

**Ministério da Fazenda  
Primeiro Conselho de Contribuintes**

**Processo nº 10930.000127/92-19**

**Sessão de 06 de dezembro de 1993**

**Acórdão nº 108-00.717**

**Recurso nº: 105.966**

**Recorrente: ECO PROPAGANDA E PUBLICIDADE S/C LTDA**

**Recorrida: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LONDRINA/PR**

**MICROEMPRESA - INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS  
DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE.**

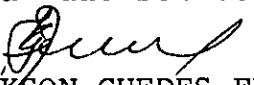
Inexiste impedimento legal para o enquadramento legal como microempresa de pessoa jurídica voltada para a representação comercial. Incabível o arbitramento do lucro sob o pretexto de vedação legal.

**Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ECO PROPAGANDA E PUBLICIDADE S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em ~~DAR~~ **DAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 06 de dezembro de 1993

  
JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES - RELATORA

VISTO EM

  
MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO-

PROCURADOR DA FAZENDA  
NACIONAL

SESSÃO DE: **19 AGO 1994**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ADELMO MARTINS SILVA, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, JO-

Processo nº 10930.000127/92-19

Recurso nº: 105.966

Acórdão nº: 108-00.717

Recorrente: ECO PROPAGANDA E PUBLICIDADE S/C LTDA.

## R E L A T Ó R I O

Contra a empresa ECO PROPAGANDA E PUBLICIDADE LTDA, inscrita no CGC sob o nº 78.317.518/0001-40, com domicílio fiscal na Rua Lapa, 865, Centro, em Londrina/PR., foi lavrado o Auto de Infração de fls. 19 contendo a exigência fiscal relativa ao imposto de renda pessoa jurídica, devida nos exercícios de 1987 a 1990, períodos-base de 1986 a 1989.

Em ação fiscal junto à autuada, a Fiscalização constatou as seguintes irregularidades:

- apresentou declaração de rendimentos no Formulário II nos exercícios de 1987 a 1990, em desacordo com o comando do artigo 3º, inciso V da Lei nº 7.256/84, que exclui do regime da microempresa as pessoas jurídicas que explorem a atividade de publicidade e propaganda, excluídas os veículos de comunicação;

- informou a menor as receitas de prestação de serviços relativos aos meses de agosto a dezembro de 1989, conforme demonstra a comparação entre os dados constantes das notas fiscais de prestação de serviços com os valores consignados no Livro de Registro de Prestação de Serviços;

- não possui escrita contábil, motivo pelo qual teve seus lucros arbitrados na forma da Portaria MF nº 76/79, sujeitando-se, ainda, ao lançamento dos reflexos relativos às contribuições ao PIS, ao FINSOCIAL e ao imposto de renda da pessoa física dos sócios;

- atraso na entrega da declaração de rendimentos nos exercícios em questão, sujeitando-se à multa de 1% (um por

**Processo nº 10930.000127/92-19**

cento) ao mês ou fração de atraso.

A exigência fiscal tem como fundamento legal o disposto no artigo 3º, inciso V da Lei nº 7.256/84 (Estatuto da Microempresa) e nos artigos 399, inciso I, 676 e 678 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80), e pode ser assim resumida:

**ARBITRAMENTO DO LUCRO/MICROEMPRESA**

|                         |       |              |
|-------------------------|-------|--------------|
| Exercício de 1987 ..... | Cz\$  | 73.662,00    |
| Exercício de 1988 ..... | Cz\$  | 222.760,00   |
| Exercício de 1989 ..... | Cz\$  | 1.447.853,00 |
| Exercício de 1990 ..... | NCz\$ | 46.370,00    |

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO**

|                         |       |            |
|-------------------------|-------|------------|
| Exercício de 1987 ..... | Cz\$  | 15.441,88  |
| Exercício de 1988 ..... | Cz\$  | 77.966,00  |
| Exercício de 1989 ..... | Cz\$  | 434.355,90 |
| Exercício de 1990 ..... | NCz\$ | 13.911,00  |

Dentro do prazo regulamentar, usufruindo inclusive da prorrogação concedida nos termos no artigo 6º do Decreto nº 70.235/72, a autuada impugnou o lançamento (fls. 31/35), alegando em síntese que:

- embora conste do contrato social as expressões "sociedade civil e propaganda e publicidade", exerce a atividade de intermediação na captação de publicidade, nada tendo a ver com a atividade de propaganda e publicidade propriamente dita;

- o trabalho desenvolvido pela impugnante, como se pode ver das cópias de notas fiscais emitidas mensalmente para a única empresa com quem mantém negócios (fls. 36 a 43), é o de agenciamento de veiculação de anúncios ou publicidade, não executando qualquer atividade que se confunda com agência de propaganda, ou seja, estudo, concepção, execução e distribuição de mensagem publicitária;

- reforça essa assertiva a declaração firmada pela emissora Rádio e Televisão OM Ltda (fls. 44), onde se vê que a sua função é estritamente intermediária, na comercialização de espaços para veiculação de anúncios publicitários;

**Processo nº 10930.000127/92-19**

- o seu registro como MICROEMPRESA foi efetuado em 21/04/87, como determina o artigo 6º da Lei nº 7.256/84, no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (fls. 45);

- o artigo 3º, inciso V, alínea "e" da Lei nº 7.256/84, invocado para fundamentar a autuação, pode realmente levar a falsa conclusão de que a autuada não se enquadra como microempresa, pois exclui do regime a pessoa jurídica que realize operações relativas a publicidade e propaganda, excluídos os veículos de comunicação;

- a sua atividade consiste no agenciamento - intermediação - de veiculação de anúncios ou de publicidade, sem qualquer interferência na produção da mensagem publicitária, fazendo jus ao tratamento beneficiado dispensado às microempresas;

- a aplicação de percentuais crescentes de arbitramento na forma da Portaria MF nº 76/79 constitui grave ofensa ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, já que, além do tributo, está sendo cobrada a multa punitiva correspondente ao lançamento de ofício.

Ao final, solicita o cancelamento do Auto de Infração ou, caso assim não se entenda, pede a reformulação do arbitramento eliminando-se os aumentos da base de cálculo.

Na informação fiscal de fls. 47/48, o autor do procedimento propõe a manutenção da exigência fiscal e, em relação à multa por atraso na entrega da declaração, que constou no Auto de Infração como MULTA PASSÍVEL DE REDUÇÃO, propõe a alteração para MULTA NÃO PASSÍVEL DE REDUÇÃO.

A autoridade de primeira instância, através da Decisão IPRJ nº 01/93 (fls. 50/55), julga improcedente a impugnação mantendo o lançamento parcialmente procedente, reabrindo novo prazo para a autuada aditar suas razões, por ter constado incorretamente no Auto de Infração, como passível de redução, a multa por atraso na entrega da declaração.

Dentro do prazo regulamentar, a autuada apresentou nova impugnação às fls. 59/60, ratificando todos os termos da peça inicial. Na decisão de fls. 62/63, a autoridade julgadora conhece da impugnação e, no mérito, julga procedente a exigência fiscal remanescente, determinando a cobrança dos valores demonstrados às fls. 55, com os acréscimos legais inerentes ao

**Processo nº 10930.000127/92-19**

lançamento de ofício, inclusive a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, cuja matéria tributável remanescente está assim representada:

**ARBITRAMENTO DO LUCRO/MICROEMPRESA**

Exercício de 1990 ..... NCz\$ 27.276,60

**MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO**

|                                            |              |             |
|--------------------------------------------|--------------|-------------|
| Exercício de 1990 .....                    | 104,61       | BTNF        |
| (-) Multa paga conforme DARF fls. 11 ..... | <u>97,50</u> | <u>BTNF</u> |
| Multa a Pagar .....                        | 7,11         | BTNF        |

Ciente em 19/04/93 conforme atesta o Aviso de Recebimento (AR) de fls. 66, a autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 67/70) protocolizando o seu apelo em 18/05/93. Em suas razões de recurso contesta as disposições do artigo 51 da Lei nº 7.713/88, invocado pela autoridade julgadora de primeira instância para fundamentar a decisão recorrida. Contesta também o Ato Declaratório Normativo (CST) nº 24/89 que, segundo ela, teria ampliado o entendimento do citado artigo 51 à atividade de representação comercial.

Alega que a Justiça tem-se manifestado contrariamente ao entendimento da Receita Federal. "Na verdade," continua, "a Lei nº 7.256/84 estabelece em seu artigo 3º, inciso V, que estão excluídas do benefício as empresas que prestem serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, despachante e outros serviços que se lhes possam assemelhar. De outra forma, a tradição fiscal no Brasil sempre tratou de forma diferenciada as atividades acima elencadas. No entanto, com o advento da atual Constituição Federal não há mais tolerância com os tratamentos discriminatórios, nem a Lei nº 7.256/84, nem de sua ampliadora, a Lei nº 7.713/88, pois o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal veda esse tratamento, taxativamente."

É o relatório. *MM.*



Processo nº 10930.000127/92-19

V O T O

CONSELHEIRA SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

O cerne da questão no presente processo é saber se a partir de 1º de janeiro de 1989, com vigência do artigo 51 da Lei nº 7.713/88, as pessoas jurídicas que prestam serviços de agenciamento - intermediação - de veiculação de anúncios ou de propaganda podem usufruir dos benefícios fiscais concedidos às microempresas.

A matéria já foi exaustivamente examinada por este Colegiado. Ao Acórdão nº 106-4.261, de 24/02/92, da lavra do ilustre Conselheiro Adelmo Martins Silva, à época servindo na 6ª Câmara, me reporto por inteiramente aplicável à espécie.

"Quanto ao enquadramento das firmas individuais e sociedades mercantis, nunca houve problema. A grande polêmica se desenvolveu em torno das sociedades de natureza civil e, principalmente, das sociedades civis de prestação de serviços profissionais, que juridicamente são pessoas jurídicas, mas economicamente não são empresas.

O interessante é que a polêmica não se esvaziou com a edição do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que retirou da incidência do imposto das pessoas jurídicas as já referidas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada. Persistiu na discussão e votação do dispositivo que passou a ser o artigo 51 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o qual exclui da isenção concedida

## Processo nº 10930.000127/92-19

às microempresas as 'empresas' que prestam os serviços por ele relacionados. E continua até hoje.

A dificuldades de interpretação, segundo imagino, não está na natureza específica dos serviços listados. Está no modo pelo qual eles são prestados ou vendidos.

A imprópria redação dada já ao artigo 3º, caput, da Lei 7.256, impropriedade, aliás, repetida no artigo 51 da Lei 7.713, me parece contribuir para a confusão:

'Art. 3º - Não se inclui no regime desta Lei a empresa:'

Ora, o vocábulo empresa corresponde a conceito de natureza econômica adotado pela lei tributária, o qual envolve combinação de capital e trabalho com o fim especulativo de lucro, em atividade explorada, com clareza meridiana, no artigo 97, § 1º, alínea 'b', do RIR/80, valendo a pena destacar ali o verbo explorar e os substantivos venda e lucro. A empresa, assim entendida, não presta serviços, portanto; ela vende serviços, na exploração habitual de uma atividade econômica de natureza civil, que é desempenhada com o fim especulativo de lucro.

A constituição de sociedades de médicos, engenheiros, dentistas etc., de fato, atende a necessidade de ordem administrativa. Nada mais que isso. No seio delas, com efeito, esses profissionais prestam, individualmente, serviços específicos de suas respectivas áreas de formação, cobrando honorários que, posteriormente, são divididos, em geral, segundo o volume de trabalho atribuído a cada um.

.....

Resulta claro, pois, que essas pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País (RIR/80, art. 96, inc. I) não são empresas, segundo o conceito dado pelo artigo 97, § 1º, alínea 'b', do RIR/80.



Processo nº 10930.000127/92-19

O rendimento assim auferido, por outro lado, não deixa de ser contraprestação do trabalho profissional direta e pessoalmente prestado ao cliente. Não deixa de ser honorário.

Para atender a esse tipo especial de contribuinte, repita-se, que é pessoa jurídica, mas não é empresa - veio o regime de tributação, também especial, criado pelo Decreto-lei nº 2.397/87.

.....

Pela interpretação dos dispositivos legais pertinentes, vejo, com alguma clareza, no que interessa ao caso, três espécies de contribuinte:

- a). a empresa, assim entendida a pessoa jurídica, firma individual ou pessoa física que explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda a terceiros de bens ou serviços;
- b). a pessoa física que pratique operações imobiliárias; e
- c). a sociedade civil de prestação de serviços profissionais.

Os dois primeiros, sujeitos ao regime das pessoas jurídicas; o último, a regime especial.

Todas estas considerações se faziam necessárias, .... porque a discussão, no presente processo, gira em torno do enquadramento da recorrente como microempresa e, ainda, porque para ser microempresa é preciso, primeiro, ser empresa.

A possibilidade jurídica de enquadramento das empresas de representação comercial, no conceito de microempresa, como estabelecido pelo artigo 3º da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, parece não justificar a controvérsia. Também parece pacífico não estarem elas excluídas desse conceito pelo artigo 3º, inciso VI, da mesma lei. Há, entretanto, quem as inclui no rol das

## Processo nº 10930.000127/92-19

exclusões trazidas pelo artigo 51 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, seja por entender que a natureza do serviço prestado se assemelha à do oferecido pelo corretor, ou que o exercício da profissão de representante comercial depende de habilitação profissional legalmente exigida.

.....

Em verdade, pelo Projeto de Lei nº 1.064-A, de 1988, como pelo projeto original, tentou-se excluir da isenção de que trata o artigo 11 da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, as empresas dedicadas à representação comercial. Nesse projeto, depois transformado na Lei nº 7.713, a matéria estava assim colocada:

'Art. 53 - A isenção do imposto de renda de que trata o art. 11, item I, da Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984, não se aplica à empresa que se encontre nas situações previstas no art. 3º, itens I a V, da referida Lei, nem às empresas que prestem serviços profissionais de corretor, despachante, representante comercial, ator, .... (exemplar avulso editado pela Câmara dos Deputados - grifos da transcrição).'

.....

..... o simples fato de o Ministério da Fazenda haver tentado incluir, via projeto de lei, as empresas de representação comercial entre as que ficariam excluídas da isenção, por si só, implica reconhecimento tácito de que elas faziam jus àquele estímulo fiscal. Tal reconhecimento, aliás, já fora manifestado expressamente pelo item 2º da Instrução Normativa nº 044, de 17 de fevereiro de 1986.

.....

Também é interessante observar que o parecer do Eminentíssimo Deputado Osmundo Rebouças, sobre a Emenda nº 90, vem confirmar o entendimento que demonstrei acerca do tratamento que, em



Processo nº 10930.000127/92-19

face das normas que definem o sujeito passivo do imposto de renda, é adequado à representação comercial. Assim se manifestou S.Exa.:

'Entretanto, apenas os representantes comerciais autônomos é que exibem características próprias de natureza do profissional liberal (Lei nº 4.886, de 1965), e, esses sim, é que não deverão se beneficiar da isenção tributária.'

É aos representantes comerciais que S.Exa chamou de autônomos, aos que, sem vínculo empregatício mas individualmente, não organizados como empresas, tomam parte em atos de comércio, não os praticando, todavia, por conta própria, é a eles, repito, que se aplicam o artigo 30, inciso III, e o artigo 97, § 2º do regulamento em vigor.

De se notar, finalmente, que, não obstante correto o raciocínio exposto naquele parecer, era, data vênica, totalmente descabida a inclusão da expressão 'representante comercial autônomo' no artigo 53 do projeto original. A preocupação militava, então, no sentido de não beneficiar com a isenção tributária os representantes comerciais que praticam a mediação individualmente, os quais, que, na realidade, já estavam dela excluídos pelo simples fato de não serem empresas e muito menos microempresas." (os grifos são do original).

Isto posto, voto no sentido de que se conheça do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei para, no mérito, dar-lhe provimento.

Brasília (DF), 06 de dezembro de 1993.

  
SANDRA MARIA DIAS NUNES  
Relatora.

