

P A R E C E R
PGFN/CRJ/Nº 104/2002

Tributário. Imposto de Renda. Isenção. Microempresa. Corretagem e representação comercial.

O artigo 51, da Lei nº 7.713, de 22.11.88, que alterou o inciso I, do artigo 11, da lei nº 7.256, de 27.11.84, não incluiu a representação comercial entre as atividades passíveis da incidência do Imposto de Renda.

Ilegalidade do Ato Declaratório CST nº 24, de 1989, na parte que assemelha a empresa de representação comercial à de corretagem para fins de excluí-la da isenção prevista nos citados textos legais.

Tema Sumulado. Enunciado da Súmula nº 184, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça: “A microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda.” – 1ª Seção – DJU 31.03.97, p. 9667

Aplicação da Medida Provisória nº 2.176-79, de 23.08.01, com o tratamento conferido a esta espécie normativa pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, e do Decreto nº 2.346, de 10.10.97. Procurador-Geral da Fazenda Nacional fica autorizado a determinar a dispensa de apresentação de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos.

I

O escopo do presente parecer é analisar a possibilidade de se promover, com base na Medida Provisória nº 2.176-79, de 23.08.01, e no Decreto nº 2.346, de 10.10.97, a autorização para a dispensa de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, nas causas que cuidem da sujeição ao imposto de renda das empresas que tenham por objeto a representação comercial, em decorrência do Ato Declaratório Normativo nº 24, de 1989, expedido pelo Sr. Coordenador do Sistema de Tributação, que equiparou a empresa de representação comercial com a de corretagem, com a finalidade de afastar a isenção prevista na Lei nº 7.256/84.

2. Este estudo é feito em razão da edição do Enunciado da Súmula 184, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cujo entendimento é contrário àquele esposado pela Fazenda Nacional por ocasião da interposição de inúmeros recursos especiais.

II

3. Em várias ações discutiu-se a possibilidade de a União tributar microempresa de representação comercial, ao argumento de que a atividade por esta desenvolvida se assemelha à de corretagem.

4. Tal entendimento teve origem na dicção do artigo 51, da lei nº 7713/88, cuja redação não é exaustiva, porquanto afasta da isenção todas as atividades assemelhadas àquelas integrantes do rol que ostenta, compreendendo, ainda, qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

5. Em decorrência disso foi editado o Ato Declaratório Normativo nº 24, de 1989, expedido pelo Sr. Coordenador do Sistema de Tributação, que equiparou a empresa de representação comercial com a de corretagem, com a finalidade de afastar a isenção prevista na Lei nº 7.256/84.

6. A matéria foi examinada pela Primeira Seção do Colendo Superior Tribunal de Justiça. Para melhor assimilação da matéria, transcrevem-se o Enunciado da Súmula pertinente e a ementa do acórdão de um dos julgados que a fundamentou, *verbis*:

Súmula 184 do STJ. “A microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda”.

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA ISENÇÃO. MICROEMPRESA. CORRETAGEM E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. LEI Nº 7.256, DE 27.11.84, ART. 11, I, ALTERADO PELO ARTIGO 51 DA LEI Nº 7.713, DE 22.11.88.

I – O art. 51 da lei nº 7.713, de 22.11.88, que alterou o art. 11, I, da lei nº 7.256, de 27.11.84, não incluiu a representação comercial entre as atividades passíveis da incidência do imposto de renda.

II – É ilegal o Ato Declaratório CST nº 24, de 1989, na parte que assemelha a empresa de representação comercial à de corretagem para fins de excluí-la da isenção prevista nos citados textos legais.

III – Recurso especial conhecido e provido” (REsp nº 79.019/RS – Rel. Min. ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO – 2ª Turma – unânime – DJU 03.02.1997)

7. As razões pelas quais a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça deixou de acatar a posição sustentada pela Fazenda Nacional encontram-se explicitadas no Relatório e Voto prolatados pelo Exmº Ministro ANTONIO DE PÁDUA RIBEIRO, que se colaciona com o objetivo de esclarecer o tema vertente, *verbis*:

“RECURSO ESPECIAL Nº 79.019-RS (95.0057428-4)

RECORRENTE: ARMANDO REPRESENTAÇÕES LTDA. E OUTROS

ADVOGADOS: DR. CELSO LUIZ BERNARDON E OUTROS

RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

PROCURADORES: DRª SUSANA FARINHA MACHADO CARRION E OUTROS.

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO: - Trata-se de recurso especial interposto por ARMANDO REPRESENTAÇÕES LTDA. E OUTROS, como fundamento no art. 105, III, letra “a”, da Constituição Federal, contra o v. acórdão do E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu que os representantes comerciais foram incluídos no rol de restrições à isenção das microempresas, assim ementado (fls. 166):

“TRIBUTÁRIO. MICROEMPRESAS. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO Nº 24/89.

1. A isenção tem caráter excepcional, e não havendo a Lei nº 7.713/88 declarado que as microempresas, dedicadas à representação comercial, continuariam a gozar da isenção do imposto de renda, é de ser-lhes negado este direito. Precedente da Turma (Remessa “Ex Officio” nº 94.04.22638-6, Relator Juiz Ari Pargendler, DJU de 3/8/94).

2. Remessa oficial provida.”

Alegam os recorrentes negativa de vigência à Lei nº 7.713/88 e aos arts. 108 e 178 do código Tributário Nacional.

Contra-arrazoado, o recurso, cujo processamento foi admitido, subiram os autos a esta Corte, onde me vieram distribuídos.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA ISENÇÃO. MICROEMPRESA. CORRETAGEM E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. LEI Nº 7.256, DE 27.11.84, ART. 11, I ALTERADO PELO ART. 51 DA LEI Nº 7.713, DE 22.11.88.

I – O art. 51 da Lei nº 7.713, de 22.11.88, que alterou o art. 11, I, da Lei nº 7.256, de 27.11.84, não incluiu a representação comercial entre as atividades passíveis da incidência do imposto de renda.

II – É ilegal o Ato Declaratório CST nº 24, de 1989, na parte em que assemelha a empresa de representação comercial à de corretagem para fins de excluí-la da isenção prevista nos citados textos legais.

III – Recurso especial conhecido e provido.

VOTO

O SENHOR MINISTRO ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO (RELATOR): - A jurisprudência das duas Turmas especializadas firmou-se em sentido contrário ao acórdão recorrido. Eis os precedentes:

“Tributário – Imposto de Renda – Isenção – Microempresa – Corretagem e Representação Comercial – Leis nº 7.256/84 e 7.713/88 – Ato Declaratório CST Nº 24/89.

1. – Representação comercial não se “assemelha” às atividades da corretagem não sendo de feliz inspiração a interpretação da autoridade fiscal, sob a réstia do art. 51. Lei 7.713/88, com elastério, sob o argumento da similitude, equiparar atividades de características profissionais diferentes. Ilegalidade na restrição das microempresas beneficiárias da isenção do Imposto de renda (Lei 7.256/84. art. 11, I).

2. Recurso improvido.”

(RESP. Nº 67.486-7-RS (95.0027743-3); Rel. Sr. Min. Humberto Gomes de Barros; Julg. 13.09.95 e Púb. De 06.d11.95).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. MICROEMPRESA. ISENÇÃO. EMPRESA DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 51 DA LEI 7.713/88. ATO DECLARATÓRIO CST Nº 24, DE 1989. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.

I – A representação comercial não foi incluída entre as atividades passíveis da incidência do imposto de renda, a teor do disposto no artigo 51 da Lei 7.713/88.

II – É ilegal o Ato Declaratório da Receita Federal nº 24, de 1989, na parte em que assemelha a empresa de representação comercial com a de corretagem, para os fins de isenção prevista na Lei 7.256 de 1984.

III – in casu, gozando as recorridas do benefício da isenção do imposto de renda, esse benefício só poderia ser revogado através de lei formalmente elaborada, sendo desvalioso, para tanto, mero ato normativo, expedido por autoridade administrativa.”

(RESP. Nº 68.750-RS (95.0032134-3); Rel Sr. Min. Demócrito Reinaldo; Julg. 02.10.95 e Publ. DJ. De 23.10.95).

No mesmo sentido, decidiu esta Turma, ao julgar o RESP. 81.621-MG, Relator o ilustre Ministro Hélio Mosimann.

Sobre o assunto, no voto que proferi no REsp nº 82.932-SP, acolhi a fundamentação da ilustre Relatora do feito no Egrégio Tribunal de origem, nestes termos:

“No mérito, decidiu o Juízo que o Ato Normativo nº 24, de 13.12.89, extrapolara a Lei 7.713, de 22.12.88, pois incluía, como assemelhado ao “corretor”, o “representante comercial”.

S. Exa. admite, pois, que ato, hierarquicamente inferior, teria ido “praeter legem”. E conclui pela ilegalidade e inconstitucionalidade do prefalado Ato.

O Ministério Público Federal, nesta Corte, lastreado na jurisprudência, entendeu devesse ser mantida a sentença, posto que a situação jurídica da microempresa estaria sendo alterada por ato administrativo e não por lei.

Passemos ao exame do Estatuto da Microempresa, Lei 7.256, de 27.11.84, posteriormente modificada pela Lei 7.713, de 22.12.88.

A Lei 7.256, em seu artigo 11, inciso I dispunha:

“Art. 11. “A microempresa fica isenta dos seguintes tributos:

I- Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”.

O artigo 2º da mesma Lei, conceitua microempresa, em seus diversos parágrafos, com as características que deve ela possuir. Por outro lado, o artigo 3º faz as exclusões e, no seu inciso VI, dispõe:

“Art.3º

VI – que preste serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista despachante e outros serviços que se lhes possam assemelhar.” Grifamos.

Doutra parte, a Lei 7.713, de 22.12.88, em seu art. 51, modificou o prefalado artigo 11, I, da seguinte forma:

“Art. 51. A isenção do Imposto sobre a Renda de que trata o artigo 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 artigo 3º, itens I a V, da referida lei, nem às empresas que prestem serviços profissionais de corretor, despachante, ator, empresário e produtor de espetáculos públicos, cantor, músico, médico, dentista, enfermeiro, engenheiro, físico, químico, economista, contador, auditor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, ou assemelhados, e qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.”.

Anote-se, pois, que não incluiu os representantes comerciais, tornando, todavia, a repetir a expressão “assemelhados” e, ainda, qualquer outra profissão cujo exercício depende da habilitação profissional legalmente exigida.

Em conseqüência, verifica-se que incluiu certas categorias como músico, ator, cantor e também outras, que dependessem de habilitação profissional legalmente exigida.

O Ato Normativo nº 24, da Secretaria da Receita Federal está assim vazado:

“Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessadas, que a atividade de representante comercial, na intermediação de operações por conta de terceiros, por se assemelhar à de corretagem, exclui a sociedade que exerceu dos benefícios concedidos à microempresa.” Grifamos.

Vê-se, pois, que, por ato administrativo, hierarquicamente inferior à lei, suprimiu-se benefício legal, outorgado, expressamente, apenas sob condição de se estar diante de microempresa, com as exceções postas pela própria Lei.

Somos daqueles que expressamente admitem ter o princípio da legalidade insculpido na Constituição de 1988, dimensões muito mais extensas do que, à primeira vista, possa parecer.

Assim, aliando-nos a Bachoff, Enterría, Canotilho, dentre outros, temos afirmado que o princípio da legalidade implica em sujeição à lei e ao ordenamento jurídico.

De conseguinte, entendemos que cabe ao Intérprete não apenas o estudo da lei, mas também dos princípios do ordenamento jurídico, vetoriais para toda e qualquer interpretação.

Demais disso, admitimos – e o fizemos expressamente – que pode haver integração no direito administrativo, o que até há pouco tempo era negado.

Todavia, também admitimos que a integração jamais poderia ocorrer para criar obrigações ou sanções, aplicando-se, pois, o princípio da “legalidade” (Curso de Direito Administrativo, Malheiros editores, 1994, 1º capítulo, especialmente pp. 35/38).

Assim, concluímos que o ato administrativo não poderia, a pretexto de integração, desbordar o conteúdo da lei, impingindo obrigação fiscal – qual seja tributação que estava alojada, por lei, no campo de não-incidência.

Nunca é demais trazemos à colação Souto Maior Borges, em seu clássico “Isenções Tributárias”, São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1969, p. 182:

“Partilhando-se da constatação que, nas hipóteses de não-incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, procura-se distingui-la da isenção, hipótese em que o tributo seria devido, porque existiria a obrigação, mas a lei dispensaria o seu pagamento.

Tal distinção é criticável de vez que a isenção, contrariamente ao que pretende a quase generalidade da doutrina configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada, como a imunidade configura hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.” Grifos do autor.

Assim, como se verifica, mero ato administrativo jamais poderia fazer com que isentos, portanto, no campo de não-incidência qualificada, passassem para o lado da competência impositiva.

Ademais, toda jurisprudência é no sentido do que ora expusemos.”

Isto posto, em conclusão, conheço do recurso e dou-lhe provimento”

III

8. Dimana da leitura da decisão acima transcrita a firme posição do Egrégio Superior Tribunal de Justiça contrária ao entendimento da Fazenda Nacional. Impõe-se, outrossim, reconhecer que todos os argumentos que poderiam ser levantados em defesa dos interesses da União foram

afastados em razão do Enunciado da Súmula nº 184, daquela Corte Superior. Por tudo isso, inevitável constatar a impossibilidade de o Egrégio Superior Tribunal de Justiça modificar sua decisão.

9. Também, por ausência de matéria constitucional, não se viabilizará qualquer reexame perante o Egrégio Supremo Tribunal Federal.

10. Nesses termos, não há dúvida de que futuros recursos nesta e em outras ações, que versem sobre o mesmo tema, apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário, sem nenhuma perspectiva de sucesso para a Fazenda Nacional. Portanto, continuar insistindo nessa tese significará apenas alocar os recursos colocados à disposição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em causas nas quais, previsivelmente, não se terá êxito.

11. Cumpre, pois, perquirir se, em face do sobredito, e tendo por fundamento o disposto na Medida Provisória nº 2.176-79, de 23.08.01, e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10.10.97, é possível e recomendável ser dispensada a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos. Ora, os dispositivos citados têm o seguinte teor:

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional **autorizada a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto**, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

...

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.”

“Art. 5º. Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.”

12. Decorre dos dispositivos legais acima reproduzidos que a possibilidade de ser dispensada a interposição de recurso ou requerida a desistência do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, pode ser exercida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, mediante Parecer aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, observados os seguintes requisitos:

a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tenha competência para representar, judicialmente, a União, nas respectivas causas; e

b) haja decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência.

13. Examinando-se a hipótese vertente, desde logo, conclui-se que: I) nas causas em que se discute a inclusão ou não da representação comercial entre as atividades passíveis da incidência do imposto de renda, a competência para representar a União é da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, já que se trata de matéria fiscal; II) a presente matéria encontra-se sumulada - Enunciado da Súmula 184, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. “Microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda”, publicada no DJ de 31.3.97, e III) há base legal para o Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com a imprescindível concordância de S. Exa. o Ministro de Estado da Fazenda, dispensar a interposição de recursos ou requerer a desistência dos já interpostos, na situação *sub examine*.

IV

14. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos na Medida Provisória nº 2.176-79, de 23.08.01, e no Decreto nº 2.346, de 10.10.97, recomenda-se sejam autorizadas pelo Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional a dispensa e a desistência dos recursos cabíveis contra decisões judiciais que versem exclusivamente a respeito da inclusão da representação comercial dentre as atividades passíveis da incidência do Imposto de Renda, desde que inexista qualquer outro fundamento relevante.

É o parecer, que submetemos à consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 21 de janeiro de 2002.

CASTRUZ CATRAMBY COUTINHO

Procurador da Fazenda Nacional

De pleno acordo com o Parecer e com as sugestões apresentadas. Submeta-se à apreciação do Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 21 de janeiro de 2002.

DITIMAR SOUZA BRITTO

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo as razões e as conclusões deste Parecer.

Submeta-se à aprovação do Exmo. Sr. Ministro de Estado da Fazenda, para os fins da Medida Provisória nº 2.176-79, de 23.08.01, com o tratamento que lhe conferiu a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, e do Decreto nº 2.346, de 10.10.97.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 21 de janeiro de 2002.

ALMIR MARTINS BASTOS

Procurador-Geral da Fazenda Nacional