei Complementar nº 123, Lei Complementar nº. 123, de 14/12/2006, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI – Redator



Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator

Rendendo homenagem às sábias ponderações do i. relator, peço licença para discordar das razões que embasaram a proposta de aplicação da legislação superveniente que alterou o regime de impedimentos à opção pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples.

A meu ver, na esteira da jurisprudência atualmente dominante no Superior Tribunal de Justiça, descabe, na espécie, a aplicação da retroatividade benigna disciplinada no art. 106 do Código Tributário Nacional.

Impende frisar que, até recentemente, defendi que, em razão da aplicação do parágrafo 1º² do art. 18 da Resolução CGSN nº 04, de 2007, pessoas jurídicas aptas a aderir ao regime instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006 não deveriam ser excluídas do regime da Lei nº 9.317, de 1996.

Ocorre que, melhor analisando tal dispositivo, em cotejo com o que dispõe o § 9º³ do mesmo art. 18, percebi o equívoco dessa interpretação.

Efetivamente, a alteração da legislação que trata das vedações à opção ao Simples, em verdade, institui um novo regime que, ainda que mais benéfico, somente produz efeitos a partir da sua vigência.

A aplicação do instituto da retroatividade benigna, ou seja, da incidência de lei posterior sobre fato tipificado como infração, dogmatizada no art. 106, II,⁴ do Código Tributário Nacional, está limitada a três hipóteses que, salvo melhor juízo, não podem ser estendidas pelo intérprete, sob pena de ofensa ao art. 144⁵ do mesmo código.

No intuito de sistematizar a presente análise, analiso, em primeiro lugar, as hipóteses elencadas nas alíneas “a” e “c”, que, respectivamente, prevêem a aplicação retroativa do ato novel que deixa de considerar determinada conduta como infração ou, apesar de continuar considerando-a como tal, que passa a lhe cominar penalidade menos severa.

² § 1º Para fins da opção tácita de que trata o caput, consideram-se regularmente optantes as ME e as EPP inscritas no CNPJ como optantes pelo regime tributário de que trata a Lei nº 9.317, de 1996, que até 30 de junho de 2007 não tenham sido excluídas dessa sistemática de tributação ou, se excluídas, que até essa data não tenham obtido decisão definitiva na esfera administrativa ou judicial com relação a recurso interposto.

³ § 9º Ulterior exclusão do regime tributário de que trata a Lei nº 9.317, de 1996, não implicará anulação da opção tácita pelo Simples Nacional.

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

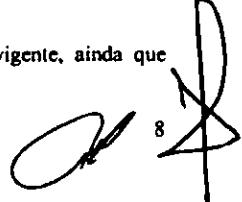
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

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.

⁵ 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.

 8

Ou seja, se a conduta sob a qual recairia a lei anterior não configurar uma infração, como tal, passível de sanção, não há que se falar na aplicação das alíneas acima mencionadas, mas no art. 144, que manda aplicar a lei que vige na data do fato gerador.

Ocorre que, não raras vezes, o conceito de infração tem sido, indevidamente a meu ver, estendido para além dos limites aceitos pela lei, pela jurisprudência e pela melhor doutrina.

Regra geral, pretende-se equiparar a sanção qualquer circunstância desfavorável ao sujeito passivo, como, por exemplo, a incidência de um regime tributário diverso do pretendido.

A respeito da impropriedade dessa pretensa equiparação, trago a colação a lição de Marcelo Madureira Prates⁶:

Para nós, sanção administrativa é a medida punitiva prevista em ato normativo, que pode ser aplicada diretamente pela Administração no âmbito das suas relações jurídicas gerais, a quem, sem justificativa, deixe de cumprir um dever administrativo certo e determinado normativamente imposto.

Mais adiante esclarece o autor:

De inicio, optamos pela expressão medida punitiva para deixar claro que a sanção administrativa é pena, é castigo, no sentido de representar uma privação imposta por uma autoridade sancionadora a todo aquele que é responsável pela prática de um ilícito no domínio administrativo, e não uma mera “consequência desfavorável imposta normativamente” como são as nulidades, p. ex., nem tampouco uma qualquer “medida administrativa desfavorável”, como também o são muitas das medidas administrativas de prevenção, de repressão ou de reparação.

Sacha Calmon Navarro⁷ não discrepa:

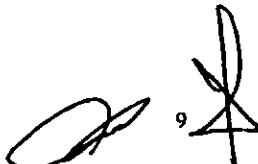
O ilícito tributário retrata o comportamento humano contrário ao prescrito nas normas tributárias. Basicamente: a) não pagar o tributo previsto em lei ou fazê-lo a destempo ou a menos; b) praticar atos vedados pela lei tributária ou deixar de praticar atos obrigatórios, segundo esta mesma lei.

Sanção é pena, castigo, restrição ao homem, seus bens ou direitos. A norma jurídica estatuidora de sanção tem por hipótese a prática de um ato ilícito violador de dever legal ou contratual.

Finalmente, com relação ao enquadramento nas hipóteses gizadas na alínea “b” do já falado inciso II do art. 106, que trata do ato “contrário a qualquer exigência de ação ou omissão”, mesmo que se extraia uma exegese que o dispositivo, em verdade, não estaria explicitando mais um conceito para infração, a pretensão da aplicação retroativa esbarria em uma das condições previstas no dispositivo, ou seja, que a conduta não tenha implicado recolhimento de tributo em montante inferior ao devido.

⁶ *Sanção Administrativa Geral: Anatomia e Autonomia*. Coimbra, 2005, Almedina, p. 54

⁷ *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. Rio de Janeiro, 2001, Forense, 2ª edição, p. 19



Nesse aspecto, peço licença para transcrever trecho do voto condutor do acórdão que inaugurou tal exegese, hoje pacífica no Superior Tribunal de Justiça⁸, que ilustra os fundamentos que reforçaram a necessidade de rever o posicionamento antes defendido.

Analisando a questão, uso divergir de tal posicionamento. É cediço que, em regra, aplica-se o princípio da irretroatividade das leis ao Direito Tributário. O art. 106 do Código Tributário Nacional traz as hipóteses excepcionais em que a lei tributária poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito, consoante se constata de seu teor, a seguir transcrito:

"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".

Da leitura de seus incisos, não verifico a possibilidade de retroação da lei pela mera existência de regra mais benéfica ao contribuinte.

O primeiro inciso restringe-se à lei expressamente interpretativa, o que não é o caso. Já o segundo inciso, subdividido em alíneas, estabelece quando a lei pode retrooperar para atingir atos não definitivamente julgados. A hipótese dos autos não se enquadra em qualquer das alíneas desse último inciso.

O art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, vigente no momento em que a recorrida passou a ser optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, tem a seguinte redação:

"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;

(...)".

Portanto, as empresas que prestassem serviços profissionais educacionais eram atingidas pela vedação imposta. Não se cuida aqui de infração ou penalidade, devendo ser afastadas, de pronto, as letras "a" e "c" do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Poder-se-ia entender pela incidência, na espécie, do previsto na letra "b" do artigo em alusão. Ocorre que a simples leitura da parte final de tal alínea impossibilita essa conclusão, pois o fato de o recorrido ter optado pelo SIMPLES quando não era permitido certamente importou em falta de pagamento de tributo, na forma como era devido à época.

Impende relembrar o que diz o art. 9º, XIII da Lei nº 9.317, de 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 depende de habilitação profissional legalmente exigida;

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Redator

11 