



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

Processo nº 13896.003074/2003-63
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.574 – 1ª Turma
Sessão de 13 de março de 2017
Matéria SIMPLES
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOA FORMA ACADEMIA DE GINÁSTICA E COMERCIO DE MATERIAIS ESPORTIVOS LTDA. ME

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

SIMPLES. LEI 9.317/1996. ACADEMIA DE GINÁSTICA. ATIVIDADE VEDADA.

As academias de ginástica exercem atividades assemelhadas às de fisicultor, sendo vedada a opção pelo Simples Federal, nos termos do artigo 9º, XIII, da Lei nº 9.317/1996.

SIMPLES. VEDAÇÃO INEXISTENTE NA LEI COMPLEMENTAR 123/06. IRRELEVÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DESTA LC

Embora a Lei Complementar nº 123/2006 tenha autorizado a inclusão de academias de ginástica no Simples Nacional, não há retroatividade da norma, nos termos da Súmula CARF nº 81.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente)

Relatório

Trata-se de processo originado por Ato Declaratório Executivo DRF/OSA nº 465.755, de 07 de agosto de 2003, pelo qual a contribuinte foi excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples). Neste ato foi identificada como situação excludente o exercício de atividade econômica vedada (9261-4/05: atividades de condicionamento físico), com ocorrência em 21/01/2002. .

A contribuinte apresentou solicitação de revisão da Exclusão do Simples (fls. 6) em 12/09/2003, que foi indeferida pela Delegacia da Receita Federal em Osasco, por decisão proferida em 21/10/2003. Consta como justificativa desta decisão da DRF:

Considerando que a atividade da sociedade, indicada em seu contrato social, inclui atividades físicas;

Considerando que essa atividade é vedada pelo art. 20, inciso XII da IN-SRF 250 de 26/11/2002, c/c IN-SRF 355 de 29/08/2003;

Proponho o indeferimento desta SRS, mantendo o motivo da exclusão.

A contribuinte, assim, apresentou Impugnação em face da decisão de exclusão, sustentando que desde 1987 tem o mesmo objetivo social, exercendo atividade de comércio varejista de materiais esportivos, com CNAE 5249-3/99. Assim, sustenta que exerce atividade que não é vedada, pleiteando sua manutenção no Simples (fls. 3/4).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas manteve a exclusão do Simples, conforme acórdão ementado da forma seguinte (18/20):

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

Ano-calendário: 2002

Ementa: OPÇÃO. ATIVIDADE IMPEDITIVA. IMPOSSIBILIDADE.

Exercendo a empresa atividade que impeça a opção pelo Simples, está correta a sua exclusão daquela sistemática.

Solicitação Indeferida.

A contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 34/62), na qual alega: **(i)** que é filiada ao Sindicato dos Estabelecimentos de Esportes Aéreos, Aquáticos e Terrestres do Estado de São Paulo (SEEAATESP), o qual é filiado à Federação de Serviços do Estado de São Paulo (FESESP). Esta Federação, segundo a recorrente, teria obtido decisão favorável no Mandado de Segurança Coletivo nº 1999.61.00.057140-1 que resguardaria o direito de seus representados de se inscrever no Simples. **(ii)** que a Lei nº 9317/1991 só se aplicaria para empresas que viessem a se constituir, não às já existentes; **(iii)** o artigo 9º, XVIII só se aplicaria para profissionais que formem empresa, mas não para empresa que os contrata; **(iv)** as atividades da recorrente (serviços de ensino de dança, esportes de ginástica, bem como venda a varejo de material esportivo) não é vedada pela Lei nº 9.317/1996; **(v)** é nulo o ato administrativo de exclusão do Simples por falha na motivação e por incorrer em cerceamento de defesa; **(vi)** é inconstitucional e ilegal a eventual justificativa de que a atividade da recorrente seria "assemelhada" àquelas descritas no inciso XIII do artigo 9º; **(vi)** a atividade da recorrente não estaria vinculada à de professor, destacando legislação sobre o assunto e o fato de não sofrer fiscalização pelo MEC; **(vii)** o Parecer Normativo nº 15/1983 prevê que não "*deve ser conceituada como sociedades civis de prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada (...) aquela que: a) tenha sócios pessoas físicas não titulares de profissão legalmente regulamentada*"; **(viii)** a exclusão com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002 é injusta além de ilegal e inconstitucional; **(ix)** as microempresas deveriam ter tratamento privilegiado, conforme Constituição Federal; **(x)** o artigo 9º, XIII seria desarrazoado e, portanto, inconstitucional.

A 3ª Turma Especial do 3º Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso voluntário (fls. 77), em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir:

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

Ano-calendário: 2002

Simples. não Excluído, academia desportiva. LC 123/06. Aplicação retroativa benéfica. Impedimento cessado.

É legítima a permanência no Simples de pessoa jurídica que se dedique à atividade de academia desportiva. A Lei Complementar nº 123/06 comporta aplicação retroativa benéfica.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Destaque-se trecho do voto do relator, acolhido à unanimidade pela Turma julgadora:

A matéria em questão já foi objeto de diversos julgados por este Conselho, que tem entendido ser possível o enquadramento das academias de ginástica na sistemática do Simples com a edição da Lei Complementar nº 123/06, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. (...)

O art. 17 dela estabeleceu que não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que exerçam as atividades que enumera.

Mas esse artigo contem um parágrafo que assim reza:

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

XVI - escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais; (.)

XX - - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

XXI - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

Analizando o processo em epigrafe, constata-se a possibilidade de as atividades exercidas pela empresa, de manutenção físico-corporal, estar enquadrada no SIMPLES nacional.

Acrescento o argumento que considero importante para a solução da lide de que a formação do profissional que atua em academia de dança é totalmente distinta daquela formação do profissional de educação, notadamente o professor.

Portanto, VOTO por conhecer do recurso para dar-lhe integral provimento pelas razões acima.

Em 08/06/2010, a Procuradoria da Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão, apresentando recurso especial na mesma data, no qual sustenta divergência jurisprudencial com o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma nº **302-37238**. Neste paradigma, decidiu-se que *"não pode optar pelo Simples a pessoa jurídica que exerce atividades de academia de ginástica e prática esportiva, por prestarem serviços assemelhados ao de professor, de fisicultor ou a este assemelhado"*.(85/89)

110/112) O recurso especial foi admitido, conforme razões a seguir reproduzidas (fls.

Com efeito, enquanto no acórdão paradigma se entendeu que a opção pela sistemática de tributação do Simples por empresa que realize a atividade academia de ginástica e prática esportiva é vedada "por prestarem serviços assemelhados ao de professor, de fisicultor ou a este assemelhado, ou decorrente do exercício de profissão legalmente regulamentada", o acórdão recorrido deixa assentado que "é legítima a permanência no Simples de pessoa jurídica que se dedique à atividade de academia desportiva", asseverando que "a Lei Complementar nº 123/06 comporta aplicação retroativa benéfica".

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada e opino no sentido de dar seguimento ao presente recurso especial.(...)

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN.

A contribuinte foi intimada para contrarrazões em 08/12/2014, mas não apresentou manifestação.

Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, eis que tempestivo e devidamente demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária.

Como relatado, o Ato Declaratório Executivo DRF/OSA nº 465.755, de 07 de agosto de 2003, identificou como situação excludente do Simples o exercício de atividade econômica vedada, qual seja: atividades de condicionamento físico, com ocorrência em 21/01/2002.

À ocasião da ocorrência de fato identificado como causa para exclusão do Simples Federal (21/01/2002), vigia a Lei nº 9.317/1996, que prescrevia:

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;

A Lei Complementar nº 123/2006, com redação alterada pela Lei Complementar nº 128/2008, autorizou a inclusão de academias de ginástica no Simples Nacional, como expressamente consta do artigo 18, III:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 5º-D Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:

(...)

III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

Anteriormente à Lei Complementar nº 128/2008, o artigo 17, §1º, XX, da Lei Complementar nº 123/2006, dispositivo mencionado pela decisão recorrida, prescrevia:

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

§ 1 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 exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo:

XX - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

XXI - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

Em síntese, desde sua edição, a Lei Complementar nº 123/2006 autorizava que academias de dança, como também academias de atividades física, desportivas, de natação e escolas de esportes optassem pelo Simples Nacional, primeiramente tratando do tema no artigo 17, §1º, XXI e, posteriormente, no artigo 18, §5º-D, III.

No entendimento da Turma prolatora do acórdão recorrido, a Lei Complementar nº 123/2006 poderia ser aplicada retroativamente, justificando a permanência da contribuinte no Simples Federal.

Entendo equivocada a decisão recorrida neste ponto, afinal, não há fundamento legal para retroatividade da legislação que trata do regime simplificado (Simples Nacional) - estabelecido pela Lei Complementar nº 123/2006 -, para assegurar a opção quanto ao Simples Federal - que tem regramento próprio, em especial a Lei nº 9.317/1996.

Nesse sentido, destaco o Enunciado da Súmula do CARF impedindo a retroatividade em casos de atividade anteriormente vedada, *verbis*:

Súmula CARF nº 81: É vedada a aplicação retroativa de lei que admite atividade anteriormente impeditiva ao ingresso na sistemática do Simples.

Portanto, resta analisar se a atividade desenvolvida pela Recorrida era vedada pela Lei nº 9.317/1996, lembrando que o dispositivo que fundamentou a exclusão do Simples Federal foi o artigo 9º, XIII, que trata de "*professor*", "*fisicultor*, ou *assemelhados*".

Com efeito, a Recorrida foi excluída do Simples Federal por exercer atividade vedada, devidamente identificada em seu contrato social: "*o objeto social é a exploração do ramo de ATIVIDADES FÍSICAS* (sic) *E COMÉRCIO DE MATERIAIS*

ESPORTIVOS", como se verifica de sua cláusula segunda (fls. 11 dos autos). Em suas razões de recurso voluntário, a Recorrida não questiona que, efetivamente, desenvolve tais atividades.

A identificação desta atividade também consta do acórdão recorrido: "*A exclusão do regime se deu sob argumento de que o contribuinte exerce atividade que necessita ser prestada por professor, fisicultor ou assemelhados, por se tratar de academia de ginástica (art. 9º, inciso XIII, da Lei 9.3176/96):*"

A discussão neste processo é, portanto, se a atividade desenvolvida pela Recorrida amolda-se ao artigo 9º, XIII, acima reproduzido, especialmente quando trata da atividade de "*fisicultor e assemelhados*".

Vale reproduzir a estrutura da classe 9313-1 (CNAE), segundo o IBGE (<http://cnae.ibge.gov.br/?view=classe&tipo=cnae&versao=9&classe=93131>):

Hierarquia:

<i>Seção</i>	<i>R</i>	<i>Artes, Cultura, Esporte e Recreação</i>
<i>Divisão</i>	<i>93</i>	<i>Atividades Esportivas e de Recreação e Lazer</i>
<i>Grupo</i>	<i>931</i>	<i>Atividades Esportivas</i>
<i>Classe</i>	<i>9313-1</i>	<i>Atividades de Condicionamento Físico</i>

Esta classe contém a seguinte subclasse:

<i>9313-1/00</i>	<i>Atividades de Condicionamento Físico</i>
------------------	---

Notas Explicativas:

Esta classe compreende:

- as atividades de condicionamento físico (fitness), tais como: ginástica, musculação, yoga, pilates, alongamento corporal, anti-ginástica, etc., realizadas em academias, centros de saúde física e outros locais especializados

Esta classe compreende também:

- as atividades de hidroginástica
- as atividades de instrutores de educação física, inclusive individuais (personnal trainers)

Esta classe não compreende:

- as atividades de fisioterapia (86.50-0)
- os serviços de hidroterapia (86.50-0)
- as clínicas de estética e similares (96.09-2)

Nota-se que as atividades esportivas estão todas identificadas na classe 9313-1, dentro da Subclasse 9313-1/00. Nesta subclasse, portanto, identifiquei tanto a atividade de fisicultor, quanto a de academias de ginástica, razão pela qual concluo que a atividade de

academia de ginástica é assemelhada à de fisicultor, aplicando-se a vedação constante do artigo 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/1996.

Em julgamento realizado em 10 de abril de 2014, acompanhei voto de relatoria do ilustre ex-Conselheiro Marcos Takata, em julgamento unânime da 3ª Turma da 1ª Câmara deste Conselho, no qual decidiu-se que academia de ginástica, musculação e condicionamento físico não poderia aderir ao Simples Federal. Transcreve-se a ementa do citado acórdão:

Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ano-calendário: 2002

SIMPLES - VEDAÇÃO

A recorrente não atua como locadora de espaço equipado para exploração de atividade de condicionamento físico, musculação, ginástica por locatário, nem atua como franqueadora de academia de ginástica. Ela presta os referidos serviços, não sendo necessário que seus sócios os exerçam. É o que basta para incidência da norma legal vedatória do regime simplificado.

INÍCIO DOS EFEITOS DA EXCLUSÃO

O ato declaratório executivo de “exclusão” do Simples federal é declaratório da consequência (efeito) legal que não retrotrai a momento anterior ao do fato “gerador” excludente da lei. Inexistência de ofensa ao ato jurídico perfeito, e, pois, à irretroatividade. (acórdão nº 1103-001.043, processo nº 13811.001591/2007-14)

Por tais razões, voto por **dar provimento ao recurso especial**, reformando o acórdão recorrido, para confirmar a exclusão da contribuinte do Simples Federal.

(Assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa