



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16151.000394/2006-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-004.347 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de junho de 2020
Recorrente ACADEMIA ESPORTIVA ACLIMAÇÃO COMERCIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Carlos André Soares Nogueira, Nelso Kichel, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Início transcrevendo Relatório e Voto da decisão de piso, Acórdão n.º 12-26.969, da 1ª Turma da DRJ/SP1, proferido em 06 de outubro de 2010:

Relatório

Trata o presente processo, formalizado em 30/06/2006, de exclusão do Simples, em razão da emissão, em 07/08/2003, do Ato Declaratório Executivo Derat/SPO n.º 477.699 (fl. 46), tendo por situação excludente o exercício de atividade econômica vedada (evento 306 do CNPJ), relacionada ao CNAE-Fiscal 9261-4-99 (Outras atividades desportivas), com efeitos retroativos a partir de 01/01/2002 e data de ocorrência em 30/07/1999 (a interessada optou pelo regime simplificado em 01/01/1997).

2. A exclusão foi fundamentada nos artigos 9º, inciso XIII, 12, 14, inciso I, e 15, inciso II e § 3º, da Lei n.º 9.317, de 05/12/1996; art. 73 da Medida Provisória n.º 2.158-34, de 27/07/01; artigos 20, inciso XII, 21, 23, inciso I, 24, inciso II e parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n.º 250, de 26/11/2002.

3. Cientificada do ADE em 26/08/2003 (fl. 5), inicialmente a interessada apresentou, em 24/09/2003, a Solicitação de Revisão da Exclusão do Simples (SRS - fls. 1 e 2), declarando que se dedica à prática de atividades relacionadas à natação e ginástica, entre outras, que no seu entendimento não estão relacionadas com a prestação de serviços de professor, fisicultor ou assemelhados.

4. A solicitação foi considerada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo, em despacho exarado em 23/03/2006, nos seguintes e exatos termos:

“ADE N.º 477.699 (17) - EXCLUSÃO MANTIDA por seus fundamentos legais. Nenhum erro de fato foi detectado. Os documentos que instruíram esta solicitação demonstram que a atividade econômica mencionada nos estatutos sociais é fator de vedação à opção pelo Simples.”

5. Cientificada do resultado da SRS em 26/05/2006 (fl. 27), a recorrente, representada por procuradora (fls. 13, 34, 40 e 41), apresentou manifestação de inconformidade ao despacho denegatório em 26/06/2006 (razões às fls. 28 a 33 e anexo às fl. 34). Alega, em síntese, que:

5.1. A defendente é pessoa jurídica de direito privado, que se dedica à prática de atividades relacionadas à natação e ginástica, entre outras, consoante se depreende da leitura de seu Contrato Social.

5.2. Preliminarmente, o Ato Declaratório Executivo ora debatido é, em razão dos erros de fato praticados em sua lavratura, nulo de pleno direito, não podendo produzir quaisquer efeitos.

5.3. Os requisitos de validade do ato administrativo, quais sejam, forma, legalidade, finalidade, objeto e motivação, deverão estar detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância aos princípios

que regem o Direito Administrativo. Só assim o ato poderá ser considerado formalmente válido (o que não necessariamente induz à validade material ou meritória), sendo que a falta de qualquer deles resultará na sua nulidade insanável.

5.4. Com efeito, verifica-se com meridiana clareza, bastando para tanto uma análise sumária, que o ADE em comento é nulo de pleno direito, pois está eivado de defeito substancial em seus elementos constitutivos necessários para a sua validade.

5.5. , A exclusão da interessada do regime simplificado ocorreu de forma sumária, ou seja, não se permitiu à empresa a possibilidade prévia de defesa, violando, nesse ponto, o princípio constitucional do devido processo legal previsto no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal/1988.

5.6. Assim, é inconteste a nulidade do ato de exclusão, pois cerceou o direito de a requerente previamente questionar os motivos que levaram à sua exclusão da sistemática simplificada, dando-lhe apenas a faculdade de discuti-los após a sua exclusão.

5.7. Não é por outra razão que o Conselho de Contribuintes tem reconhecido o desacerto dos procedimentos fiscais que são instaurados sem o devido contraditório (acostou aos autos cópia da ementa do Acórdão 107-03783, proferido no âmbito da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 06/01/1997 - fl. 26).

5.8. No art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, há inúmeras profissões elencadas pelo legislador ordinário passíveis de exclusão da sistemática simplificada, sendo que não há menção no ato declaratório acerca de quais motivaram a exclusão da contribuinte.

5.9. A fundamentação legal para a exclusão, amparada no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, é “totalmente genérica”, não podendo prosperar em face da irrefutável ofensa ao direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, devendo-se anular, por consequência, o ADE.

5.10. A exclusão da recorrente do Simples com efeitos retroativos a partir de 01/01/2002 ofende o princípio constitucional da irretroatividade da norma jurídica tributária, plasmado no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Carta Política.

5.11. Ademais, a Receita Federal do Brasil anuiu com a inclusão da empresa no regime simplificado à época da inscrição, manifestando-se, ainda que por omissão, favoravelmente ao enquadramento no regime em questão.

5.12. “Desse modo, não seria uma mudança superveniente de interpretação pela RFB acerca da atividade econômica desempenhada pela Impugnante, que poderia ensejar a aplicação retroativa da norma, mesmo porque não se enquadra nas hipóteses de aplicação retroativa prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional.”

5.13. Cabe esclarecer que a atividade empresarial exercida pela interessada é completamente diversa, ou ainda que assemelhada com aquela desenvolvida pelo professor ou fisicultor, em nenhum momento pode ser encarada como tal para fins de aplicação da Lei n.º 9.317/1996.

5.14. *O vocábulo fisicultor sequer existe em nosso dicionário, isto é, não está prevista tal palavra na língua portuguesa, não podendo, por esta razão, ser utilizada em textos legais, vez que é vedado o emprego de vernáculo estranho à língua nacional.*

5.15. *“Mas para se fazer um esforço, poder-se-ia interpretar o fisicultor como o cultuador do corpo, não sendo necessariamente uma profissão, podendo ser um mero praticante de uma modalidade esportiva, notadamente o exercício frequente da musculação.”*

5.16. *“Ora, o fisicultor assim entendido, é uma pessoa que em tese poderia ser tributada pelos seus eventuais serviços concedidos a terceiros, não se confundindo com as academias onde são desenvolvidas diversas atividades, várias delas independente da supervisão de um profissional habilitado.”*

5.17. *Sendo as academias mero local de prática desportiva e afins, não sendo geridas por pessoas ligadas necessariamente à área esportiva, bem como não possuindo na maioria das vezes sequer um profissional formado em educação física, temos que as mesmas não podem ser consideradas como prestadoras de serviços de professor, fisicultor ou assemelhados, para fins de aplicação do artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996.*

5.18. *“Além disso, vale lembrar que a interpretação extensiva da norma tributária, que não se confunde com a analógica, é vedada pelo nosso ordenamento. Como assinala o renomado jurista Ruy Barbosa Nogueira, “na interpretação extensiva a situação de fato é clara, mas a de direito é obscura ou incompleta, hipótese em que cabe ao aplicador, através da metodologia de interpretação, fazer que o texto alcance a situação de fato Por outro lado, na interpretação analógica, prossegue o mestre, “a situação de direito e' clara, mas a de fato obscura, ou melhor, o texto descreve com clareza uma determinada situação de fato, por ser concretamente análoga à descrita no texto.”*

5.19. *“Portanto, ternos que na aplicação da analogia vislumbra-se a apreciação do estado de fato legal e a comparação ou analogia deste com outro estado de fato concreto.”*

5.20. *No caso vertente está se tentando interpretar extensivamente uma norma, uma vez que a situação de fato é clara, ou seja, a empresa e uma academia e a situação descrita no texto legal é obscura/incompleta, insuficiente, portanto, para estender seus efeitos à recorrente.*

5.21. *Interpretar a matéria de forma diversa é simplesmente ignorar o princípio da legalidade tributária insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal/ 1988, uma vez que ao excluir a defendente da sistemática simplificada estará se exigindo um série de tributos sem o devido revestimento legal para tanto.*

Voto

6. *Quanto à preliminar de nulidade do ato de exclusão arguida pela recorrente, cumpre ressaltar o que estatuem os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal- PAF).*

“Art. 59. São nulos;

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

7. Do exame do dispositivo supra extrai-se que no tocante ao ADE só pode haver nulidade se o ato for lavrado por agente incompetente.

8. Não se evidencia nos autos a ocorrência da hipótese mencionada, tendo em vista que o ato emanou de autoridade competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ocupante do cargo de Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - fl. 46).

9. Verifica-se, ainda, que não há quaisquer irregularidades, incorreções e omissões no ato de exclusão que se examina, o que poderia ensejar discussão acerca do que preconiza o art. 60 do PAF.

10. Ao contrário do entendimento da defendente, os requisitos de validade do ato administrativo, quais sejam, forma, legalidade, finalidade, objeto e motivação estão detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância aos princípios que regem o Direito Administrativo, sendo o ato de exclusão formal e materialmente válido .

11. Afirma a contribuinte que a exclusão da empresa do regime simplificado ocorreu de forma sumária, ou seja, não se permitiu à interessada a possibilidade prévia de defesa, violando, nesse ponto, o princípio constitucional do devido processo legal previsto no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal/1988.

12. Pugna pela nulidade do ADE, pois cerceou o direito de a requerente previamente questionar os motivos que levaram à sua exclusão da sistemática simplificada, dando-lhe apenas a faculdade de discuti-los após a sua exclusão.

13. Quanto a este quesito, registre-se que à contribuinte foi assegurado o contraditório mediante a ciência do citado ADE, ocorrida em 26/08/2003, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 5, o que lhe possibilitou exercer plenamente seu direito de ampla defesa (nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal/1988, e do Decreto 70.235, de 06/03/1972), inicialmente por meio do rito sumário da SRS e, posteriormente, através do contraditório que se examina.

14. Ressalte-se ainda que, analisando-se as considerações apresentadas na defesa, constata-se que a recorrente entendeu perfeitamente a motivação do ato de exclusão, bem como o fundamento legal pertinente, de modo que não se vislumbra qualquer cerceamento de defesa.

15. Esclareça-se, ao contrário do entendimento da requerente manifesto em diversos pontos do contraditório apresentado, que a empresa não se encontra excluída da sistemática simplificada.

16. Tal fato somente se consubstanciará caso se configure um indeferimento definitivamente julgado, após esgotados todos os recursos previstos na esfera administrativa-tributária.

17. Igualmente, e ainda como se verá a seguir, não encontra guarida a assertiva da empresa de que a fundamentação legal para a exclusão, amparada no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, é “totalmente genérica”, caracterizando irrefutável ofensa ao direito constitucional a ampla defesa e ao contraditório.

18. No que se relaciona ao julgado do Conselho de Contribuintes colacionado aos autos pela recorrente, esclareça-se que as decisões administrativas ou judiciais, mesmo que proferidas pelos Órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicando-se à questão em análise. Assim, o referido julgado não tem efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, tendo validade somente inter partes.

19. Ainda que se considere o teor da ementa do Acórdão, juntado aos autos (n.º 107-03783, de 06/01/1997), constata-se que o mesmo não tem aplicação ao caso vertente, como se observa a seguir:

“NORMAS PROCESSUAIS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO – REQUISITO DE VALIDADE. Dentre os atos procedimentais preparatórios do lançamento tributário inclui-se a sua instrução probatória antes de notificado o sujeito passivo, cuja inobservância impede o seu ingresso no mundo jurídico como ato administrativo válido e regular, acarretando sua nulidade.”

20. Assim, rejeitam-se as preliminares de nulidade do ADE e de cerceamento de defesa suscitadas pela defendente.

21. Quanto ao mérito, cabe mencionar que o Simples é um benefício fiscal, já que envolve, dentre outros, tributação com alíquotas favorecidas, recolhimento unificado e centralizado com um único DARF, dispensa de obrigatoriedade de escrituração comercial para fins fiscais, etc.

22. Em suma, consubstancia um regime de normas que concedem isenções tributárias e dispensam o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, sendo que os dispositivos legais a ele pertinentes devem ser interpretados literalmente, à luz do art.111 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 26/10/1966) que preconiza:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

1 - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

11 - outorga de isenção;

111 - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

(grifos acrescentados)

23. A Alteração do Contrato Social da interessada, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 04/10/1990 (Jucesp), consigna que objetivo social da empresa consiste em prestação de serviços de promoção, coordenação e realização de cursos livres de práticas esportivas, principalmente na modalidade de natação, sendo sua razão social Academia Esportiva Aclimação Comercial Ltda (fls. 15 a 19).

24. No contraditório que se examina a recorrente afirma que se dedica à prática de atividades relacionadas à natação e ginástica, entre outras, consoante se depreende da leitura de seu Contrato Social. '

25. O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte relativo aos impostos e às contribuições, estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988, pode ser usufruído desde que as condições legais sejam preenchidas.

26. Neste sentido, assevera a Lei n.º 9.317/1996 em seu art. 9º, inciso XIII:

“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; (grifos acrescidos)

27. Cabe esclarecer que o óbice inserto no supracitado dispositivo legal não está endereçado unicamente a profissões cujo exercício dependa de habilitação legalmente exigida, conforme comumente se quer entender. Primeiramente o dispositivo prevê uma lista específica de ocupações que impedem a opção pelo Simples. A seguir estabelece que os serviços assemelhados aos dessa lista específica igualmente vedam a opção. Por último, dispõe genericamente que a prestação de serviços inerentes a qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação legalmente exigida também implica a vedação à opção.

28. Dessa maneira, no caso dos serviços constantes da lista específica e daqueles assemelhados, sempre haverá restrição ao enquadramento no Sistema, quer o exercício profissional dependa ou não de habilitação legalmente exigida. Já no caso da prestação de serviços vinculados a outras profissões, somente ficará inviabilizada a opção se o exercício profissional depender de habilitação legalmente exigida.

29. No caso dos autos a prestação de serviços de academia de esportes encontra vedação inserida no comando legal do art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, por tratar-se de prestação de serviços profissionais de professor, fisicultor ou assemelhados.

30. Registre-se que a vedação é para “a pessoa jurídica que preste serviços profissionais de”, devendo-se assentar o fato de que basta o exercício da

prestação dos serviços assemelhados ao de professor e fisicultor, com ou sem supervisão, assinatura ou execução por profissional regulamentado, para que a opção pelo Simples seja vedada. Diante disso, mesmo que os serviços sejam prestados por outro tipo de profissional ou pessoa não qualificada, a pessoa jurídica não poderá permanecer no regime simplificado, porquanto se trata do exercício de atividades assemelhadas à profissão de professor e fisicultor.

31. Esclareça-se que o vocábulo fisicultor mencionado na lei em comento guarda relação direta com o substantivo fisiculturista (indivíduo que pratica o fisiculturismo, conforme Dicionário Aurélio, 3ª ed., 1999), não sendo razoável imaginar que a impugnante, exercendo as atividades de academia de esportes, desconheça o seu significado.

32. Assinale-se, ainda, que a Lei n.º 9.696, de 01/09/1998, dispôs sobre a regulamentação da Profissão de Educação Física e criou os respectivos Conselho Federal e Conselhos Regionais de Educação Física.

33. Consigna a referida lei em seus artigos 1º ao 4º:

“Art. 1º. O exercício das atividades de Educação Física e a designação de Profissional de Educação Física é prerrogativa dos profissionais regularmente registrados nos Conselhos Regionais de Educação Física.

Art. 2º. Apenas serão inscritos nos quadros dos Conselhos Regionais de Educação Física os seguintes profissionais:

I - os possuidores de diploma obtido em curso de Educação Física, oficialmente autorizado ou reconhecido;

. II - os possuidores de diploma em Educação Física expedido por instituição de ensino superior estrangeira, revalidado na forma da legislação em vigor;

III - os que, até a data do início da vigência desta Lei, tenham comprovadamente exercido atividades próprias dos Profissionais de Educação Física, nos termos a serem estabelecidos pelo Conselho Federal de Educação Física.

Art. 3º. Compete ao Profissional de Educação Física coordenar, planejar, programar, supervisionar, dinamizar, dirigir, organizar, avaliar e executar trabalhos, programas, planos e projetos, bem como prestar serviços de auditoria, consultoria e assessoria, realizar treinamentos especializados, participar de equipes multidisciplinares e interdisciplinares e elaborar informes técnicos, científicos e pedagógicos, todos nas áreas de atividades físicas e do desporto.

Art. 4º. São criados o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Educação Física.” (grifos acrescidos)

34. Informe-se que este entendimento encontra-se pacificado no Conselho de Contribuintes, como se depreende pelo Acórdão n.º 301-32.603, de 22/03/2006, prolatado no âmbito da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes:

“REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES. ACADEMIA DE GINASTICA - CONDICIONAMENTO FÍSICO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 9”, INCISO XIII, DA LEI N.º 9317/96. IMPOSSIBILIDADE DE PERMANÊNCIA NESTE REGIME TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE VEDADA.

Notadamente, é sabido que as academias de ginástica, musculação, natação, e condicionamento físico em geral, possuem professores especializados, que possibilitam um acompanhamento contínuo ao aluno, para que tenha um desenvolvimento seguro e saudável do seu corpo, razão pela qual o artigo 9º, inciso XIII, deve ter plena incidência sobre esta atividade.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”

35. Quanto aos efeitos da exclusão da sistemática do Simples, sobreleva lembrar que o artigo 15, inciso II, da Lei n.º 9.317/1996 vigorava, à época da exclusão, com a redação dada pelo art. 73 da MP 2158-34, de 27/07/2001, passando a haver autorização legislativa para que a exclusão se dê com efeitos retroativos à data da situação excludente, conforme se constata de seus termos:

“Art. 73 - O inciso II do art. 15 da Lei n.º 9.317, de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

(...)

II - a partir do mês subsequente ao que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIX do art. 9º.” (grifos acrescidos)

36. Etribado nesse dispositivo legal, o artigo 24 da Instrução Normativa n.º 50/2002, repetido pelo artigo 24 da Instrução Normativa n.º 608, de 9 de janeiro de 2006, dispôs que:

“A exclusão do Simples nas condições de que tratam os arts. 22 e 23 surtirá efeitos:

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas enquadradas nas hipóteses dos incisos III a XVII do art. 20, que tenham optado pelo Simples até 27 de julho de 2001, o efeito da exclusão dar-se-á a partir:

I - do mês seguinte àquele em que se proceder a exclusão, quando efetuada em 2001;

II – de 1º de janeiro de 2002 quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002.”

(grifos acrescidos)

37. Constata-se, portanto, que as aludidas Instruções Normativas, ao fixarem em 1º de janeiro de 2002 a data de início dos efeitos da exclusão, bem conjugaram as disposições da MP n.º 2158-34, de 27/07/2001, que passou a autorizar a exclusão com efeitos retroativos, com a previsão do art. 2º da Lei 9.784/1999, que determina à Administração a observância do princípio da segurança jurídica.

38. De fato, como a opção pela sistemática do Simples é válida para o ano todo, a exclusão com efeitos retroativos, inserida no ordenamento jurídico, para o presente caso, em julho de 2001, somente poderá surtir efeitos a partir

de 1º de janeiro de 2002, quando estribada em situações excludentes ocorridas anteriormente a esta data.

39. Portanto, resta devidamente esclarecido o fundamento legal que amparou a exclusão da interessada do Simples com efeitos retroativos a partir de 01/01/2002.

40. Pugna a recorrente que a Receita Federal do Brasil anuiu com a inclusão da empresa no regime simplificado à época da inscrição, manifestando-se, ainda que por omissão, favoravelmente ao enquadramento.

41. Neste quesito, registre-se que a circunstância de a RFB já ter aceitado sua adesão ao Simples, disto não decorre direito adquirido de ingresso/permanência na referida sistemática. Essa assunção deriva imediatamente do arranjo interno da Lei n.º 9.317/1996, que: (1) primeiro, admite o ingresso no Simples a juízo próprio e exclusivo do contribuinte (vencidas as críticas automatizadas, nenhum outro juízo é feito no momento do exercício da opção referido no art.º 8º da Lei n.º 9.317/1996); e, (2) segundo, só depois - em tempo futuro necessariamente - atribui o encargo de reapreciação (continua) de satisfação/cumprimento de todos os requisitos necessários ao ingresso/permanência na indigitada sistemática de tributação, seja ao interessado (auto-exclusão, art. 13, da Lei n.º 9.317/1996), seja à Receita Federal do Brasil (exclusão de ofício - art. 14, da Lei n.º 9.317/1996). Assim, estar no Simples é, antes de tudo, uma situação precária.

42. Assevera a contribuinte que as academias não podem ser consideradas como prestadoras de serviços de professor, fisicultor ou assemelhados, para fins de aplicação do artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/96, tendo em vista que são apenas locais de prática desportiva e afins, não sendo geridas por pessoas ligadas necessariamente à área esportiva.

43. Neste quesito, reitera-se que o caput do art. 9º da Lei n.º 9.317/1996 registra que não poderá optar pelo Simples a pessoa jurídica que preste os serviços profissionais que elenca, não existindo, assim, qualquer menção as pessoas físicas que integram o quadro societário da empresa, sua qualificação profissional, etc.

44. Quanto à menção ao art. 106 do CTN, ao qual a interessada alude para afastar os efeitos retroativos da exclusão, os esclarecimentos prestados nos quesitos anteriores, relativos aos efeitos da exclusão, por si só tornam sua tese sem sentido.

45. Assinale-se que o óbice ao Simples consignado no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, já existia no momento da opção ao regime efetuado pela interessada em 01/01/1997.

46. Por fim, quanto às alegação da contribuinte de que teria ocorrido interpretação extensiva da norma inserta no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, observe-se que analisando o significado do termo “assemelhado” constante do art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, conclui-se, como já asseverado anteriormente, que sua interpretação tem o sentido de que a relação de atividades desse dispositivo não seria exaustiva, incluindo qualquer atividade de prestação de serviço que tenha similaridade ou semelhança com aquelas enumeradas. Assim, não se trata de utilizar-se do emprego da analogia

e sim de aplicar os ditames da Lei n.º 9.317/1996 no que respeita ao termo assemelhado.

47. Esclareça-se que o termo “assemelhados”, constante da Lei n.º 9.317/1996, art. 9.º, inciso XIII, in fine, abre a possibilidade de aplicação da interpretação analógica, nada que ver com analogia. A primeira tem lugar sempre que a lei, após discorrer casuisticamente sobre as hipóteses materiais de sua incidência e/ou de circunstâncias de modo, tempo, ou lugar, pertinentes àquela materialidade, expressamente consigna que o aplicador do direito pode (deve, mesmo) trazer à subsunção outras tantas hipóteses materiais semelhantes; a segunda terá lugar sempre que, para a hipótese material em atenção, não houver dispositivo legal que a colha como antecedente normativo. A primeira (interpretação analógica), não é o caso de integração do ordenamento jurídico

por ausência de norma; a segunda (analogia) existe, justamente, como técnica de fechamento do sistema, para colmatar eventuais lacunas existentes.

48. Em consonância com o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

É como voto.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual repete a argumentação apresentada na Impugnação.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado, dele conheço.

Cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual repete a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Em assim sendo, me permito utilizar da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 3 do art.57 do Regimento Interno do CARF:

Art.57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

Parágrafo 1º. A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

2 A exigência do Parágrafo 1º. pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n. 329, 2017).

Na apreciação da questão, o acórdão recorrido mostrou-se sólido em suas conclusões e encontra-se adequadamente fundamentado. Portanto, **adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos.

A seguir o voto condutor do Acórdão, que transcrevo:

Voto

6. Quanto à preliminar de nulidade do ato de exclusão arguida pela recorrente, cumpre ressaltar o que estatuem os artigos 59 e 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal- PAF).

“Art. 59. São nulos;

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

7. Do exame do dispositivo supra extrai-se que no tocante ao ADE só pode haver nulidade se o ato for lavrado por agente incompetente.

8. Não se evidencia nos autos a ocorrência da hipótese mencionada, tendo em vista que o ato emanou de autoridade competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil ocupante do cargo de Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - fl. 46).

9. Verifica-se, ainda, que não há quaisquer irregularidades, incorreções e omissões no ato de exclusão que se examina, o que poderia ensejar discussão acerca do que preconiza o art. 60 do PAF.

10. Ao contrário do entendimento da defendente, os requisitos de validade do ato administrativo, quais sejam, forma, legalidade, finalidade, objeto e motivação estão detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância aos princípios que regem o Direito Administrativo, sendo o ato de exclusão formal e materialmente válido .

11. Afirma a contribuinte que a exclusão da empresa do regime simplificado ocorreu de forma sumária, ou seja, não se permitiu à interessada a possibilidade prévia de defesa, violando, nesse ponto, o princípio constitucional do devido processo legal previsto no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal/1988.

12. *Pugna pela nulidade do ADE, pois cerceou o direito de a requerente previamente questionar os motivos que levaram à sua exclusão da sistemática simplificada, dando-lhe apenas a faculdade de discuti-los após a sua exclusão.*

13. *Quanto a este quesito, registre-se que à contribuinte foi assegurado o contraditório mediante a ciência do citado ADE, ocorrida em 26/08/2003, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 5, o que lhe possibilitou exercer plenamente seu direito de ampla defesa (nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal/1988, e do Decreto 70.235, de 06/03/1972), inicialmente por meio do rito sumário da SRS e, posteriormente, através do contraditório que se examina.*

14. *Ressalte-se ainda que, analisando-se as considerações apresentadas na defesa, constata-se que a recorrente entendeu perfeitamente a motivação do ato de exclusão, bem como o fundamento legal pertinente, de modo que não se vislumbra qualquer cerceamento de defesa.*

15. *Esclareça-se, ao contrário do entendimento da requerente manifesto em diversos pontos do contraditório apresentado, que a empresa não se encontra excluída da sistemática simplificada.*

16. *Tal fato somente se consubstanciará caso se configure um indeferimento definitivamente julgado, após esgotados todos os recursos previstos na esfera administrativa-tributária.*

17. *Igualmente, e ainda como se verá a seguir, não encontra guarida a assertiva da empresa de que a fundamentação legal para a exclusão, amparada no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, é “totalmente genérica”, caracterizando irrefutável ofensa ao direito constitucional a ampla defesa e ao contraditório.*

18. *No que se relaciona ao julgado do Conselho de Contribuintes colacionado aos autos pela recorrente, esclareça-se que as decisões administrativas ou judiciais, mesmo que proferidas pelos Órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente aplicando-se à questão em análise. Assim, o referido julgado não tem efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, tendo validade somente inter partes.*

19. *Ainda que se considere o teor da ementa do Acórdão, juntado aos autos (n.º 107-03783, de 06/01/1997), constata-se que o mesmo não tem aplicação ao caso vertente, como se observa a seguir:*

“NORMAS PROCESSUAIS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO – REQUISITO DE VALIDADE. Dentre os atos procedimentais preparatórios do lançamento tributário inclui-se a sua instrução probatória antes de notificado o sujeito passivo, cuja inobservância impede o seu ingresso no mundo jurídico como ato administrativo válido e regular, acarretando sua nulidade.”

20. *Assim, rejeitam-se as preliminares de nulidade do ADE e de cerceamento de defesa suscitadas pela defendente.*

21. *Quanto ao mérito, cabe mencionar que o Simples é um benefício fiscal, já que envolve, dentre outros, tributação com alíquotas favorecidas, recolhimento*

unificado e centralizado com um único DARF, dispensa de obrigatoriedade de escrituração comercial para fins fiscais, etc.

22. *Em suma, consubstancia um regime de normas que concedem isenções tributárias e dispensam o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, sendo que os dispositivos legais a ele pertinentes devem ser interpretados literalmente, à luz do art.111 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 26/10/1966) que preconiza:*

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

1 - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

11 - outorga de isenção;

111 - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

(grifos acrescidos)

23. *A Alteração do Contrato Social da interessada, registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 04/10/1990 (Jucesp), consigna que objetivo social da empresa consiste em prestação de serviços de promoção, coordenação e realização de cursos livres de práticas esportivas, principalmente na modalidade de natação, sendo sua razão social Academia Esportiva Aclimação Comercial Ltda (fls. 15 a 19).*

24. *No contraditório que se examina a recorrente afirma que se dedica à prática de atividades relacionadas à natação e ginástica, entre outras, consoante se depreende da leitura de seu Contrato Social. '*

25. *O tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte relativo aos impostos e às contribuições, estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988, pode ser usufruído desde que as condições legais sejam preenchidas.*

26. *Neste sentido, assevera a Lei n.º 9.317/1996 em seu art. 9.º, inciso XIII:*

“Art. 9.º 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; (grifos acrescidos)

27. *Cabe esclarecer que o óbice inserto no supracitado dispositivo legal não está endereçado unicamente a profissões cujo exercício dependa de habilitação legalmente exigida, conforme comumente se quer entender. Primeiramente o dispositivo prevê uma lista específica de ocupações que impedem a opção pelo*

Simples. A seguir estabelece que os serviços assemelhados aos dessa lista específica igualmente vedam a opção. Por último, dispõe genericamente que a prestação de serviços inerentes a qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação legalmente exigida também implica a vedação à opção.

28. Dessa maneira, no caso dos serviços constantes da lista específica e daqueles assemelhados, sempre haverá restrição ao enquadramento no Sistema, quer o exercício profissional dependa ou não de habilitação legalmente exigida. Já no caso da prestação de serviços vinculados a outras profissões, somente ficará inviabilizada a opção se o exercício profissional depender de habilitação legalmente exigida.

29. No caso dos autos a prestação de serviços de academia de esportes encontra vedação inserida no comando legal do art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, por tratar-se de prestação de serviços profissionais de professor, fisicultor ou assemelhados.

30. Registre-se que a vedação é para “a pessoa jurídica que preste serviços profissionais de”, devendo-se assentar o fato de que basta o exercício da prestação dos serviços assemelhados ao de professor e fisicultor, com ou sem supervisão, assinatura ou execução por profissional regulamentado, para que a opção pelo Simples seja vedada. Diante disso, mesmo que os serviços sejam prestados por outro tipo de profissional ou pessoa não qualificada, a pessoa jurídica não poderá permanecer no regime simplificado, porquanto se trata do exercício de atividades assemelhadas à profissão de professor e fisicultor.

31. Esclareça-se que o vocábulo fisicultor mencionado na lei em comento guarda relação direta com o substantivo fisiculturista (indivíduo que pratica o fisiculturismo, conforme Dicionário Aurélio, 3ª ed., 1999), não sendo razoável imaginar que a impugnante, exercendo as atividades de academia de esportes, desconheça o seu significado.

32. Assinale-se, ainda, que a Lei n.º 9.696, de 01/09/1998, dispôs sobre a regulamentação da Profissão de Educação Física e criou os respectivos Conselho Federal e Conselhos Regionais de Educação Física.

33. Consigna a referida lei em seus artigos 1º ao 4º:

“Art. 1º. O exercício das atividades de Educação Física e a designação de Profissional de Educação Física é prerrogativa dos profissionais regularmente registrados nos Conselhos Regionais de Educação Física.

Art. 2º. Apenas serão inscritos nos quadros dos Conselhos Regionais de Educação Física os seguintes profissionais:

I - os possuidores de diploma obtido em curso de Educação Física,

oficialmente autorizado ou reconhecido;

. II - os possuidores de diploma em Educação Física expedido por instituição de ensino superior estrangeira, revalidado na forma da legislação em vigor;

III - os que, até a data do início da vigência desta Lei, tenham comprovadamente exercido atividades próprias dos Profissionais de Educação

Física, nos termos a serem estabelecidos pelo Conselho Federal de Educação Física.

Art. 3º. Compete ao Profissional de Educação Física coordenar, planejar, programar, supervisionar, dinamizar, dirigir, organizar, avaliar e executar trabalhos, programas, planos e projetos, bem como prestar serviços de auditoria, consultoria e assessoria, realizar treinamentos especializados, participar de equipes multidisciplinares e interdisciplinares e elaborar informes técnicos, científicos e pedagógicos, todos nas áreas de atividades físicas e do desporto.

Art. 4º. São criados o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Educação Física.” (grifos acrescentados)

34. Informe-se que este entendimento encontra-se pacificado no Conselho de Contribuintes, como se depreende pelo Acórdão n.º 301-32.603, de 22/03/2006, prolatado no âmbito da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes:

“REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES. ACADEMIA DE GINASTICA - CONDICIONAMENTO FÍSICO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 9”, INCISO XIII, DA LEI N.º 9317/96. IMPOSSIBILIDADE DE PERMANÊNCIA NESTE REGIME TRIBUTÁRIO. ATIVIDADE VEDADA.

Notadamente, é sabido que as academias de ginástica, musculação, natação, e condicionamento físico em geral, possuem professores especializados, que possibilitam um acompanhamento contínuo ao aluno, para que tenha um desenvolvimento seguro e saudável do seu corpo, razão pela qual o artigo 9º, inciso XIII, deve ter plena incidência sobre esta atividade.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.”

35. Quanto aos efeitos da exclusão da sistemática do Simples, sobreleva lembrar que o artigo 15, inciso II, da Lei n.º 9.317/1996 vigorava, à época da exclusão, com a redação dada pelo art. 73 da MP 2158-34, de 27/07/2001, passando a haver autorização legislativa para que a exclusão se dê com efeitos retroativos à data da situação excludente, conforme se constata de seus termos:

“Art. 73 - O inciso II do art. 15 da Lei n.º 9.317, de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

(...)

II - a partir do mês subsequente ao que incorrida a situação excludente, nas hipóteses de que tratam os incisos III a XIX do art. 9º.” (grifos acrescentados)

36. Etribado nesse dispositivo legal, o artigo 24 da Instrução Normativa n.º 50/2002, repetido pelo artigo 24 da Instrução Normativa n.º 608, de 9 de janeiro de 2006, dispôs que:

“A exclusão do Simples nas condições de que tratam os arts. 22 e 23 surtirá efeitos:

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas enquadradas nas hipóteses dos incisos III a XVII do art. 20, que tenham optado pelo Simples até 27 de julho de 2001, o efeito da exclusão dar-se-á a partir:

I - do mês seguinte àquele em que se proceder a exclusão, quando efetuada em 2001;

II - de 1º de janeiro de 2002 quando a situação excludente tiver ocorrido até 31 de dezembro de 2001 e a exclusão for efetuada a partir de 2002.”

(grifos acrescentados)

37. Constata-se, portanto, que as aludidas Instruções Normativas, ao fixarem em 1º de janeiro de 2002 a data de início dos efeitos da exclusão, bem conjugaram as disposições da MP n.º 2158-34, de 27/07/2001, que passou a autorizar a exclusão com efeitos retroativos, com a previsão do art. 2º da Lei 9.784/1999, que determina à Administração a observância do princípio da segurança jurídica.

38. De fato, como a opção pela sistemática do Simples é válida para o ano todo, a exclusão com efeitos retroativos, inserida no ordenamento jurídico, para o presente caso, em julho de 2001, somente poderá surtir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2002, quando estribada em situações excludentes ocorridas anteriormente a esta data.

39. Portanto, resta devidamente esclarecido o fundamento legal que amparou a exclusão da interessada do Simples com efeitos retroativos a partir de 01/01/2002.

40. Pugna a recorrente que a Receita Federal do Brasil anuiu com a inclusão da empresa no regime simplificado à época da inscrição, manifestando-se, ainda que por omissão, favoravelmente ao enquadramento.

41. Neste quesito, registre-se que a circunstância de a RFB já ter aceitado sua adesão ao Simples, disto não decorre direito adquirido de ingresso/permanência na referida sistemática. Essa assunção deriva imediatamente do arranjo interno da Lei n.º 9.317/1996, que: (1) primeiro, admite o ingresso no Simples a juízo próprio e exclusivo do contribuinte (vencidas as críticas automatizadas, nenhum outro juízo é feito no momento do exercício da opção referido no art. 8º da Lei n.º 9.317/1996); e, (2) segundo, só depois - em tempo futuro necessariamente - atribui o encargo de reapreciação (continua) de satisfação/cumprimento de todos os requisitos necessários ao ingresso/permanência na indigitada sistemática de tributação, seja ao interessado (auto-exclusão, art. 13, da Lei n.º 9.317/1996), seja à Receita Federal do Brasil (exclusão de ofício - art. 14, da Lei n.º 9.317/1996). Assim, estar no Simples é, antes de tudo, uma situação precária.

42. Assevera a contribuinte que as academias não podem ser consideradas como prestadoras de serviços de professor, fisicultor ou assemelhados, para fins de aplicação do artigo 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/96, tendo em vista que são apenas locais de prática desportiva e afins, não sendo geridas por pessoas ligadas necessariamente à área esportiva.

43. Neste quesito, reitera-se que o caput do art. 9º da Lei n.º 9.317/1996 registra que não poderá optar pelo Simples a pessoa jurídica que preste os

serviços profissionais que elenca, não existindo, assim, qualquer menção as pessoas físicas que integram o quadro societário da empresa, sua qualificação profissional, etc.

44. Quanto à menção ao art. 106 do CTN, ao qual a interessada alude para afastar os efeitos retroativos da exclusão, os esclarecimentos prestados nos quesitos anteriores, relativos aos efeitos da exclusão, por si só tornam sua tese sem sentido.

45. Assinale-se que o óbice ao Simples consignado no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, já existia no momento da opção ao regime efetuado pela interessada em 01/01/1997.

46. Por fim, quanto às alegação da contribuinte de que teria ocorrido interpretação extensiva da norma inserta no art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, observe-se que analisando o significado do termo “assemelhado” constante do art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317/1996, conclui-se, como já asseverado anteriormente, que sua interpretação tem o sentido de que a relação de atividades desse dispositivo não seria exaustiva, incluindo qualquer atividade de prestação de serviço que tenha similaridade ou semelhança com aquelas enumeradas. Assim, não se trata de utilizar-se do emprego da analogia e sim de aplicar os ditames da Lei n.º 9.317/1996 no que respeita ao termo assemelhado.

47. Esclareça-se que o termo “assemelhados”, constante da Lei n.º 9.317/1996, art. 9º, inciso XIII, in fine, abre a possibilidade de aplicação da interpretação analógica, nada que ver com analogia. A primeira tem lugar sempre que a lei, após discorrer casuisticamente sobre as hipóteses materiais de sua incidência e/ou de circunstâncias de modo, tempo, ou lugar, pertinentes àquela materialidade, expressamente consigna que o aplicador do direito pode (deve, mesmo) trazer à subsunção outras tantas hipóteses materiais semelhantes; a segunda terá lugar sempre que, para a hipótese material em atenção, não houver dispositivo legal que a colha como antecedente normativo. A primeira (interpretação analógica), não é o caso de integração do ordenamento jurídico por ausência de norma; a segunda (analogia) existe, justamente, como técnica de fechamento do sistema, para colmatar eventuais lacunas existentes.

48. Em consonância com o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

É como voto.

Acrescento apenas alguns comentários, uma vez que a Lei n.º 123 de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o SIMPLES NACIONAL (com alterações posteriores), permitiu a inclusão de academias de ginástica neste regime simplificado de pagamentos:

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;

Esta autorização, entretanto, não atingiria o antigo sistema, então denominado de SIMPLES FEDERAL, conforme já pacificado neste órgão colegiado. Me refiro à decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que ora trago alguns excertos, extraídos do Acórdão de n.º 9101-002.574, da 1ª Turma, em sessão proferida em 13 de março de 2017:

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 n.º 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 (92614/05: 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 52493/99. 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 n.º 1999.61.00.0571401 que resguardaria o direito de seus representados de se inscrever no Simples. (ii) que a Lei n.º 9317/1991 (sic) só se aplicaria para empresas que viessem a se constituir, não às já existentes; (iii) o artigo 9.º, 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 n.º 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 n.º 15/1983 prevê que não "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

Simple. 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 n.º 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 n.º 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 contém 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;

Analisando 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 n.º 30237238. 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)

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

"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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 123/2006, com redação alterada pela Lei Complementar n.º 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 n.º 128/2008, o artigo 17, §1º, XX, da Lei Complementar n.º 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", "fiscultor, 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 9.317/96):"

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 "fiscultor e assemelhados".

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

Quadro

Esta classe contém a seguinte subclasse:

Quadro

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 1103001.043, processo nº 13811.001591/200714)

*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

Somente com a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006, portanto, é que foi permitido às academias de ginásticas ingressarem no SIMPLES NACIONAL, não se podendo admitir que, anteriormente a esta lei, tais atividades detinham condições legais de sua permanência no SIMPLES FEDERAL.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano