



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11060.000591/2001-16  
SESSÃO DE : 24 de fevereiro de 2005  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883  
RECURSO Nº : 128.678  
RECORRENTE : DO CANTO & SIMÕES LTDA. (SUCESSORA DE  
SALEM & MACHADO LTDA.)  
RECORRIDA : DRJ/SANTA MARIA/RS


**SIMPLES – EXCLUSÃO** – A pessoa jurídica que tenha por objetivo ou exercício uma das atividades econômicas relacionadas no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, ou atividade assemelhada a uma delas está impedida de optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES.  
RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 24 de fevereiro de 2005

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN, NANCI GAMA, SÉRGIO DE CASTRO NEVES, SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA, MARCIEL EDER COSTA, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS (Suplente). Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional MARIA CECILIA BARBOSA.

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883  
RECORRENTE : DO CANTO & SIMÕES LTDA. (SUCESSORA DE  
SALEM & MACHADO LTDA.)  
RECORRIDA : DRJ/SANTA MARIA/RS  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

## RELATÓRIO

Tem por objeto o presente processo, inconformismo do contribuinte quanto ao Ato Declaratório de Exclusão nº 323.621 (fls. 12), emitido em 02/10/2000 pela Delegacia da Receita Federal em Santa Maria, declarando-o excluído do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, discriminando como motivo: “Atividade Econômica não permitida para o Simples”.

Juntamente com a Solicitação de Revisão da Vedação/ Exclusão à Opção Pelo Simples- SRS (fls. 01), indicando ser de direito a matéria, foi apresentada a Impugnação de fls. 02/06, na qual a empresa contribuinte aduz, em suma, que:

(i) conforme contrato social anexado, a impugnante é microempresa organizada sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, cujo objeto é o ensino de línguas estrangeiras, o comércio de materiais didáticos, de artigos de vestuário e lanchonete, a qual realizou opção pelo SIMPLES, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 9.317, de 05/12/96;

(ii) “a atividade principal da impugnante – treinamento em idiomas estrangeiros- caracteriza-se como prestação de serviços que visa tão-somente preparar seus clientes para comunicar-se em inglês ou em espanhol, não tendo qualquer finalidade de formação, seja profissional, seja educacional;

(iii) “daí não depender seu funcionamento do registro ou de licença junto a órgãos reguladores de atividades educacionais ou do exercício de profissões, nem estar obrigada a empregar professores legalmente habilitados para desenvolver sua atividade-fim”;

(iv) tendo em vista o objetivo de atender a demanda de pessoas que anseiam por desenvolver a “habilidade de comunicar-se em língua estrangeira”, seja para fins de lazer, seja para fins profissionais, a impugnante imprime sentido prático à sua atuação, assim, o treinamento oferecido à sua clientela é proporcionado por “instrutores”, que são recrutados preferentemente entre jovens que já viveram no Exterior e que detêm o pleno domínio do espanhol ou do inglês, independentemente de possuírem titulação nesses idiomas;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

(v) a contratação é feita na função de instrutores, como indicam os contratos de trabalho anotados em suas respectivas CTPS, sendo sua atuação balizada segundo a metodologia SKILL, fornecida pela franqueadora da impugnante;

(vi) considerando o motivo declinado na Comunicação de Exclusão – “Atividade Econômica não permitida para o Simples”, procurou a impugnante esclarecer, junto a essa Delegacia Regional, o motivo alegado para seu desenquadramento do SIMPLES, quando foi então informada de que a decisão decorreria de rastreamento eletrônico feito em arquivos do CNPJ, que detectou exercício de atividade econômica incompatível, no caso, o ensino de língua estrangeira, a qual, ao ver da Receita Federal, implicaria a prestação de serviço assemelhado ao de professor, que estaria vedada pelo art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96;

(vii) segundo entendimento da impugnante, o dispositivo legal invocado não comporta interpretação tão alargada como a pretendida por essa Delegacia Regional;

(viii) a pretensão da Delegacia de excluir a impugnante do SIMPLES, ao argumento de que presta serviços profissionais “assemelhados ao de professor” não encontra guarida no preceito legal que serviu de fundamento à exclusão;

(ix) “ao estender o desenquadramento às pessoas jurídicas que prestam serviços assemelhados àqueles expressamente listados na norma, todos dependentes de habilitação profissional legalmente exigida, o legislador refere-se apenas a profissões regulamentadas, cujo exercício depende de licença do respectivo órgão regulador”;

(x) se assim não fosse, o legislador não remataria a ordenação legal dizendo: “e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida”;

(xi) “à conclusão diferente: poderia ser remetido o intérprete da lei, se o legislador houvesse suprimido a palavra outra, o que deixaria claro que nem todas as categorias profissionais expressamente citadas no mencionado dispositivo legal estariam sujeitas à habilitação profissional exigida em lei”;

(xii) “doutra forma, forçoso seria reconhecer que, ao lado das escolas de idioma, deveriam figurar como impedidas de adesão ao SIMPLES, todas as escolas de danças, inclusive as de salão; as de luta, inclusive as de capoeira; as de datilografia; enfim todas aquelas que impliquem a orientação por parte de um treinador ou instrutor”;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

(xiii) no entanto, esta não parece ser a intenção do legislador, que teve em vista excetuar somente as profissões cujo exercício dependa de habilitação profissional exigida em lei;

(xiv) no que concerne à analogia, deve-se ter em vista que sua aplicação não pode criar direito, mas apenas integrar normas com vistas ao preenchimento de lacunas legais, logo, havendo o legislador estendida a restrição a serviços profissionais assemelhados, sendo que a característica principal dos serviços parâmetros é a exigência de habilitação profissional prevista em lei, obviamente não pode o intérprete alargar o âmbito da analogia para situações que não apresentem essa característica essencial;

(xv) decisão que alargue indevidamente a abrangência da norma contida no art. 9º, inciso XIII, da Lei nº 9.317/96, além de não se conformar com a melhor e mais adequada hermenêutica, está a negar o tratamento tributário diferenciado assegurado às microempresas e às empresas de pequeno porte garantido pela própria Constituição Federal, em seu art. 179, demonstrando, em última análise, ser inconstitucional.

Para corroborar suas alegações, cita acórdãos do TRF das 2ª e 4ª regiões, bem como, do Segundo Conselho de Contribuintes.

Requer o acolhimento de sua defesa e, ao final, ser revista sua exclusão do SIMPLES.

Anexa os documentos de fls. 07/21, entre os quais, Procuração, cópia de Contrato Social, cópia do Cartão de Identificação da Pessoa Jurídica, cópia do Ato Declaratório de Exclusão e cópias de CTPS.

A informação de fls. 24 considerou que a impugnação refere-se à matéria de direito, logo, propôs o encaminhamento à Delegacia da Receita Federal de Julgamento - Santa Maria.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria – RS, a autoridade monocrática indeferiu o pleito do contribuinte, 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: 2000  
Ementa: ATIVIDADE DE ENSINO. VEDAÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

As pessoas jurídicas cuja atividade seja de ensino de línguas estrangeiras, por ser assemelhada à profissão do professor, estão vedadas de optar pelo simples.  
Solicitação Indeferida.”

Irresignada com a decisão singular, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, em 30/09/2003, onde vem reiterar alegações, fundamentos e pedidos de sua Peça Impugnatória e, acrescentar, em suma, que:

(i) há que ser reformada a decisão, visto que se assenta, não na imparcial interpretação da lei e dos argumentos suscitados na defesa, mas nas convicções pessoais de seus prolores, a refletirem e realçarem apenas as orientações da Secretaria da Receita Federal, órgão que, pressionado por exigências arrecadatórias, não admite livre discussão acerca da exegese interessada que fazem das normas tributárias;

(ii) ninguém que tenha acompanhado a votação da Lei nº 9.317/96, ignora que a inclusão do inciso XIII, em seu art. 9º, visou excluir do SIMPLES as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de profissionais liberais, para evitar que essa classe de contribuintes, responsável por expressiva parcela do IRPF, viesse a organizar-se como pequenas empresas, para obter a redução de seus impostos;

(iii) para não deixar de fora outras profissões liberais não listadas no referido dispositivo, o legislador recorreu ao vocábulo “assemelhados”, mas para ressaltar seu intuito, rematou o dispositivo com a frase “e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação legalmente exigida”;

(iv) ao estender a exclusão às pessoas jurídicas que prestam serviços assemelhados àqueles expressamente listados na norma, cuja prestação, aliás, depende de habilitação profissional, o legislador pretende alcançar apenas as profissões regulamentadas, cujo exercício depende de licença do respectivo órgão regulador, pois arrematou a ordenação legal dizendo: “e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida”;

(v) se o legislador houvesse suprimido a palavra “outra”, o intérprete da lei poderia ser remetido à conclusão diferente, mas, incluindo-a, o legislador deixou claro que todas as categorias profissionais expressamente citadas no mencionado dispositivo legal estão sujeitas à habilitação profissional exigida em lei, ou seja, tratam-se de profissões liberais;

(vi) foi no intuito de proteger o sistema econômico brasileiro que o legislador constituinte consagrou no texto da Carta Magna, a garantia institucional de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

tratamento favorecido às pequenas empresas, simplificando suas obrigações, entre elas a tributária;

(vii) a simplificação das obrigações tributárias da pequena empresa constitui uma garantia institucional do sistema econômico brasileiro e não favor fiscal advindo da conveniência e oportunidade do Poder Executivo, como expressou o STF, no voto do Min. Maurício Corrêa, em prévia análise da ADIn 1.643-1;

(viii) a legislação não cumpriu com a diretriz constitucional de dispensar à microempresa e à empresa de pequeno porte tratamento favorecido e simplificado das obrigações tributárias, pois impediu o ingresso no SIMPLES a um número infundável de pequenas empresas;

(ix) a Constituição Federal concedeu liberdade ao legislador ordinário para, tão-só, definir microempresa e empresa de pequeno porte, e não estabelecer quais pequenas empresas não podem optar pelo SIMPLES (art. 179);

(x) conforme orienta a doutrina e jurisprudência, o princípio da razoabilidade deve ser estudado sob três aspectos: a proporcionalidade em sentido restrito, a adequação e a necessidade;

(xi) o inciso XIII, art. 9º da Lei nº 9.317/96, ao determinar quais microempresas e empresas de pequeno porte não poderão optar pelo SIMPLES, violou o princípio da proporcionalidade em toda sua extensão;

(xii) não observou o aspecto da proporcionalidade em sentido estrito, que determina o equilíbrio entre o fim a ser alcançado pela lei e o melhor meio possível, uma vez que a Lei 9.317/96, limitando a opção pelo SIMPLES a algumas dessas empresas, violou o fim e o meio constitucionais sobre a matéria;

(xiii) também não foi observada a adequação, que determina prestar-se o meio para atingir o fim pretendido, pois impedir que inúmeras empresas optem pelo SIMPLES não é o meio viável para incentivar o sacrificado campo da economia nacional;

(xiv) não se cumpriu o aspecto da necessidade, pois não possibilitar que uma pequena empresa, como uma escola, por exemplo, ingresse no SIMPLES foi um meio gravíssimo para se atingir os fins propostos à economia nacional e, o pior, para a educação no País de uma forma geral, pois não tendo suas obrigações tributárias simplificadas, dificilmente poderá pagar seus encargos fiscais, o que por certo acarretará;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

(xv) tão patente é a falta de razoabilidade da limitação imposta pelo inciso XIII, art. 9º da Lei nº 9.317/96, que a recente Lei nº 10.034/2000 veio excluir dessa restrição apenas as creches, as pré-escolas e os estabelecimentos de ensino fundamental (art. 1º), deixando as demais sob o comando das limitações daquela primeira lei;

(xvi) qual a razoabilidade dessa norma que permite o ingresso no SIMPLES de creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental e deixa de fora as demais escolas? Não exercem todas, atividade educacional?;

(xvii) não disponibilizar o SIMPLES para empresas de mesma capacidade econômica fere o princípio da isonomia, pois se todas comprovarem pela receita bruta anual que estão dentro do conceito de microempresa ou empresa de pequeno porte não há porque permitir a umas e impedir outras de ingressar no sistema simplificado de arrecadação;

(xviii) a lei só poderia definir as pequenas empresas, utilizando-se do critério capacidade econômica e nada mais.

À vista de todo o exposto, requer seja reformada a decisão recorrida a fim de que seja assegurada a manutenção no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples.

Anexa os documentos de fls. 58/62.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 68, última.

É o relatório.



RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

VOTO

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

Pelo que se verifica dos autos, a matéria em exame refere-se à exclusão da recorrente do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES, com fundamento no inciso XIII do artigo 9º da Lei nº 9.317/96, que vedam a opção à pessoa jurídica que:

“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 acrescentados ao original)*

De plano, é de se reconhecer que a norma relaciona diversas profissões cujas características intrínsecas da prestação de serviço implicam o caráter pessoal da atividade. Ocorre que ao colacionar também os a elas assemelhados, outorga à pessoa jurídica a característica do profissional. Deste modo, as sociedades que se dedicam às atividades de ensino praticam, efetivamente, a atividade de professor.

A interpretação da norma não pode cingir-se a uma mera interpretação gramatical, de modo que o vocábulo “professor” restrinja-se a atividade pessoal do profissional de ensino. Não poderia ser desta forma, mesmo porque o que visa a norma não é a profissão em si, mas a atividade de prestação de serviços que é desempenhada pela pessoa jurídica. Aliás, a pessoa jurídica é que é o objeto do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES.

Sem adentrar no mérito da ilegalidade da norma, uma vez que incompetente para analisar a questão, adoto o entendimento de que o legislador elegeu a atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica como excludente da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

concessão do tratamento privilegiado do SIMPLES. Tal classificação não considerou o porte econômico do contribuinte, mas sim a atividade exercida pelo mesmo. Portanto indiferente os critérios quantitativos de faturamento ou receita da pessoa jurídica que tem como atividade uma das elencadas no dispositivo legal.

Note-se que, de um lado, a norma relaciona as atividades excluídas do Sistema e adiciona a elas os *assemelhados*, ou seja, pelo conectivo lógico incluyente “ou” classifica na mesma situação aquelas pessoas jurídicas que tenham por objeto social assemelhado a uma das atividades econômicas eleitas pela norma.

E ainda, não é necessário que os serviços profissionais de professor, conforme listado nas exclusões do art. 9º, XIII da Lei nº 9.317/1996, sejam prestados por profissionais legalmente habilitados, até mesmo porque, a norma elege como fundamental a habilitação profissional legalmente exigida, porque no referido inciso há outras profissões, como por exemplo, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos ou cantor para os quais não se exige habilitação profissional.

O fulcro da exclusão do direito ao SIMPLES é a identificação ou semelhança da natureza de serviços prestados pela pessoa jurídica com o que é típico das profissões ali relacionadas, independentemente da qualificação ou habilitação legal dos profissionais que efetivamente prestam o serviço e a espécie de vínculo que mantenham com a pessoa jurídica.

Por outro lado, tal questão foi objeto do *decisum* liminar por parte do Ministro Relator da ADIN 1643-1, Ministro Maurício Correia, cuja apreciação contempla:

*“...especificamente quanto ao inciso XIII do citado art. 9º, não resta dúvida que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada não sofrem o impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo “Sistema Simples”. Conseqüentemente, a exclusão do “Simples”, da abrangência dessas sociedades civis, não caracteriza discriminação arbitrária, porque obedece a critérios razoáveis adotados com o propósito de compatibilizá-los com o enunciado constitucional.”*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.678  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.883

Nestes termos, conclui-se que a Recorrente não atendia a todos os requisitos necessários para optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, já quando de sua constituição, haja vista seu objeto social:

“SEGUNDA – A sociedade tem por objeto o ensino de línguas estrangeiras, o comércio de materiais didáticos, artigos de vestuário e lanchonete”

Mesmo na posterior Alteração e Consolidação Social (fls. 59/62), o objeto social continuou sendo:

“Artigo 3º - A sociedade tem por objeto social, as atividades de ensino de línguas estrangeiras, comércio de material didático, administrativo e publicitário e prestação de serviços em processamento de dados.”

Portanto, como a atividade desenvolvida pela ora recorrente está dentre as eleitas pelo legislador como excluídas da possibilidade de opção ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES, qual seja, atividade assemelhada à de professor, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 24 de fevereiro de 2005

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator