



Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP

Curso de Direito

Trabalho de Conclusão de Curso

**Controvérsias sobre o regime de tributação do imposto de renda
na prestação de serviços intelectuais mediante constituição de
pessoa jurídica: reflexões acerca da Jurisprudência do CARF atinente
ao art. 129 da Lei n. 11.196/2005.**

Brasília-DF

2023

JULIANA DA GAMA PEREIRA

**Controvérsias sobre o regime de tributação do imposto de renda
na prestação de serviços intelectuais mediante constituição de
pessoa jurídica: reflexões acerca da Jurisprudência do CARF atinente
ao art. 129 da Lei n. 11.196/2005.**

Artigo apresentado como requisito para
conclusão do curso de Bacharelado em Direito
pelo Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Ivan Allegretti.

Brasília - DF

2023

JULIANA DA GAMA PEREIRA

**Controvérsias sobre o regime de tributação do imposto de renda
na prestação de serviços intelectuais mediante constituição de
pessoa jurídica: reflexões acerca da Jurisprudência do CARF atinente
ao art. 129 da Lei n. 11.196/2005**

Artigo apresentado como requisito para
conclusão do curso de Bacharelado em Direito
pelo Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Brasília, 29 de novembro de 2023.

Banca Examinadora

Ivan Allegretti
Orientador

Ana Cláudia Borges de Oliveira
Examinadora

Guilherme Cardoso Leite
Examinador

Controvérsias sobre o regime de tributação do imposto de renda na prestação de serviços intelectuais mediante constituição de pessoa jurídica: reflexões acerca da

jurisprudência do CARF atinente ao art. 129 da Lei n. 11.196/2005

Juliana da Gama Pereira¹

Resumo:

No presente artigo, explora-se a complexidade da determinação do regime de tributação do imposto de renda na prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica no Brasil, particularmente à luz do art. 129 da Lei 11.196/2005 e da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Esse dispositivo legal reconhece a validade de constituir pessoas jurídicas para prestar serviços intelectuais, inclusive em caráter personalíssimo, e indica que tal hipótese se sujeita às regras tributárias aplicáveis às pessoas jurídicas. Por outro lado, a jurisprudência do CARF sobre essa questão é diversificada, refletindo os desafios na aplicação prática da lei. Enquanto algumas decisões apoiam a legitimidade da pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, outras interpretam a formação dessas entidades como uma maneira de evasão fiscal. Essa variedade de interpretações sublinha a necessidade de uma análise minuciosa de cada caso, destacando a importância do CARF em moldar o entendimento e aplicação da legislação tributária no contexto dos serviços intelectuais.

Palavras-chave: Tributário; Imposto de renda; Serviços intelectuais; Serviços Personalíssimos; Pessoa jurídica; Jurisprudência do CARF.

Abstract:

In this article, the complexity of determining the income tax regime for the provision of intellectual services through legal entities in Brazil is explored, particularly in the context of Article 129 of Law No. 11.196/2005 and the jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF). This legal provision acknowledges the validity of establishing legal entities to provide intellectual services, even in a highly personal capacity, and indicates that such a scenario is subject to the tax rules applicable to legal entities. On the other hand, the CARF's jurisprudence on this matter is diverse, reflecting the challenges in the practical application of the law. While some decisions support the legitimacy of legal entities in providing intellectual services, others interpret the formation of these entities as a means of tax evasion. This variety of interpretations underlines the need for a thorough analysis of each case, emphasizing the importance of CARF in shaping the understanding and application of the tax legislation in the context of intellectual services.

Keywords: Tax; Income Tax; Intellectual Services; Highly Personal Services; Legal Entity; Jurisprudence of the CARF.

¹ Graduanda do Curso de Direito, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP

1 INTRODUÇÃO

No sistema tributário brasileiro, a prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas encontra-se inserida em um cenário multifacetado, marcado por intensos debates legais e fiscais. Nesse ínterim, os estudos sobre o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) são cruciais para compreender o complexo entrelaçamento existente entre legislação tributária e interpretação jurídica.

Historicamente, identifica-se a existência de discussões a respeito do regime de tributação aplicável quando os referidos serviços são realizados por sociedades e/ou por seus respectivos sócios. Isso porque, com relação ao imposto de renda, ao invés da incidência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) sobre os rendimentos auferidos pelas sociedades prestadoras de serviços intelectuais, o fisco exigia Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), por considerar que a atividade seria exercida direta e pessoalmente pelo sócio.

A fim de solucionar esse conflito, editou-se o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que afirmou, em consonância com outras previsões legais, que tal situação sujeita-se às regras referentes às pessoas jurídicas, sendo uma norma interpretativa para direcionar as atividades dos auditores fiscais.

Ocorre que, diferentemente do esperado, não cessaram as autuações fiscais em nome da pessoa física, persistindo a controvérsia até os dias de hoje. Nesse contexto, instauram-se processos administrativos fiscais em que os contribuintes buscam o cancelamento do crédito tributário por meio da aplicação do mencionado art 129. Assim, muitos casos chegam ao CARF, última instância administrativa para julgamento de recursos relativos a tributos federais, onde, porém, tem-se observado uma tendência à manutenção dos autos de infração.

Ante tais circunstâncias, o objetivo deste estudo consiste em compreender os dilemas a respeito da tributação do imposto de renda na contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços intelectuais, explorando a interpretação do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 à luz da jurisprudência do CARF.

Com isso, pretende-se enfrentar e responder a seguinte problemática que instigou a pesquisa: tendo em vista a manutenção de lançamentos tributários em nome de pessoa física nos casos de prestação de serviços intelectuais por sociedade, quais os principais critérios definidos pela jurisprudência do CARF para afastar o art. 129 da Lei n. 11.196/2005?

Supõe-se que a análise da jurisprudência do CARF revelará uma diversidade de interpretações sobre a aplicação do art. 129, refletindo a complexidade inerente à distinção entre a prestação de serviços intelectuais por pessoas físicas e jurídicas. Ademais, já se vislumbra a

necessidade de, ao final, ponderar criticamente os argumentos do CARF que forem identificados ao longo da pesquisa.

Imprescindível mencionar que a principal técnica utilizada na pesquisa foi a Metodologia de Análise de Decisões (MAD). Dessa forma, foi feito um levantamento de acórdãos pelo site do CARF², com as seguintes palavras de busca “art. 129 da Lei 11.196/2005” e “serviços intelectuais”. Na sequência, os 57 acórdãos encontrados foram planilhados e analisados individualmente, para exame dos argumentos defendidos em cada um.

Não obstante, para melhor compreensão da discussão no âmbito do CARF, também foram utilizadas doutrina e legislação que remetam ao tema, até mesmo para analisar conceitos referentes aos serviços intelectuais e aos regimes de tributação de pessoa física e jurídica. Dessa forma, a pesquisa é essencialmente dogmática, tendo como principais pilares a jurisprudência, doutrina e legislação.

Por fim, com o intuito de esclarecer a condução do estudo, indica-se divisão estrutural do presente artigo. No primeiro capítulo, que consistiu nesta introdução, foram apresentados, após a contextualização temática, o objetivo, o problema-hipótese e os procedimentos metodológicos da pesquisa. Já o segundo capítulo cuidará de explicar o imposto de renda, diferenciando as regras do IRPJ e do IRPF, o que é essencial para entender a problemática em tela. Na sequência, o terceiro capítulo será destinado a uma análise criteriosa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, a fim de expor a origem e a natureza da norma, bem como seus comandos e principais conceitos. Em prosseguimento, o quarto capítulo explorará a interpretação e a aplicação prática dessa legislação sob a lente da jurisprudência do CARF, com o objetivo de responder à pergunta acima exposta que orienta a pesquisa. Por último, o quinto capítulo apontará os resultados obtidos, ou seja, os principais critérios definidos pela jurisprudência do CARF para afastar o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, bem como reflexões críticas.

2 A DISTINÇÃO ENTRE A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA FÍSICA E POR PESSOA JURÍDICA

Neste capítulo, pretende-se apresentar a regra matriz de incidência do Imposto de Renda, bem como diferenciar o regime de tributação aplicável às pessoas físicas daquele referente às pessoas jurídicas. Esses apontamentos são importantes para o recorte da pesquisa, que analisará a aplicação e o impacto do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 sob o enfoque do Imposto de Renda.

²BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Jurisprudência/Acordãos**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 14 nov. 2023.

2.1 Regra matriz de incidência do Imposto de Renda

O imposto sobre a renda e sobre os proventos de qualquer natureza, mais conhecido como Imposto de Renda, é um tributo de competência da União, conforme preconizam os arts. 145 e 153, III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

Para o referido imposto, além das limitações gerais do poder de tributar previstas no art. 150 da CF/88, como legalidade, anterioridade³, irretroatividade, imunidade e proibição de confisco, o constituinte também estabeleceu, expressamente, no art. 153, § 2º, da CF/88, princípios específicos a serem observados, quais sejam: generalidade, universalidade e progressividade⁴.

Ainda, o Texto Constitucional, em seu art. 146, inciso III, alínea “a”, determinou que caberia à lei complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes do imposto. Dessa forma, o Código Tributário Nacional (CTN – Lei n. 5.172/1966, recepcionada como lei complementar) ficou responsável por estabelecer os principais aspectos da regra matriz de incidência do Imposto de Renda, a qual consiste no resultado da interpretação das normas tributárias que qualificam os fatos que fazem nascer a obrigação tributária, de modo a especificar os principais elementos da hipótese de incidência do tributo e as características da obrigação tributária.

Na configuração dessa regra matriz, segundo Paulo de Barros Carvalho⁵:

Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

[...]

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato [...], enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto.

[...]

Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um **critério material** (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (**critério temporal**) e no espaço (**critério espacial**). Já na consequência (prescritor), depararemos com um **critério pessoal** (sujeito ativo e sujeito passivo) e um **critério quantitativo** (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária. (grifo nosso)

Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, determinou que o critério

³O Imposto de Renda apenas se submete à anterioridade anual, razão pela qual não se lhe aplica a anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 150, §1º, da CF/88. (BRASIL, 1988, p. 84).

⁴Assim, esse tributo deve, em princípio, atingir todas as pessoas e todas as manifestações de renda, incidindo com alíquotas tanto maiores quanto maior for a capacidade econômica do contribuinte” (AMARO, 2021, p. 69).

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 264-265.

material do Imposto de Renda, para configuração do fato gerador, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica^{6 7} de renda ou de proventos de qualquer natureza.

A renda corresponde ao produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, enquanto os proventos de qualquer natureza são entendidos como os demais acréscimos patrimoniais.

Quanto ao critério temporal, apesar de parecer que o art. 43 do CTN fixou o momento da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, faz-se necessário esclarecer que, em regra, o fato gerador do Imposto de Renda é complexo, não instantâneo. Isso significa, conforme explica Leandro Paulsen⁸, que se deve analisar “todo o conjunto de receitas e despesas ocorridos no período de apuração (anual ou trimestral), (...) considerando ocorrido o fato gerador no último dia do período.”

É possível que o ente tributante estabeleça obrigações para o contribuinte antecipar o recolhimento à medida em que recebe determinados rendimentos, mas tais antecipações permanecem sendo computadas e deduzidas no cálculo feito ao final do período de apuração.⁹

Por outro lado, segundo o Manual da Tributação Direta da Renda, escrito por Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera¹⁰, há exceções em que o Imposto de Renda será instantâneo/definitivo, como nas hipóteses de ganho de capital por pessoa física e retenção exclusiva na fonte. Nesses casos, o fato gerador se constitui no exato momento da aquisição da disponibilidade dos rendimentos e o imposto recolhido não se sujeita ao ajuste do final do período de apuração.

Seguindo para o próximo critério, o aspecto espacial pode ser extraído do art. 43, §§1º e 2º, do CTN. Os referidos dispositivos indicam a extraterritorialidade do Imposto de Renda, que consiste na possibilidade de esse tributo incidir sobre receitas e rendimentos oriundos do território nacional ou do exterior, razão pela qual independe a nacionalidade da fonte.

⁶A aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores. A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de 'realização' da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo (RE 172.058-1/SC, Pleno, relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 30/06/1995).

⁷A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc). (PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2023. E-book. p. 195.)

⁸Ibid., p. 195.

⁹Ibid., p. 195.

¹⁰SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação direta da renda**. São Paulo, SP: IBDT, 2020. E-book. Disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/ManualTributacaoDiretaRenda_16x23cm.pdf. Acesso em: 14 nov. 2023.

Com relação ao critério pessoal, o sujeito ativo que possui competência para exigir o Imposto de Renda é a União, conforme consolidado no art. 153, III, da CF/88 e reiterado no art. 43 do CTN. Já quanto ao sujeito passivo, obrigado ao pagamento do tributo, o art. 45 do CTN definiu o contribuinte como o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, sem prejuízo de a lei atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Esse contribuinte pode ser tanto pessoa física quanto pessoa jurídica, cujos regimes de tributação (conjunto de normas incidentes) são diferentes, conforme se demonstrará nos tópicos subsequentes. Ressalta-se e reitera-se que o objeto do presente estudo está pautado, justamente, nas controvérsias sobre qual desses regimes de tributação aplica-se à situação prevista no art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

No que diz respeito ao critério quantitativo, o art. 44 do CTN dispõe que a base de cálculo do Imposto de Renda é o montante, real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis. Tais formas de apuração serão explicadas adiante.

Por fim, menciona-se que o crédito tributário referente ao Imposto de Renda é constituído mediante lançamento por homologação. Nessa modalidade, com base nas lições de Luís Eduardo Schoueri¹¹, “o sujeito passivo apura o montante devido [apresentando declaração à fiscalização] e o recolhe aos cofres públicos, estando sujeito a um controle *a posteriori*, por parte da administração tributária.”

Ante o exposto, ao se configurar o fato gerador do Imposto de Renda, a partir dos critérios material, temporal e espacial supracitados, haverá, como consequência, o surgimento de uma obrigação tributária do contribuinte para com a União.

2.2 Imposto de Renda da Pessoa Física

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) encontra-se regulamentado por um conjunto de leis ordinárias e atos normativos. Destacam-se a Lei n. 7.713/1988, a Lei n. 9.250/95, o Decreto n. 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018) e a Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.500/2014, a qual foi recentemente alterada pela Instrução Normativa RFB nº 2.141, de 22 de maio de 2023.

Esse regime de tributação é aplicável aos contribuintes pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, conforme indica o art. 1º da Lei n. 7.713/1988, quando o fato gerador se perfectibilizar, em regra geral, no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário (embora haja

¹¹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 685.

a determinação de antecipações¹², sujeitas posteriormente ao ajuste anual).¹³

Como o lançamento desse tributo é por homologação, as pessoas físicas devem calcular o IRPF devido e apresentar Declaração de Ajuste Anual até o dia 30 de abril do exercício subsequente ao ano-calendário em apuração.

Para a base de cálculo do IRPF, prevalece a renda real, conceituada por Castro, Lustosa e Dias Jr.¹⁴ como “somatório dos rendimentos tributáveis auferidos no ano, deduzidas das despesas necessárias”.

Dessa forma, integram a base de cálculo do IRPF os diversos ganhos da pessoa física, como salários, honorários e aluguéis. Porém, são deduzidos os adiantamentos mensais (carnê-leão ou retenção) e alguns gastos pessoais e com dependentes (como serviços de saúde e educação).¹⁵

Sobre o resultado encontrado, incidirá as alíquotas do IRPF. Abaixo, apresenta-se as alíquotas básicas, definidas em função da progressividade e da capacidade econômica do contribuinte:

a) Tabela 1 – Incidência mensal (a partir de maio de 2023)

Base de cálculo	Alíquota
Até R\$ 2.112,00	-
De R\$ 2.112,01 até R\$ 2.826,65	7,5%
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15%
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%

Fontes: Lei 11.482/2007¹⁶ e Receita Federal do Brasil¹⁷

¹² Leandro Paulsen relembra que “as pessoas físicas que percebem rendimentos de outras pessoas físicas devem providenciar o pagamento mensal do imposto de renda através do denominado carnê-leão.” Além disso, quando a pessoa física recebe “rendimentos pagos por pessoas jurídicas, a sistemática é diversa, pois teremos, então, a retenção na fonte do imposto devido” (PAULSEN, op. cit. p. 196).

¹³ Há exceções em que o IRPF deverá ser recolhido, instantânea e definitivamente, sem entrar no cálculo do ajuste anual: ganho de capital, retenção exclusiva na fonte e apuração por alíquota fixa (SCHOUERI; MOSQUERA, op.cit., p.23-24).

¹⁴ CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOSA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. **Tributos em espécie**. 10. ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023, p. 392.

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2023. E-book.

¹⁶ BRASIL. **Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física (...) e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm. Acesso em: 05 dez. 2023.

¹⁷ BRASIL. Receita Federal. **Tributação de 2023. Tabelas de incidência e deduções para cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) em 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>. Acesso em: 14 nov. 2023.

b) Tabela 2 – Incidência anual (a partir do exercício de 2024 – ano-calendário 2023)

Base de cálculo	Alíquota
Até R\$ 24.511,92	-
De R\$ 24.511,93 até R\$ 33.919,80	7,5%
De R\$ 33.919,81 até R\$ 45.012,60	15%
De R\$ 45.012,61 até R\$ 55.976,16	22,5%
Acima de R\$ 55.976,16	27,5%

Fontes: Lei n. 11.482/2007¹⁸ e Receita Federal do Brasil¹⁹

Ao final dessa apuração, Paulsen destaca que se pode constatar “saldo a restituir (em caso de pagamento antecipado a maior) ou a pagar (em caso de pagamento antecipado a menor), neste caso efetuando o recolhimento à vista ou parceladamente”²⁰.

2.3 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) também se ampara em diversas normas legais e infralegais, como a Lei n. 8.981/95, a Lei n. 9.430/96, a IN/RFB n. 1.700/2017 e o RIR/2018.

Nos termos do art. 158 do RIR/2018, os contribuintes do IRPJ são as pessoas jurídicas e empresas individuais.

Para tais contribuintes, a obrigação de pagar imposto de renda surgirá com a configuração do fato gerador complexo, que, conforme ensina Leandro Paulsen²¹, ocorre em “período de apuração trimestral, podendo a pessoa jurídica que pagar com base no lucro real fazer opção pelo período anual, com antecipações mensais”. Nesse sentido, complementa que, “no imposto trimestral, considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre civil; no anual, em 31 de dezembro do ano-calendário.”

Para apuração da base de cálculo do IRPJ, Castro, Lustosa e Dias Jr.²² indicam que os

¹⁸ BRASIL. **Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física (...) e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm. Acesso em: 05 dez. 2023.

¹⁹ BRASIL. Receita Federal. **Tributação de 2023. Tabelas de incidência e deduções para cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) em 2023**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>. Acesso em: 14 nov. 2023.

²⁰PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2023. E-book. p. 196.

²¹Ibid. p. 197.

²²CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOSA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. **Tributos em espécie**. 10. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 393.

rendimentos tributáveis correspondem ao “lucro apurado no encerramento do exercício, do qual se pode, ainda, deduzir os prejuízos de exercícios anteriores apurados no balanço”.

Há três formas possíveis para apuração do lucro: real, presumida e arbitrada. Conforme ensinam Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera²³:

- a) lucro presumido: é o lucro determinado por meio da aplicação de um percentual sobre valores globais da receita auferida pela pessoa jurídica. Este percentual ou coeficiente é expressamente previsto em lei e varia em função da atividade da empresa;
- b) lucro real: é o resultado líquido apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições, exclusões e compensações admitidas ou exigidas pela legislação tributária;
- c) lucro arbitrado: é o valor determinado, geralmente pela autoridade fiscal, por meio de um percentual sobre a receita da empresa (se conhecida) ou por outros índices previstos em lei, no caso de descumprimento das normas da legislação tributária de forma a impossibilitar ou tornar inadequada a apuração pelo método do lucro real ou presumido.

Quanto às alíquotas incidentes sobre a base de cálculo, Leandro Paulsen²⁴ aponta que “a alíquota padrão é de 15% sobre o lucro real. Há, ainda, um adicional de 10% sobre o montante do lucro real que superar, no mês, R\$ 20.000,00, conforme o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/96. Desse modo, acaba ficando em 25% para grande parte das pessoas jurídicas.”

Por outro lado, esse autor explica que, na apuração do lucro presumido, primeiro deve-se aplicar “um percentual sobre a receita bruta auferida, seguindo o art. 15 da Lei n. 9.249/95. Esse percentual é de 8% como regra geral, mas de 32% para as prestadoras de serviços, contando, ainda, com algumas outras exceções.” Na sequência, haverá a incidência da alíquota padrão de 15%, bem como, se for o caso, do adicional de 10% (sobre os valores acima de R\$20.000,00).

Dessa forma, na situação do art. 129 da Lei 11.196/2005, por se tratar de prestação de serviços por pessoas jurídicas, caso a sociedade opte pelo lucro presumido, a alíquota equivaleria a 4.8% (15% sobre o valor do lucro presumido que corresponde a 32% do faturamento bruto), sem contar com o possível adicional.

3 OS SERVIÇOS INTELECTUAIS PERSONALÍSSIMOS E A ORIGEM DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005.

Feitas as devidas explicações quanto ao Imposto de Renda, passa-se à análise

²³SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação direta da renda**. São Paulo, SP: IBDT, 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/ManualTributacaoDiretaRenda_16x23cm.pdf. Acesso em: 14 nov. 2023.

²⁴PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2023. E-book. p. 198.

pormenorizada do art. 129 da Lei n. 11.196/2005. Portanto, essa seção visa expor o contexto histórico-jurídico anterior à edição do referido artigo, o processo legislativo, a natureza da norma e os principais conceitos abarcados pelo dispositivo. Tais aspectos são essenciais para firmar entendimento sobre o regime jurídico do Imposto de Renda aplicável à situação descrita no artigo, bem como para compreender a jurisprudência do CARF a ser apresentada no próximo capítulo.

3.1 Contexto histórico-jurídico anterior ao art. 129 da Lei n. 11. 196/2005

O contexto histórico-jurídico de criação do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é narrado por Thiago Mondo Zappellini²⁵:

A evolução do mercado de trabalho acarretou na mudança de determinados paradigmas, proporcionando maiores liberdades ao prestador do serviço, que passou a constituir pessoas jurídicas e trabalhar em nome destas. (...). Nesse contexto, os auditores fiscais passaram a desconsiderar a existência dessas pessoas jurídicas e lançaram seus rendimentos como se fossem do sócio. Insatisfeitos, os contribuintes recorreram aos órgãos administrativos de julgamento. Após a divulgação de decisões mantendo as autuações, foi editado o art. 129 da Lei 11.196/2005, permitindo expressamente a prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica.

À época, não havia na legislação tributária vigente qualquer vedação legal à prestação de serviços personalíssimos e/ou intelectuais por pessoa jurídica, inclusive é “o que se conclui da leitura do art. 2.º do Dec.-lei 1.706/1979, que equipara as firmas individuais às pessoas jurídicas para fins do IRPJ, bem como do art. 647 do RIR e do art. 55 da Lei 9.430/1996, que tratam da prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica”²⁶.

Nesse ínterim, cumpre esclarecer que o art. 55 da Lei 9.430/1996²⁷ expressamente revogou o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, que determinava a distribuição automática dos resultados obtidos pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, de acordo com a participação de cada sócio na sociedade, ao fim de cada período de apuração, com a incidência do imposto na pessoa física. Dessa forma, conforme tal previsão legal desde 1996, a tributação

²⁵ZAPPELINI, Thiago Mondo. Implicações fiscais da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 130, p. 1-13, set./out. 2016. Disponível em:

https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.09.PDF. Acesso em 14 nov. 2023.

²⁶Ibid. p. 3.

²⁷Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. (BRASIL, 1996, p. 32)

do imposto de renda na prestação de serviços profissionais por sociedades civis passou a ser pelo IRPJ.

Contudo, o fisco lavrava autos de infrações “com base na alegação de que (I) a constituição da pessoa jurídica tinha como único fundamento a redução da carga tributária [e] (II) que apenas um sócio realizava o fato jurídico do IR, sendo que o outro compunha o quadro societário tão somente para ‘cumprir uma formalidade legal’”²⁸. Por essas razões, o fisco cobrava IRPF em vez de IRPJ e permanecia “deslocando” os rendimentos da pessoa jurídica para a física, o que não mais possuía previsão legal e era feito antes mesmo de existir a figura da desconsideração da personalidade jurídica.

O entendimento das autoridades fiscais, portanto, consistia na impossibilidade de constituição de pessoa jurídica que realizasse planejamento tributário e/ou que não apresentasse *affectio societatis*, “a vontade de cooperação ativa dos sócios, a vontade de atingir um fim comum”²⁹, a ser perseguido conjuntamente.

Ocorre que, tanto pelo princípio da legalidade quanto pelo “princípio da motivação dos atos administrativos se descartaria a validade dos lançamentos confeccionados dessa maneira, tendo em vista que não [havia] menção de nenhuma norma [tributária] dispondo ser incabível a prestação de serviços personalíssimos por meio de pessoa jurídica”³⁰.

Tais princípios, a propósito, vinculam o lançamento tributário, já que, além de o art. 150, I, da CF/88³¹ limitar o poder de tributar às determinações previstas em lei, o art. 2º, *caput*, da Lei 9.784/1999³² estabelece o dever de a Administração Pública obedecer/observar os dispositivos legais/normativos e motivar devidamente seus atos, como em um auto de infração.

Ademais, o planejamento tributário é lícito (diferente de evasão fiscal) e existe a possibilidade de se constituir “sociedade limitada unipessoal [art. 1.052, § 1º, do CC – Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019], uma permissão genérica de sociedade com um único sócio”³³, além de outras exceções legais³⁴. Logo, não há que se falar em *affectio societatis* (fim comum

²⁸ZAPPELLINI, op. cit. p. 3.

²⁹TOMAZETTE, Marlon **Curso de direito empresarial: Teoria geral e direito societário**. v. 1. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 99.

³⁰ZAPPELLINI, op. cit. p. 3.

³¹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. (BRASIL, 1988, p. 84)

³² Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. (BRASIL, 1999, p. 1)

³³TOMAZETTE, op.cit., p. 100.

³⁴A Lei n. 6.404/76, que admite a figura da sociedade subsidiária integral (art. 251 da Lei n. 6.404/76), uma sociedade anônima tendo por única sócia uma sociedade brasileira. Igualmente, é admitida a empresa pública unipessoal (art. 3º da Lei n. 13.303/2016). Do mesmo modo, é admitida a sociedade unipessoal de advocacia (art.

– relacionado ao número de participantes da sociedade), o que demonstra a superação deste conceito pelo conceito de fim social (propósito social da entidade).³⁵

Diante disso, a edição do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, segundo Ricardo Mariz de Oliveira³⁶,

veio estabelecer, para fins fiscais e previdenciários no âmbito federal, o regime aplicável a determinados serviços prestados por pessoas jurídicas, **visando pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física.** (grifo nosso)

Ante o exposto, percebe-se que a criação do dispositivo em análise fez-se necessária para conter as autuações fiscais que invalidavam a prestação de serviços intelectuais pelos sócios de pessoas jurídicas, o que estava gerando uma cobrança indevida de IRPF, ao invés da tributação pelo IRPJ legalmente prevista.

3.2 Processo legislativo, exposição de motivos e ADC 66

Delineados os conflitos que impulsionaram os debates para edição de uma norma que assegurasse o direito de prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, passa-se a análise do processo legislativo do art. 129 da Lei 11.196/2005.

Segundo informações prestadas pelo Senado Federal³⁷,

A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, originou-se na conversão da Medida Provisória número 252, de 16 de junho de 2005 [conhecida como “MP do Bem”]. Na ocasião, o Governo Federal incorporou os benefícios caducados [daquela MP] na Medida Provisória nº 255/05, a qual, em sua redação original, contando apenas com três artigos, dispunha sobre a prorrogação do prazo de opção pelo regime de Imposto de Renda Retido na Fonte de Pessoa Física para os participantes dos planos de benefícios de natureza previdenciária.

15 da Lei n. 8.906/94). Além disso, admite-se temporariamente a unipessoalidade nas sociedades anônimas (art. 206 da Lei n. 6.404/76) e nas demais sociedades (CC – art 1.033, IV), a fim de preservar a atividade que vinha sendo desenvolvida, evitando a extinção da empresa e, conseqüentemente, protegendo os vários interesses envolvidos (trabalhadores, comunidade, fisco...). (Ibid., p. 100)

³⁵FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; VON ADAMEK, Marcelo Vieira. *Affectio Societatis: um conceito jurídico superado no moderno direito societário pelo conceito de fim social.* **Revista de Direito Mercantil.** São Paulo: Malheiros Editores, n. 149/150, 2008. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5012946/mod_resource/content/1/Affectio%20societatis%20-%20Um%20conceito%20jur%C3%ADdico%20superado%20no%20moderno%20direito%20societ%C3%A1rio...pdf. Acesso em: 14 nov. 2023.

³⁶OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas - A Função dos Regulamentos - O Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196.* *Direito Tributário Atual*, v. 37, n. 42. p. 519-543. São Paulo: IBDT. 2019. p. 520.

³⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66 - ADC 66/ DF (petição 8743/2020).** Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755365380>. Acesso em 14 nov. 2023.

O artigo 129 dessa Lei foi editado com a seguinte redação:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

Sobre o objetivo do legislador e a justificativa para a criação desse dispositivo, ressalta-se que,

na “Exposições de Motivos” do Projeto de Conversão de Medida Provisória (PLV 23/05), que originou o referido art. 129 da Lei nº 11.196/2005 consta justificativa de inclusão do artigo, o Senado Federal assim fundamentava a proposta: "os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no artigo 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a **edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da administração pública e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais**, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria". (grifo nosso)³⁸

Ademais, o art. 129 continha um parágrafo único nos seguintes termos³⁹:

“Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.”

Porém, esse parágrafo foi vetado porque:

as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade⁴⁰.

Isso demonstra que, na aplicação da legislação tributária, o auditor fiscal não se vincula à Justiça Trabalhista, o que é importante para os casos de simulação contratual em que a prestação de serviços reveste-se de liame empregatício. Assim, como o fisco deve averiguar qual o real fato gerador do imposto de renda, o vínculo de emprego demonstraria que os

³⁸Ibid., p. 17.

³⁹BRASIL. SENADO FEDERAL. **Mensagem nº 783, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. p. 6 Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm. Acesso em 14 nov. 2023.

⁴⁰Ibid.

rendimentos seriam auferidos por pessoa física, havendo ilícito tributário (evasão fiscal).

Ressalta-se que essa simulação contratual configuraria pejetização, diferente, porém, da terceirização da atividade-fim, já que, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADPF 324⁴¹, a terceirização é lícita e “não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.” Assim, evidencia-se o entendimento do STF de que “a terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram (...) a liberdade de formular estratégias (...) de maior eficiência econômica e competitividade”

Inclusive, nesse sentido, quando o supracitado art. 129 da Lei 11.196/2005 foi objeto da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 66⁴², julgada em 21/12/2020, o Supremo Tribunal Federal declarou sua constitucionalidade por maioria de votos⁴³, de modo a reconhecer, segundo o voto da relatora Min. Cármen Lúcia, que:

a norma harmoniza-se com as diretrizes constitucionais, especialmente com o inc. IV do art. 1º da Constituição da República, pelo qual estabeleceu a liberdade de iniciativa situando-a como fundamento da República Federativa do Brasil. Dessa liberdade econômica emanam a garantia de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão e o livre exercício de qualquer atividade econômica, consagrados respectivamente no inc. XIII do art. 5º e no parágrafo único do art. 170 da Constituição da República.

(...)

não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado”.

Evidente, portanto, que a declaração de constitucionalidade do referido artigo implica sua aplicação de forma vinculante e que a relação estabelecida entre prestador e tomador de serviços deve orientar-se pelo princípio da mínima intervenção, a fim de respeitar a liberdade econômica garantida pela Constituição.

Aliás, tal conclusão se alinha com a Lei de Liberdade Econômica (Lei n. 13.874/2019⁴⁴),

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF n. 324/DF**. Relator Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341024987&ext=.pdf>. Acesso em: 5 dez. 2023.

⁴²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC n. 66/ DF**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755365380>. Acesso em: 14 nov. 2023.

⁴³Divergiram os Min. Marco Aurélio e Rosa Weber, sob o argumento de que “a norma em jogo é nítida isenção no cumprimento das atribuições sociais das empresas, a implicar profundo desequilíbrio na relação entre empregador e trabalhador” (Ibid. p. 29).

⁴⁴ BRASIL. **Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/13874.htm. Acesso em: 05 dez. 2023.

que, em seu art. 7º, determinou a inclusão do art. 49-A⁴⁵ ao Código Civil. Esse novo dispositivo legal preceitua a autonomia subjetiva e patrimonial da pessoa jurídica, diferenciando-a dos sócios, associados, instituidores e administradores. Assim, com o intuito de garantir a livre iniciativa e a liberdade de contratação, a pessoa jurídica tem personalidade própria diferente das pessoas físicas que a compõem.

Ante o exposto, o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 nasceu como norma interpretativa, para assegurar a possibilidade de a sociedade prestadora de serviços intelectuais ser tributada pelo IRPJ e não pelo IRPF. Até porque, para o sujeito passivo da obrigação tributária, a opção pelo regime de pessoa jurídica é mais vantajosa e permite, em certas circunstâncias, redução significativa da carga fiscal (elisão fiscal). Nesse sentido, conforme exposto no capítulo antecedente, a alíquota do IRPF é de 27,5% para rendimentos acima de R\$ 4.664,68 (mensal) e R\$ 55.373,55 (anual). Em contraposição, uma sociedade prestadora de serviços que opte pelo lucro presumido pagaria IRPJ com alíquota de apenas 4.8% (15% sobre o lucro presumido que corresponde a 32% do faturamento bruto).

Contudo, reitera-se, conforme sustentado pelo Senado, que isso não implica “autorização ou convite à fraude, porque muito pelo contrário - se existente qualquer ilícito, este deve ser coibido, pelos meios próprios para tanto (Poder Judiciário e Ministério Público do Trabalho)”⁴⁶, uma vez que a norma traz previsão expressa do art. 50 do Código Civil⁴⁷, o qual disciplina a desconsideração por abuso de personalidade jurídica. Em igual sentido, o STF reconheceu, na ADC 66 retromencionada, que eventual conduta de maquiagem de contrato pode ser objeto de questionamento judicial, bem como de avaliação pela Administração.

3.3 Natureza interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005

Além de a própria exposição de motivos do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 consignar

⁴⁵ Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) (BRASIL, 2002, p. 6)

⁴⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de constitucionalidade n. 66 - ADC 66/ DF (petição 8743/2020)**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755365380>. Acesso em 14 nov. 2023.

⁴⁷Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (CPC, 2002, p. 6)

que o dispositivo tem natureza interpretativa, a doutrina majoritária também entende dessa forma.

Segundo Pedro Anan Júnior, Juliana Grandino Latorre e Thais Abreu de Azevedo Silva⁴⁸, o referido artigo “não traz inovação ou criação de regime jurídico novo, apenas expressa entendimento (...) de que não é vedada a criação de pessoa jurídica para prestação de serviço de caráter pessoal ou profissional; ou seja, é norma de caráter meramente interpretativo”.

Além disso, para esses autores, o art. 129 em questão corrobora a previsão que já existia no art. 647 do RIR-99⁴⁹, o qual, embora revogado, teve o conteúdo reinserido no art. 714 do RIR-2018⁵⁰, disciplinando “a incidência do Imposto de Renda sobre pagamentos efetuados por uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, em contraprestação a diversos serviços de natureza pessoal, sem que isso configurasse fraude à Lei Tributária”⁵¹

De acordo com Ives Gandra Martins⁵², como no art. 170 da CF/88⁵³ “ficou consagrado, como um dos pilares da ordem econômica, a liberdade de associação e a livre iniciativa, ao lado da valorização do trabalho humano”, o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é “a explicitação, na legislação ordinária tributária, desses princípios constitucionais”. Assim, tal dispositivo foi editado “para evitar “autos de infração abusivos (...) lavrados pelas autoridades fiscais, a pretexto de que teriam poder para desconsiderar pessoas jurídicas de profissionais liberais ou trabalhadores autônomos, como forma de alcançar aumento de arrecadação”.

De igual maneira, Sacha Calmon Coelho⁵⁴ defende que o referido art. 129 foi dirigido “aos agentes fiscais, que não devem se olvidar das premissas nele traçadas”.

⁴⁸JUNIOR, Pedro Anan; LATORRE, Juliana Grandino; SILVA, Thais Abreu de Azevedo. Considerações a respeito do art. 129 da Lei no 11.196/05. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). **Principais Aspectos da Lei 11.196/05, a "MP do Bem"**. Rio de Janeiro: MP, 2006, p. 162-163.

⁴⁹Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (BRASIL, 1999, p. 149-150).

⁵⁰Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (BRASIL, 2018, p. 233).

⁵¹JUNIOR; LATORRE; SILVA, op.cit., p. 159.

⁵²MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ilegalidade da desconsideração para efeitos tributários de pessoas jurídicas constituídas nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 141, São Paulo: Dialética, jun. 2007, p.104.

⁵³Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) (BRASIL, 1988, p. 103)

⁵⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 144, jun. 2007.

Ainda nesse sentido, Humberto Ávila⁵⁵ afirma que tal dispositivo “nada mais fez do que declarar aquilo que já estava disposto na Constituição e na legislação anterior. O que torna uma lei interpretativa é ela declarar aquilo que já constava na legislação anterior. Esse é, precisamente, o caso”.

Ademais, este autor detalha e explica de forma mais analítica a interpretação trazida pelo art. 129 da Lei n. 11.196/2005:

Esta lei, com expressa finalidade fiscal e previdenciária, estabeleceu que: a prestação de serviços intelectuais (critério A), em caráter personalíssimo ou não (critério B), com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços (critério C), se sujeitará tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas. (...)

É proibido à administração tributária empregar os critérios A, B e C para desconsiderar a pessoa jurídica prestadora de serviços para efeitos fiscais e previdenciários. (...) Esta norma proibitiva é reforçada ainda pela remissão feita ao artigo 50 do Código Civil. (...)

É irrelevante, nesse sentido, que a legislação trabalhista tenha utilizado esses critérios, ao lado de outros, para atribuição de vínculo empregatício. Novamente, compete ao Poder Judiciário reconhecer eventual vínculo empregatício, e não à Receita Federal. Isso quer dizer que ausente o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, nos termos do artigo 50 do Código Civil, a Receita Federal está obrigada a aplicar a legislação tributária relativa às pessoas jurídicas e, conseqüentemente, está proibida de tributar referidos valores como se tivessem sido auferidos por pessoas físicas.

Ele finaliza seu entendimento concluindo que a dispositivo traz uma interpretação de conduta proibitiva à administração pública e de conduta permissiva ao contribuinte.

Por fim, Paulo de Barros Carvalho⁵⁶ ressalta que norma com caráter interpretativo não possui natureza inovadora, mas visa ao “esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei (...) retroagindo ao início da vigência da lei interpretada”, com base no art. 106, I, do CTN.⁵⁷

Em que pese tais explicações teóricas, há precedentes do CARF que afastam essa natureza interpretativa, os quais se pretende analisar adiante.

⁵⁵ÁVILA, Humberto. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Prestação de serviços personalíssimos por meio de empresa. Serviço intelectual. Personalidade jurídica. Direitos de liberdade. Legalidade. Livre exercício de atividade econômica. Artigo 129 da Lei nº 11.196/05. Constitucionalidade. **Revista De Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 279, n.3, p. 303-332, set./dez. 2020. Disponível em:

<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/82968>. Acesso em: 14 nov. 2023

⁵⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p.98.

⁵⁷Pontua-se que houve proposta legislativa (Emendas Aditivas n. 167 e 168 a Medida Provisória n. 413/2008) de dispositivo que reiterava a natureza interpretativa do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e a possibilidade de retroatividade. Porém, as emendas não foram acolhidas por tratarem de tema alheio ao da MP em que seriam inseridas (BRASIL, 1996, p. 1).

3.4 Conceito de serviços intelectuais

Conforme já exposto, o art. 129 da Lei 11.196/2005 disciplina o regime tributário aplicável ao profissional que presta serviços intelectuais mediante constituição de pessoa jurídica.

O conceito de serviço intelectual, segundo Sacha Calmon Coêlho, “é a atividade realizada por pessoa dotada de determinada cultura científica ou artística”⁵⁸ que produz “um resultado imaterial para seu contratante”⁵⁹

Nas informações prestadas pelo Senado na ADC 66, também foram conceituados os serviços intelectuais, com base no Dicionário Jurídico da Maria Helena Diniz (1998), como “aqueles que exigem ‘preparo intelectual do locador de serviço ou do empregado’, caracterizando, ainda, essa expressão com o sinônimo de serviço imaterial”⁶⁰

Considera-se importante apontar que os serviços intelectuais produzem resultado imaterial porque geram um trabalho criativo mental e um significado abstrato, ainda que ao final seja possível se obter algo materialmente.

Por exemplo, em uma pintura artística, o produto do serviço intelectual do pintor é mais do que o próprio quadro: é a arte, o significado abstrato da obra, e sua expressão cultural.

Na advocacia, o serviço intelectual do advogado gera um trabalho mental para elaboração de tese, escrita de peça e determinação de estratégia e, embora a peça possa ser impressa e materialmente documentada, é capaz de produzir efeitos imateriais, como preservar a dignidade da pessoa humana.

Um último exemplo, o médico, ao realizar cirurgias e/ou prescrever remédios, é capaz de produzir vida, saúde e cura, resultados imateriais decorrentes do esforço intelectual para identificar a doença e encontrar o tratamento adequado.

Percebe-se, pois, que esses serviços intelectuais demandam uma expressão imaterial e um trabalho de criatividade mental. Ademais, podem ser considerados profissões liberais,

⁵⁸COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 154, jun. 2007.

⁵⁹COÊLHO Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário**: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. 2010. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridicaem-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>. Acesso em 14 nov. 2023.

⁶⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de constitucionalidade n. 66 - ADC 66/ DF (petição 8743/2020)**. Relatora Ministra Carmem Lúcia. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755365380>. Acesso em 14 nov. 2023.

conforme o conceito de Maria Helena Diniz⁶¹:

PROFISSÃO LIBERAL. Direito do consumidor e direito civil. 1. **Atividade técnica ou intelectual** exercida, com autonomia e independência e sem vínculo hierárquico ou de subordinação, por pessoa detentora de diploma universitário, como a profissão de advogado, médico, arquiteto, engenheiro etc. 2. Atividade lucrativa por conta própria, que não tenha natureza mercantil nem industrial (DINIZ, Maria Helena, 2022, p. 423). (grifo nosso)

Contudo, é necessário destacar a diferença que a própria doutrinadora aponta. As profissões liberais são mais abrangentes e englobam, também, serviços técnicos. Estes se diferenciam dos serviços intelectuais à medida em que consistem na aplicação de uma técnica específica, sem necessidade de um trabalho de criatividade mental.

Como forma de exemplificação, entende-se que os serviços técnicos podem ser observados na atividade de uma costureira e de um pedreiro, quando executam os projetos de um estilista e de um engenheiro ou arquiteto, respectivamente. Esses últimos, ao contrário daqueles, desempenhariam um serviço intelectual, por terem que exercitar a criatividade mental.

Sacha Calmon traz exemplos ao afirmar que “o parágrafo 1º do art. 647 do RIR/99 [revogado, mas replicado no art. 714 do RIR 2018] estipula os serviços considerados profissionais (...), [compostos] de serviços intelectuais. Confira-se”⁶²

Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (...).

§ 1º Os serviços a seguir indicados são abrangidos pelo disposto neste artigo:

- I - administração de bens ou negócios em geral (...);
- II - advocacia;
- III - análise clínica laboratorial;
- IV - análises técnicas;
- V - arquitetura;
- VI - assessoria e consultoria técnica, (...);
- VII - assistência social;
- VIII - auditoria;
- IX - avaliação e perícia;
- X - biologia e biomedicina;
- XI - cálculo em geral;
- XII - consultoria;
- XIII - contabilidade;
- XIV - desenho técnico;
- XV - economia;
- XVI - elaboração de projetos;
- XVII - engenharia, (...);

⁶¹DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico universitário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022. p. 423.

⁶²COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 146, jun. 2007.

XVIII - ensino e treinamento;
 XIX - estatística;
 XX - fisioterapia;
 XXI - fonoaudiologia;
 XXII - geologia;
 XXIII - leilão;
 XXIV – medicina (...);
 XXV - nutricionismo e dietética;
 XXVI - odontologia;
 XXVII - organização de feiras de amostras, congressos, seminários, simpósios (...);
 XXVIII - pesquisa em geral;
 XXIX - planejamento;
 XXX - programação;
 XXXI - prótese;
 XXXII - psicologia e psicanálise;
 XXXIII - química;
 XXXIV - radiologia e radioterapia;
 XXXV - relações públicas;
 XXXVI - serviço de despachante;
 XXXVII - terapêutica ocupacional;
 XXXVIII - tradução ou interpretação comercial;
 XXXIX - urbanismo; e
 XL - veterinária.

Dessa forma, os serviços intelectuais estão englobados nas profissões liberais, mas caracterizam-se pelo uso de conhecimento acadêmico, científico, artístico e/ou cultural⁶³, o que pode demandar análise dos casos concretos.

Por fim, merece atenção o fato de que a atividade intelectual pode ser prestada pelo:

- a) empregado de uma instituição, submetendo-se, nesse caso, a todas as regras do Direito do Trabalho;
- b) trabalhador autônomo pessoa física, sem vínculo empregatício com qualquer de seus contratantes; e
- c) integrante de sociedade (empresária ou simples⁶⁴, sendo mais usual esta última modalidade), prestadora de serviços intelectuais.⁶⁵

No caso do art. 129 da Lei 11.196/2005, está-se diante da última modalidade, mais precisamente da prestação de serviços intelectuais por sociedade simples.

⁶³Porém, para Oliveira, o conceito tem abrangência maior pois “a palavra ‘inclusive’, nele contida – ‘serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural’ –, não deixa margem a tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma” (OLIVEIRA, 2019, p. 539)

⁶⁴As sociedades empresárias exercem atividade própria de empresário (art. 982 do Código Civil) que esteja sujeito a registro, vale dizer, elas exercem atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços e a lei lhes impõe uma obrigação de registro. De outro lado, seriam sociedades simples aquelas destinadas ao exercício das demais atividades econômicas, como as atividades de natureza intelectual, científica ou artística (art. 966, parágrafo único, do Código Civil), salvo se constituírem elemento de empresa (TOMAZETTE, 2022, p. 128).

⁶⁵COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 145, jun. 2007.

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁶ é incisivo em afirmar que o dispositivo não trata de equiparação de pessoas físicas a pessoas jurídicas, pois apenas garante, “para efeitos fiscais e previdenciários, a condição de pessoas jurídicas a entidades que já têm essa natureza porque são sociedades”.

Além disso, esse autor destaca que o artigo expressamente se refere à “sociedade” e não à empresa”. Dessa forma, “a hipótese de incidência da norma do art. 129 é destinada às sociedades prestadoras de serviços, e não às empresas individuais”. Para corroborar seu entendimento, ele cita o § 2º do art. 162 do RIR, o qual elenca serviços intelectuais, que são atividades excluídas da configuração de empresa:

Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídica.

1º São empresas individuais:

I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil ;

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços

(...)

§ 2º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas;

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais;

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria;

IV - serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros;

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e seus adjuntos;

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, de qualquer natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções; e

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, exceto quando não explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra.

Logo, conclui-se que os serviços intelectuais de que trata o art. 129 da Lei 11.196/2005 são prestados mediante constituição de sociedade civil/simples.

3.5 Possibilidade de os serviços intelectuais serem prestados de maneira personalíssima pela pessoa jurídica

Consoante se depreende do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, para fins de aplicação do

⁶⁶OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas - A Função dos Regulamentos - O Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. Direito Tributário Atual, v. 37, n. 42. p. 519-543. São Paulo: IBDT. 2019.

regime de tributação a pessoa jurídica, a prestação de serviços intelectuais pode ocorrer em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada.

Sacha Calmon Coêlho destaca que o serviço intelectual, “pelo fato de envolver alto grau de subjetividade, é usualmente prestado em contratos de cunho personalíssimo (intuitu personae)”⁶⁷, os quais, como explica Maurício Godinho Delgado⁶⁸, tem caráter de infungibilidade, de modo que o “prestador de serviços não poderá fazer se substituir intermitentemente por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados”.

Parece claro, conforme também entende Ricardo Mariz de Oliveira⁶⁹, que “a regra do art. 129 apenas assegura que essas sociedades não sejam descaracterizadas pelo fato de que os serviços intelectuais sejam prestados em caráter personalíssimo ou sejam atribuídos especificamente a sócios ou empregados da sociedade”, como ocorria antes.

Até porque, conforme já mencionado alhures, o art. 49-A do Código Civil, incluído pela Lei de Liberdade Econômica, garante autonomia à pessoa jurídica.

Outrossim, em igual sentido, Alberto Xavier⁷⁰ explica que:

a prestação de serviços – como trabalho que é (art. 594 do Código Civil), só pode ser realizada, por natureza, por pessoas físicas, sendo a pessoa jurídica um instrumento criado pelo direito para a imputação de um novo sujeito de direito de certos direitos, especialmente patrimoniais.

Se fosse considerado o caráter pessoal (ou mesmo personalíssimo) da prestação de serviços é que não pode constituir objeto de pessoas jurídicas, cair-se-ia no absurdo de recusar a existência de toda e qualquer sociedade de prestação de serviço, absurdo esse rejeitado pela realidade do mundo contemporâneo.

(...)

O que no mundo jurídico ocorre é que, com a constituição da sociedade simples, dotada de personalidade jurídica, as pessoas físicas dos profissionais atribuíram à nova entidade os direitos patrimoniais decorrentes da prestação de serviços ou decorrentes da cessão do direito ao uso da imagem, nome, marca ou som de voz.

Ora, se tais direitos patrimoniais foram legitimamente atribuídos à pessoa jurídica, pelo mecanismo facultado pela lei que é a sociedade simples, não pode o fisco pretender um deslocamento dos rendimentos da pessoa jurídica para a física, sem que invoque um fundamento específico de nulidade do ato ou contrato que deu origem”.

⁶⁷COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 145, jun. 2007.

⁶⁸DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores. 18. ed. São Paulo: LTr, 2019, p.339.

⁶⁹OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas - A Função dos Regulamentos - O Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. **Direito Tributário Atual**, v. 37, n. 42. p. 519-543. São Paulo: IBDT. 2019, p. 522.

⁷⁰XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer *in*: ANAN Jr; Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas - aspectos legais econômicos e tributários**. São Paulo: MP Ed., 2008, p.220.

Sob essa mesma perspectiva, Ana Cláudia Borges de Oliveira considera que “o dispositivo, inegavelmente, permite a prestação de serviços personalíssimos por intermédio de pessoa jurídica.”⁷¹

Contudo, em que pese a edição art. 129 e a permissão de constituição de sociedade unipessoal, parece permanecer a insistência do Fisco em agir como se tal dispositivo não existisse⁷² e em continuar considerando fraude ou abuso de direito a constituição de pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais personalíssimos.⁷³

Diante disso, passa-se a analisar a jurisprudência do CARF perante autos de infração que não aplicaram o art. 129 da Lei 11.196/2005.

4 A JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE O ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) desempenha um papel vital no sistema tributário brasileiro, estabelecendo precedentes significativos que influenciam tanto a aplicação quanto a interpretação das leis fiscais referentes a tributos federais, como o Imposto de Renda.

Com relação ao objeto do presente estudo, art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e regime de tributação do Imposto de Renda na prestação de serviços intelectuais mediante constituição de pessoa jurídica, foram analisados 57 acórdãos do CARF⁷⁴, cuja metodologia de busca/pesquisa foi explicada na introdução (capítulo 1).

Cumprе esclarecer que alguns dos acórdãos tratam de contribuição previdenciária, mas eles foram examinados unicamente sob a perspectiva de mérito quanto à aplicação do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

⁷¹OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. **Revista Direito Tributário Atual** nº 53. ano 41. p. 61-80. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 77.

⁷²MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ilegalidade da descon sideração para efeitos tributários de pessoas jurídicas constituídas nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 141, São Paulo: Dialética, jun, 2007. p. 107.

⁷³FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Análise estrutural e teológica do enunciado do art. 129 da Lei nº 11.196/05. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). **Principais Aspectos da Lei 11.196/05, a "MP do Bem"**. Rio de Janeiro: MP, 2006, p. 86.

⁷⁴Acórdãos do CARF ns. 2401-011.420; 2402-012.192; 1302-006.909; 2202-009.796; 2402-011.329; 2202-008.531; 2401-010.803; 9202-010.461; 2402-010.848; 2401-009.870; 2402-008.171; 2402-007.286; 2401-006.224; 2401-006.225; 2402-007.200; 2202-004.960; 2401-005.938; 2402-006.976; 2401-005.669; 2201-003.909; 2401-004.989; 2201-003.719; 2201-003.662; 2201-003.717; 2201-003.664; 2201-003.665; 2201-003.666; 2301-004.972; 9202-004.641; 9202-004.640; 2301-004.892; 2201-003.374; 2201-003.247; 2402-005.270; 2201-002.506; 2301-003.921; 2403-002.135; 2102-002.623; 2401-003.146; 2401-002.927; 2401-002.926; 2401-002.925; 2401-002.924; 2102-002.441; 2101-000.979; 2801-002.280; 2202-001.496; 2202-001.702; 2801-001.870; 2101-000.980; 2102-001.490; 2202-000.252; 104-22.898; 106-17.147; 104-22.408; 104-21.954; e 104-21.583.

Ademais, este capítulo se presta a apresentar a jurisprudência de maneira expositiva, de modo que a análise crítica dos dados coletados ficará reservada ao capítulo 5.

Feitas essas devidas ponderações, adentra-se aos principais casos, resultados e fundamentos dos acórdãos do CARF sobre a temática em tela.

4.1 Dos acórdãos desfavoráveis aos contribuintes

Inicialmente, menciona-se o caso paradigmático que envolveu o apresentador de televisão Carlos Massa (Ratinho), no acórdão 104-21.583⁷⁵. O artista recebeu auto de infração de IRPF, sob o fundamento de omissão de rendimentos do trabalho (com e sem vínculo empregatício) recebidos por pessoa jurídica.

O colegiado entendeu que o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 teria inovado no ordenamento jurídico e, por não ter natureza meramente interpretativa, não poderia retroagir aos fatos geradores do caso concreto, anteriores a vigência da lei.

Prevaleceu o entendimento de que tal dispositivo teria criado "empresas unipessoais" para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária. Segundo o relator, Nelson Mallmann, a legislação tributária, mais especificamente o art. 150 do RIR/99 (replicado no art. 162 do RIR/2018, já mencionado anteriormente), não permitia que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem atividade de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, tributassem seus rendimentos como se fossem pessoas jurídicas.

Dessa forma, o CARF manteve o auto de infração e concluiu que “os rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um artista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica”. Isso porque a contratação seria de um serviço individual.

Ressalta-se que, no acórdão, está disposto expressamente que o fisco não declarou a existência de vínculo empregatício, porque nem lhe competia tal façanha, mas apenas separou os rendimentos por suas características em vínculo empregatício e sem vínculo empregatício. Seria, pois, uma separação pura e simples, já que para fins de tributação se torna irrelevante esta separação.

⁷⁵CARF, Acórdão n. 104-21.583, Rel. Nelson Mallmann, j. 24.05.2006.

Além disso, há menção de que não houve desconsideração da personalidade jurídica, mas apenas a “desconsideração dos atos jurídicos aparentes, ou seja, [deslocamento] dos rendimentos/receitas lançadas como que fossem da pessoa jurídica para a pessoa física envolvido, que é o beneficiário de fato”. Isso significa que o fisco teria identificado suposto fato gerador do IRPF e lavrado auto de infração para reclassificação da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos pela pessoa jurídica, com base no art. 3º, §4º, da Lei nº 7.713/88, e nos arts. 40, 118 e 123 do CTN.

Por fim, merece destaque que o colegiado reconheceu a possibilidade de compensação dos recolhimentos efetuados pela pessoa jurídica (como o IRPJ), no sentido de deduzi-los do valor do imposto de renda apurado na pessoa física do autuado.

Em igual sentido, foi o acórdão proferido no caso do tenista Gustavo Kuerten (Acórdão 106-17.147⁷⁶). Nesse caso, o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 também foi afastado pelos mesmos fundamentos de irretroatividade.

Além disso, considerou-se que a constituição da sociedade Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda foi um abuso de direito, porque seria uma mera formalidade jurídica, sem substância, com o único intuito de economizar o pagamento de tributos. Ficou consignado que, como o único ativo da empresa seria a imagem, nome, marca e voz do tenista Gustavo Kuerten, ele apenas teria permutado a tributação dos serviços prestados de forma personalíssima como pessoa física para uma tributação como pessoa jurídica.

Dessa forma, o acórdão afirmou que “deve ser tributada como rendimento de pessoa física a remuneração por serviços prestados, de natureza personalíssima, com ou sem vínculo empregatício, independentemente da denominação que lhe seja atribuída”.

Ainda, alegou que o lançamento apenas atribuiu o fato gerador ao sujeito passivo correto (pessoa física) e que isso era permitido pelo art. 149, VI, do CTN.

Nos acórdãos 104-21.954⁷⁷ (Donizete Oliveira), 2101-000.979⁷⁸ (Angélica Ksyvickis Huck), 2102-001.490⁷⁹ (Mariana Mueller Weickert), 2102-002.441⁸⁰ (Alexandre Garcia), 2102-002.623⁸¹ (Renato Machado), 2202-000.252⁸² (Marcelo Kiremitdjian), 2202-001.496⁸³

⁷⁶CARF, Acórdão n. 106-17.147, Rel. Giovanni Christian Nunes Campos, j. 05.11.2008.

⁷⁷CARF, Acórdão n. 104-21.954, Rel. Nelson Mallmann, j. 18.10.2006.

⁷⁸CARF, Acórdão n. 2101-000.979, Rel. Odmir Fernandes, j. 10.02.2011.

⁷⁹CARF, Acórdão n. 2102-001.490, Rel. Giovanni Christian Nunes Campos, j. 24.08.2011.

⁸⁰CARF, Acórdão n. 2102-002.441, Rel. Nubia Matos Moura, j. 29.02.2013.

⁸¹CARF, Acórdão n. 2102-002.623, Rel. Jose Raimundo Tosta Santos, j. 17/07/2013.

⁸²CARF, Acórdão n. 2202-000.252, Rel. Antonio Lopo Martinez, j. 23/09/2009.

⁸³CARF, Acórdão n. 2202-001.496, Rel. Pedro Anan Junior Relator, j. 29/11/2011.

(Domingos Meirelles), 2202-001.702⁸⁴ (Tamara Leftel), 2101-000.980⁸⁵ (Beatriz Thielmann) e 2801-001.870⁸⁶ (Cristiana Barbosa), também houve reclassificação da tributação de pessoa jurídica para física. Em todos esses casos, foi replicada a fundamentação para irretroatividade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

Contudo, na maioria desses casos, além do reconhecimento da possibilidade de compensação dos valores já pagos a título de IRPJ, as multas qualificadas de 150% foram reduzidas para 75%, por considerar ausente sonegação ou fraude quando a pessoa jurídica mantém contabilidade regular, apresenta declarações e paga os tributos que entende devidos.

Esses são os precedentes antigos de maior relevância. Agora, passa-se aos casos mais recentes, que, majoritariamente, não aplicaram o art. 129 com base em suposta existência de vínculo empregatício (configurada pelos elementos: pessoa física, pessoalidade, subordinação, onerosidade e não-eventualidade⁸⁷). Vislumbra-se essa fundamentação a partir do ano de 2013.

Em 30 acórdãos⁸⁸, prevaleceu o entendimento de que, embora o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 seja aplicável às prestações de serviços intelectuais realizados por pessoas jurídicas, mesmo que prestado pelo sócio ou outro funcionário, não há que se cogitar seu cabimento quando verificados todos elementos caracterizadores da relação de emprego, o que atrai a incidência do art. 9.º da CLT. Isso porque haveria configuração de pejetização⁸⁹, o que, além de não ser permitido na lei trabalhista, configuraria evasão fiscal (ilícito tributário).

Nesse ínterim, o CARF tem decidido que os auditores fiscais são competentes para, diante do caso concreto, interpretar se determinada relação jurídica reveste-se das características do vínculo de emprego. Tal autorização seria dada pelo § 2º do art. 229⁹⁰ do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999.

Dessa forma, os conselheiros analisam, a partir das alegações trazidas nos autos de infração, os seguintes elementos caracterizadores da relação de emprego, cuja conceituação foi

⁸⁴CARF, Acórdão n. 2202-001.702, Rel. Odmir Fernandes, j. 13/03/2012.

⁸⁵CARF, Acórdão n. 2101-000.980, Rel. Jose Raimundo Tosta Santos, j. 10/02/2011.

⁸⁶CARF, Acórdão n. 2801-001.870, Rel. Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, j. 28/09/2011.

⁸⁷DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores. 18. ed.— São Paulo: LTr, 2019, p.337.

⁸⁸Acórdãos do CARF ns. 2401-011.420; 2202-009.796; 2401-010.803; 2401-009.870; 2402-008.171; 2402-007.286; 2401-006.224; 2401-006.225; 2402-007.200; 2401-005.938; 2402-006.976; 2401-005.669; 2201-003.909; 2401-004.989; 2201-003.719; 2201-003.662; 2201-003.717; 9202-004.641; 9202-004.640; 2301-004.892; 2201-003.374; 2201-003.247; 2201-002.506; 2301-003.921; 2102-002.623; 2401-003.146; 2401-002.927; 2401-002.926; 2401-002.925; e 2401-002.924.

⁸⁹DELGADO, op. cit., p. 437.

⁹⁰Art. 229 (...) § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (BRASIL, 1999, p. 172).

extraída da doutrina de Maurício Godinho Delgado⁹¹:

- a) Trabalho por Pessoa Física: (...) Demonstrado, pelo exame concreto da situação examinada, que o serviço diz respeito apenas e tão somente a uma pessoa física, surge o primeiro elemento fático-jurídico da relação empregatícia (...);
- b) Pessoaalidade: (...) É essencial à configuração da relação de emprego que a prestação do trabalho, pela pessoa natural, tenha efetivo caráter de infungibilidade, no que tange ao trabalhador. A relação jurídica pactuada — ou efetivamente cumprida — deve ser, desse modo, intuito personae com respeito ao prestador de serviços, que não poderá, assim, fazer-se substituir intermitentemente por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados (...);
- c) Não eventualidade: (...) para que haja relação empregatícia é necessário que o trabalho prestado tenha caráter de permanência (ainda que por um curto período determinado), não se qualificando como trabalho esporádico (...);
- d) Onerosidade: (...) ao valor econômico da força de trabalho colocada à disposição do empregador deve corresponder uma contrapartida econômica em benefício obreiro, consubstanciada no conjunto salarial, isto é, o complexo de verbas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em virtude da relação empregatícia pactuada (...); e
- e) Subordinação: situação jurídica derivada do contrato de trabalho, pela qual o empregado compromete-se a acolher o poder de direção empresarial no modo de realização de sua prestação de serviços. Traduz-se, em suma, na “situação em que se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará.

Cumprido ressaltar que, diante dessa verificação, já não se considera mais que apenas a pessoaalidade (caráter personalíssimo) seja suficiente para reclassificar o fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica para pessoa física, sendo necessário o preenchimento de todos os elementos trabalhistas supracitados.

Inclusive, isso consta expressamente no Acórdão n. 2401-003.146⁹²:

nos termos do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, já transcrito, mesmo que o contrato seja personalíssimo, as prestações de serviços intelectuais não de ser regidas pela legislação aplicável às pessoas jurídicas. Vê-se que somente o fato de haver a necessária atuação de um profissional na prestação dos serviços por pessoa jurídica não provoca automaticamente a caracterização deste segurado como empregado, posto que é legal a existência de contrato personalíssimo entre empresas, quando o objeto envolve atividades de cunho científico, como é caso dos serviços de engenharia.

A propósito, nesse caso, observa-se que as autuações foram mantidas parcialmente, apenas para determinadas pessoas físicas prestadoras de serviços de engenharia em que os conselheiros entenderam que os demais requisitos da relação de emprego estariam preenchidos.

Para além dessa constatação, faz-se necessário pontuar que o elemento que mais

⁹¹DELGADO, Maurício Godinho. Curso de direito do trabalho: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores. 18. ed. — São Paulo: LTr, 2019, p.338-349.

⁹²CARF, Acórdão n. 2401-003.146, Rel. Kleber Ferreira De Araujo, j. 13/08/2013.

causa debate sobre sua configuração é a subordinação, pois demanda uma análise mais detalhada das previsões contratuais e da realidade fática.

No Acórdão n. 2402-007.200⁹³, por exemplo, em que se analisavam serviços médicos, o relator João Victor Ribeiro Aldinucci considerou que, além de não haver horários pre-determinados, a existência de um regimento interno do hospital não limitaria a autonomia intelectual e científica dos médicos para prestar seus serviços segundo os próprios desígnios, tendo o hospital apenas zelado pelo cumprimento de normas internas organizacionais e de saúde. Todavia, prevaleceu o voto vencedor do conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que defendeu que os médicos estavam sujeitos às diretrizes e ao poder de comando do hospital, pois acolhem, estruturalmente, a dinâmica de organização e funcionamento.

Ocorre, porém, como se observa no Acórdão n. 2201-003.374⁹⁴, que meros indícios trabalhistas são suficientes para o CARF manter o lançamento que afasta o art. 129 da Lei n. 11.196/2005. Em tal precedente sobre serviços de consultoria, a autuação foi mantida sob a justificativa de que “as alegações da recorrente não se prestam afastar as provas indiciárias juntadas pelo Fisco”. Isso demonstra que os autos de infração tributários não demandariam provas inequívocas.

Vale mencionar, ainda, sobre os acórdãos coletados que utilizaram esse critério trabalhista, que os conselheiros entendem que esse procedimento de análise dos elementos trabalhistas não implicaria desconsideração da personalidade jurídica, mas apenas a constatação da realidade em detrimento da forma contratual. Identificada a relação trabalhista para fins fiscais, os auditores, então, poderiam lavrar o auto de infração referente ao fato gerador efetivamente ocorrido, que eles entendem ser a aquisição de rendimentos pela pessoa física (em razão de suposta interposição fraudulenta de pessoas jurídicas).

Destaca-se que as decisões variam sobre os dispositivos que autorizam tal lançamento, mas no geral, são observados os seguintes artigos, a respeito dos quais serão feitas considerações críticas adiante: art. 142 do CTN⁹⁵, art. 149, VII do CTN⁹⁶; art. 116, parágrafo

⁹³CARF, Acórdão n. 2402-007.200, Rel. João Victor Ribeiro Aldinucci, j. 07/05/2019.

⁹⁴CARF, Acórdão n. 2201-003.374, Rel. Carlos Henrique De Oliveira, j. 18/01/2017.

⁹⁵Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (BRASIL, 1996, p. 19). Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁹⁶Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (BRASIL, 1996, p. 20).

único do CTN⁹⁷ e art. 118 do CTN⁹⁸.

Por fim, menciona-se que, no acórdão 2201-003.247⁹⁹, a não aplicação do art. 129 foi embasada pela desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50 do Código Civil), devido à “nítida confusão patrimonial entre o Recorrente e a empresa da qual é sócio majoritário”. Isso porque haveria empréstimos, mútuos, distribuição de lucros, pagamento de despesas pessoais e outros artifícios contábeis ensejadores da confusão patrimonial imputada pelo Fisco. Nesse caso, portanto, não foi discutido o vínculo trabalhista.

4.2 Dos acórdãos favoráveis aos contribuintes

Finalizada a exposição dos casos desfavoráveis aos contribuintes, apresenta-se os poucos julgados favoravelmente no mérito: 1302-006.909 (Botica Comercial Farmacêutica Ltda); 2402-011.329 (Wagner Ferreira dos Santos); 9202-010.461 (Falconi Consultores S.A.); 2402-010.848 – integralizado pelo acórdão 2402-012.192 (Cristiano Espíndola de Avalos Dos Passos); e 2202-008.531 (Pedro Antônio Batista Martins).

No acórdão 1302-006.909¹⁰⁰, cancelou-se o auto de infração lavrado pela ausência de recolhimento de IRRF sobre os pagamentos feitas pela Botica Comercial Farmacêutica Ltda a determinadas pessoas jurídicas. Especificamente quanto à contratação de “Paulo Cezar Fahlbush Pires Ltda.”, para o ator e modelo Paulo Zulu prestar serviços de publicidade e comparecer em eventos, o fisco havia considerado que o pagamento seria de pessoa jurídica a pessoa física, por se tratar de serviços a serem prestados pessoalmente, de autorizações para uso de imagem ou da participação pessoal em eventos pelo próprio beneficiário do rendimento. Ocorre que o CARF reconheceu que essa autuação fiscal pautada no argumento “de que os respectivos pagamentos teriam sido realizados de uma pessoa jurídica para uma pessoa física acaba amesquinhando o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, razão pela qual o Recurso Voluntário (...) deve ser julgado procedente”.

⁹⁷Art. 116. (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (BRASIL, 1996, p. 15-16).

⁹⁸Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

(BRASIL, 1996, p. 16).

⁹⁹CARF, Acórdão n. 2201-003.247, Rel. Carlos Henrique de Oliveira, j. 16/06/2016.

¹⁰⁰CARF, Acórdão n. 1302-006.909, Rel. Savio Salomão de Almeida Nobrega, j. 17/08/2023.

Quanto aos precedentes 2402-011.329¹⁰¹, 2402-010.848¹⁰² e 2402-012.192¹⁰³, referentes a jogadores de futebol, o colegiado asseverou que a ADC 66 declarou a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, que garante o exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica. Ademais, mencionou que, sendo o futebol “indubitavelmente a atividade esportiva mais popular do Brasil e plenamente incorporada à identidade nacional, impossível não o considerar abrangido como atividade de natureza cultural”, de modo que seja “plenamente cabível a aplicação do art. 129 da Lei 11.196”. Ainda, expôs que o art. 87-A da Lei n.º 9.615/1998 (Lei Pelé) prevê que o direito de imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil, inconfundível com o contrato especial de trabalho desportivo.

Sobre o direito de imagem do atleta, vale ressaltar o estudo da Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira, por meio do qual se demonstra que “inexiste entendimento pacífico quanto à possibilidade de cessão do direito de imagem do atleta para uma pessoa jurídica”¹⁰⁴, uma vez que os conselheiros do CARF, para aplicação do art. 129, ainda debatem “se o uso da imagem é uma prestação de serviço intelectual dentro do rol exemplificativo que comporta os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não.”¹⁰⁵

Prosseguindo na análise, no julgado de n. 2202-008.531¹⁰⁶, diferentemente do que ficou decidido no acórdão 2402-008.171¹⁰⁷, reconheceu-se que o exercício da arbitragem “encontre-se inserida no âmbito da advocacia, razão pela qual os honorários podem ser recebidos e tributados pela sociedade de advogados, da qual integre o árbitro”. Por conseguinte, a Turma do CARF entendeu que “a atuação de advogado como árbitro, por ser serviço de natureza intelectual que se insere na atividade advocatícia, atrai a aplicação do disposto no art. 129 da Lei n.º 11.196/2005, podendo ser a remuneração pela prática recebida pela pessoa física ou pela sociedade da qual seja sócio.”

Com relação ao acórdão 9202-010.461¹⁰⁸, sobre serviços de consultoria, prevaleceu o entendimento de que o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 somente pode ser afastado se configurado o vínculo de emprego, o que não foi comprovado nos autos, pela ausência do elemento subordinação. Isso porque, conforme ficou consignado no voto, os contratos tinham cláusulas

¹⁰¹CARF, Acórdão n. 2402-011.329, Rel. Jose Marcio Bittes, j. 06/04/2023.

¹⁰²CARF, Acórdão n. 2402-010.848, Rel. Ana Claudia Borges de Oliveira, j. 08/11/2022.

¹⁰³CARF, Acórdão n. 2402-012.192, Rel. Ana Claudia Borges de Oliveira, j. 14/09/2023.

¹⁰⁴OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. Revista Direito Tributário Atual n.º 53. ano 41. p. 61-80. São Paulo: IBDT, 1.º quadrimestre 2023, p. 61.

¹⁰⁵*Ibid*, p. 78.

¹⁰⁶ CARF, Acórdão n. 2202-008.531, Rel. Ricardo Chiavegatto de Lima, j. 11/08/2021.

¹⁰⁷CARF, Acórdão n. 2402-008.171, Rel. Ana Claudia Borges de Oliveira, j. 03/03/2020.

¹⁰⁸CARF, Acórdão n. 9202-010.461, Rel. Marcelo Milton da Silva Risso, j. 24/10/2022.

genéricas idênticas e “não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.” Menciona-se que a aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005 se deu por força do então vigente art. 19-E da Lei 10.522/2002, que determinava o resultado pró-contribuinte em caso de empate da votação.

Por fim, é mister ressaltar os acórdãos 2201-003.664¹⁰⁹, 2201-003.665¹¹⁰, 2201-003.666¹¹¹, em que houve provimento parcial para cancelar as autuações dos sócios que propuseram reclamações trabalhistas e obtiveram sentença da Justiça do Trabalho reconhecendo a não configuração de relação de emprego.

5 OS RESULTADOS E AS REFLEXÕES CRÍTICAS A RESPEITO DOS CRITÉRIOS DEFINIDOS PELO CARF NA APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005

Após uma análise detalhada do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 e da jurisprudência do CARF, a presente pesquisa, referente à tributação do imposto de renda na prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, propicia um significativo debate sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias.

Com base na jurisprudência coletada, verifica-se que o CARF não tem um entendimento totalmente consolidado sobre o art. 129 da Lei n. 11.196/2005. Contudo, constata-se que prevaleceu, em aproximadamente 90% dos casos, a não aplicação desse dispositivo e, por conseguinte, a tributação pelo regime aplicável às pessoas físicas nas hipóteses de prestação de serviços intelectuais mediante constituição de pessoa jurídica.

Vale mencionar que o resultado de aproximadamente 1/3 (33,33%) dos acórdãos foi proferido pelo voto de qualidade¹¹², o que significa que a votação ficou empatada e o Presidente da Turma teve o voto computado duas vezes. Isso demonstra que é latente a discussão entre os conselheiros e que não há uma posição pacificada.

Ademais, respondendo à pergunta inicial sobre quais seriam os principais critérios definidos pela jurisprudência do CARF para afastar o art. 129 da Lei n. 11.196/2005, foi possível identificar que o tribunal administrativo utiliza três critérios/argumentos:

- a) Irretroatividade do art. 129, por tratar-se de norma inovadora;
- b) Caracterização de vínculo trabalhista, o que implicaria a reclassificação do fato

¹⁰⁹CARF, Acórdão n. 2201-003.664, Rel. Daniel Melo Mendes Bezerra, J. 06/06/2017.

¹¹⁰CARF, Acórdão n. 2201-003.665, Rel. Daniel Melo Mendes Bezerra, J. 06/06/2017.

¹¹¹CARF, Acórdão n. 2201-003.666, Rel. Daniel Melo Mendes Bezerra, J. 06/06/2017.

¹¹²O voto de qualidade é o critério de desempate utilizado no âmbito do CARF e encontra-se previsto § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972.

gerador para tributação pela pessoa física; e

c) Desconsideração da personalidade jurídica diante de confusão patrimonial.

Logo, evidencia-se que o art. 129 possibilitou uma superação das discussões sobre a prestação de serviços intelectuais de maneira personalíssima por sociedade. Contudo, além de o termo “serviços intelectuais” continuar sendo um conceito aberto, o referido dispositivo legal abriu margem para novos debates referentes ao vínculo empregatício e à desconsideração da personalidade jurídica.

Em que pese tais constatações, ressalta-se que alguns aspectos da fundamentação preponderante nos acórdãos do CARF divergem de preceitos legais e de ensinamentos da doutrina majoritária, razão pela qual serão feitas reflexões a seguir.

5.1 Reflexões sobre a natureza do art. 129 da Lei 11.196/2005

Quanto ao argumento utilizado pelo CARF de que o art. 129 trouxe uma inovação de regime jurídico, tal posição não merecia prosperar.

Primeiro, porque os acórdãos fazem essa afirmação de maneira genérica e apenas mencionam que, antes desse dispositivo, o §2º do art. 150 do RIR/99 (replicado no art. 162 do RIR/2018) não permitia que pessoas físicas prestadoras de serviços intelectuais fossem tributadas como pessoas jurídicas. Contudo, evidentemente, pelos próprios termos dessa norma do RIR, tal hipótese não trata da prestação de serviços intelectuais por sociedade simples.

Aliás, como o artigo utilizado de argumento trata de empresas individuais e os serviços intelectuais não podem (via de regra) ser enquadrados como atividades de empresa (art. 966, parágrafo único do CC), realmente não seria por meio desse artigo que se encontraria o regime de tributação do imposto de renda na situação de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica.

Nesse sentido, conforme já demonstrado no tópico 3.4, Ricardo Mariz destaca que a hipótese de incidência do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é dirigida às sociedades prestadoras de serviços, não às empresas individuais.

Segundo, porque já havia previsão expressa, no art. 55 da Lei nº 9.430/96, de que a tributação do imposto de renda na prestação de serviços profissionais por sociedades civis deveria ser feita pelo IRPJ. Logo, o art. 129 não trouxe um regime novo.

Terceiro e último, porque, conforme já retratado nos tópicos 3.2 e 3.3, a exposição de motivos da norma e a doutrina majoritária apontam que o art. 129 possui natureza interpretativa, apenas reafirmando uma conduta proibitiva à administração pública e uma conduta permissiva

ao contribuinte, o que permite a retroatividade da norma.

5.2 Reflexões sobre a desconsideração da personalidade jurídica e sobre a fundamentação do lançamento

Já com relação ao argumento de que não seria necessária a desconsideração da personalidade jurídica para o fisco lavrar auto de infração de IRPF e que tal lançamento estaria autorizado, de maneira geral, pelo art. 3º, §4º, da Lei n. 7.713/88 e pelos arts. 116, parágrafo único; 118; 123; 142; 149, VI e VII, todos do CTN, tais afirmações precisam de uma análise cuidadosa.

De início, concorda-se que o procedimento fiscal de autuação não demanda obrigatoriamente uma desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque o fisco, ao constatar uma simulação, pode indicar quem entende ser o verdadeiro contribuinte da obrigação tributária e reclassificar rendimentos obtidos pela pessoa jurídica, que serão considerados auferidos pela pessoa física.

Nesse caso de reclassificação de receita, conforme explica Ana Cláudia Borges de Oliveria¹¹³, “altera-se o contribuinte do imposto de renda, que deixa de ser a pessoa jurídica e passa a ser a pessoa física”. Diferentemente da desconsideração da personalidade jurídica, em que “o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica; no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios.”

Por essas razões, o deslocamento do fato gerador não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica, procedimento que depende de autorização judicial.

Contudo, quanto aos artigos mencionados, considera-se que não podem ser utilizados a qualquer modo, devendo ser analisado cada caso concreto, principalmente em razão das peculiaridades relativas à hipótese de prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas, bem como das complexidades/obscuridades para se identificar uma simulação.

Sobre o art. 3º, §4º, da Lei n. 7.713/88, referente às pessoas físicas, trata do princípio da universalidade do imposto de renda, previsto na Constituição Federal. No entanto, conforme leciona Xavier¹¹⁴, isso não significa que, “na universalidade de rendimentos sujeitos à tributação

¹¹³OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. Revista Direito Tributário Atual nº 53. ano 41. p. 61-80. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023, p. 77.

¹¹⁴XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer *In*: ANAN Jr; Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas -aspectos legais econômicos e tributários**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 226.

junto das pessoas físicas, se possam incluir rendimentos que juridicamente são de titularidade de pessoas jurídicas (...) enquanto tais rendimentos (...) não [forem] distribuídos a título de lucros ou dividendos”.

Para o art. 116, parágrafo único, do CTN, é necessário considerar que, além de ainda não haver a regulamentação exigida ao final do dispositivo para permitir sua aplicação, foi decidido na ADI 2.446¹¹⁵ que tal norma não deve ser considerada “antielisiva”, mas apenas de combate à evasão fiscal¹¹⁶.

De igual maneira entende a doutrina clássica, nos termos de Carvalho¹¹⁷:

Há que se cuidar, todavia, para não estender demasiadamente a aplicação do novo preceito, chegando a ponto de julgar dissimulado o negócio jurídico realizado em decorrência de **planejamento fiscal**. Neste último caso, **as partes celebram um negócio que, não obstante importe redução ou eliminação da carga tributária, é legal e, portanto, válido, diferentemente dos atos dissimulados, consistentes na ilegal ocultação da ocorrência do fato jurídico tributário. O parágrafo único do art. 116 do CTN Nacional não veio para impedir o planejamento fiscal**; nem poderia fazê-lo, já que o contribuinte é livre para escolher o ato que pretende praticar, acarretando, conforme sua escolha, o nascimento ou não de determinada obrigação tributária. (grifo nosso).

Em razão disso, não pode ser aplicado o art. 116 do CTN para desconsiderar atos e negócios jurídicos em que o contribuinte busque a redução de sua carga tributária “a luz do exercício legítimo da elisão fiscal”, conforme explica Pedro Anan Júnior, Juliana Grandino Latorre e Thais Abreu de Azevedo Silva¹¹⁸.

Com relação ao art. 118, I, do CTN, esse dispositivo respalda a configuração do fato gerador quando houver negócios jurídicos inválidos.¹¹⁹ Portanto, pode ser aplicado apenas quando comprovada a simulação. Isso é importante pois tal artigo não consiste em um convite para o fisco considerar irrelevante a validade jurídica de qualquer ato do contribuinte, até porque isso impossibilitaria que os contribuintes demonstrassem a efetiva prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas.

¹¹⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 2.446/DF**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em 14 nov. 2023.

¹¹⁶“A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma antielisiva” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal” (Ibid, p. 10).

¹¹⁷CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 312-313.

¹¹⁸JUNIOR, Pedro Anan; LATORRE, Juliana Grandino; SILVA, Thais Abreu de Azevedo. Considerações a respeito do art. 129 da Lei no 11.196/05. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). **Principais Aspectos da Lei 11.196/05, a "MP do Bem"**. Rio de Janeiro: MP, 2006, p. 161.

¹¹⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 564-565.

Logo, igualmente como pontua Xavier¹²⁰, o fisco não pode deslocar o fato gerador sem que comprove a simulação, “sem que invoque um fundamento específico de nulidade do ato ou contrato que deu origem à constituição da pessoa jurídica”.

No que diz respeito ao art. 123 do CTN, apenas é cabível quando os particulares celebram contrato em que estipulam entre si a responsabilidade pelo pagamento de tributos, o que não seria oponível ao fisco. Essa não é a situação do contrato de sociedade. Nesse sentido, Xavier¹²¹ também explica que, na constituição de pessoas jurídicas para a prestação de serviços intelectuais, “dá-se origem a uma nova entidade que passará a figurar *ex lege* como verdadeiro e único sujeito passivo da obrigação tributária, que já nascerá na sua titularidade e à qual compete exclusivamente a responsabilidade pelo pagamento.”

Quanto ao art. 142 do CTN, que prevê a competência da autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, apenas menciona-se, nos mesmos termos das considerações anteriores, que a autuação referente ao “verdadeiro” fato gerador depende da comprovação da simulação e não de meros indícios.

Finalmente, no que tange ao art. 149, incisos VI e VII, entende-se que não podem ser utilizados para hipóteses de lançamento de ofício, mas de revisão. Isso porque “penalidade pecuniária” e “agir com dolo/fraude/simulação” não configuram aspecto material do fato gerador de tributos.

5.3 Reflexões sobre a identificação de vínculo de emprego pelo auditor fiscal

Por fim, passa-se à análise da última problemática a ser abordada, a qual consiste no fato de que, para a reclassificação dos rendimentos, na maioria dos casos examinados, foi necessária a constatação do vínculo de emprego pelo fisco, a fim de justificar o (suposto) recebimento da renda diretamente pela pessoa física.

Em que pese o art. 114 da CF/88 atribua competência à Justiça do Trabalho para apreciar os conflitos referentes às relações trabalhistas, os acórdãos do CARF acolheram o argumento do fisco de que o § 2º do art. 229 do Decreto n. 3.048/1999 possibilita os auditores a reconhecerem vínculo de emprego para fins fiscais.

Cumprе esclarecer que não há consenso sobre a competência do auditor para reconhecer

¹²⁰XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer *In*: ANAN Jr; Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas -aspectos legais econômicos e tributários**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 221.

¹²¹Ibid, p. 227.

vínculo empregatício. Inclusive, o assunto já foi submetido à apreciação do STF na ADPF 647¹²², porém a ação não foi conhecida sob o fundamento de ofensa indireta à Constituição.

Ao se verificar a jurisprudência do STJ, também não há entendimento pacificado. Existem precedentes recentes^{123 124} que concluíram pela incompetência dos auditores fiscais para declarar a existência de relação de emprego, pois invadiria a competência da jurisdição trabalhista. Contudo, também há acórdãos^{125 126} que autorizaram os auditores fiscais a identificar vínculos trabalhistas com o intuito de lavrar autos de infração.

Ante tais controvérsias, é possível pensar que, na busca de evitar autuações abusivas e baseadas em meros indícios, seria mais prudente que a Justiça do Trabalho analisasse as relações em que o fisco questiona a existência de vínculo de emprego. Para tanto, talvez seria o caso de haver uma sistematização em que o fisco notificasse o Ministério Público do Trabalho ou, ainda, a suspensão dos autos de infração até o julgamento especializado.

Isso evitaria os problemas verificados nos acórdãos do CARF de n. 2201-003.664, 2201-003.665, 2201-003.666, em que posterior sentença da Justiça do Trabalho reconheceu a inexistência de vínculo trabalhista. Também dificultaria a manutenção de autuações pautadas em elementos indiciários, sem prova inequívoca, como visto no acórdão do CARF de n. 2201-003.374.

Corroborar esse entendimento Sacha Calmon¹²⁷, segundo o qual a descaracterização de pessoa jurídica “ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT” não poderia ser efetivada pela Receita Federal, porque “a presunção de existência de vínculo empregatício é de competência tão-somente do juiz do trabalho”.

Não obstante, essa subordinação das autoridades fiscais ao Poder Judiciário poderia violar o princípio de separação dos poderes. Ademais, conforme exposto no veto do parágrafo único do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, condicionar a ocorrência do fato gerador à existência

¹²²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF n. 647/DF**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349953240&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

¹²³STJ, AgInt nos EDcl no REsp n. 2.018.218/PE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 21/8/2023, DJe de 23/8/2023

¹²⁴STJ, AgInt no REsp n. 1.586.345/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 1/6/2020, DJe de 4/6/2020.

¹²⁵STJ, REsp n. 894.571/PE, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16/9/2008, DJe de 13/10/2008.

¹²⁶STJ, REsp n. 575.086/PR, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 21/3/2006, DJe de 30/3/2006.

¹²⁷COELHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 141, p. 144. jun. 2007.

de sentença judicial trabalhista definitiva não atenderia ao princípio da razoabilidade.

Por isso, talvez, uma possível solução seja a regulamentação mais detalhada para os procedimentos que devem ser adotados pelo auditor fiscal ao averiguar uma relação de emprego. Seria interessante uma previsão de que, para a comprovação do ilícito trabalhista, além dos meios de prova já usualmente utilizados pelos auditores, como depoimentos e documentos, houvesse a necessidade de juntada de um parecer técnico elaborado por algum especialista do Direito de Trabalho.

Assim, a fundamentação das autuações na parte referente ao vínculo empregatício seria mais robusta, pautada em estudos direcionados e especializados, o que também visaria coibir autuações abusivas e genéricas decorrentes de intuito arrecadatório.

Por fim, menciona-se que não é de todo absurdo defender uma corrente mais radical de que a aplicação da legislação tributária independe da constatação de relação trabalhista.

Isso implicaria a impossibilidade de o fisco utilizar dispositivos trabalhistas para afastar o art. 129. Dessa forma, não haveria que se adentrar em discussões de pejetização e precarização do trabalho, o que inclusive pode encontrar amparo no art. 118 do CTN, que afirma que, para configuração do fato gerador da obrigação tributária, abstrai-se os efeitos externos.

Contudo, o ordenamento jurídico deve ser analisado como uma unidade sistêmica e não se pode considerar que todos os contribuintes realizam planejamentos tributários ideais. Existem evasões fiscais.

Por tais razões, são necessários mecanismos para que o fisco avalie os fatos geradores e tenha possibilidade de identificar eventuais simulações na prestação de serviços intelectuais mediante constituição de pessoa jurídica.

Todavia, conforme acima exposto, não se considera que os auditores fiscais possuem competência plena para reconhecer relações trabalhistas, devido à parcialidade e ao viés arrecadatório de seus posicionamentos. Assim, verifica-se a necessidade de pensar em metodologias mais adequadas para esse procedimento fiscal.

6 CONCLUSÃO

O estudo abordou a aplicação e interpretação do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 pelo CARF, concentrando-se na tributação do imposto de renda quando serviços intelectuais são prestados por pessoas jurídicas. Foi identificado que, apesar de não haver um consenso no CARF, a maioria das decisões não aplica o art. 129, resultando na tributação pelo IRPF em vez do IRPJ. Isso revela a complexidade e as controvérsias na interpretação do dispositivo legal,

relativo a casos de serviços intelectuais realizados por meio de entidades jurídicas.

A pesquisa constatou que o CARF utiliza três critérios principais para afastar a aplicação do art. 129: a irretroatividade da norma, a caracterização de vínculo trabalhista e a desconsideração da personalidade jurídica. Tais resultados demonstram que, embora o art. 129 assegure a prestação de serviços intelectuais por sociedades, inclusive em caráter personalíssimo, ele cria espaço para discussões, a depender do caso concreto, sobre vínculos empregatícios e sobre desconsideração da personalidade jurídica, os quais indicariam a existência de simulação nos contratos de serviços.

Além disso, a pesquisa aponta a importância de um diálogo contínuo entre as autoridades fiscais e os contribuintes, como ocorre no CARF, a fim de identificar controvérsias e encontrar soluções em prol de uma interpretação equitativa e eficaz das normas tributárias no Brasil, buscando aprimoramentos que respeitem tanto os interesses fiscais quanto os direitos dos contribuintes.

Em conclusão, o estudo evidencia que a aplicação do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é um tópico controverso no âmbito do direito tributário brasileiro. Os debates nos julgamentos do CARF refletem essa ambiguidade, destacando a necessidade de uma análise mais detalhada e específica de cada caso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. E-book.

ÁVILA, Humberto. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). Prestação de serviços personalíssimos por meio de empresa. serviço intelectual. personalidade jurídica. direitos de liberdade. Legalidade. Livre exercício de atividade econômica. Art. 129 da Lei no 11.196/05. Constitucionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 279, n.3, p. 303-332, set./dez. 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/82968>. Acesso em: 14 nov. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues; LUSTOSA, Helton Kramer; DIAS JR. Antonio Augusto. **Tributos em Espécie**. 10. ed. São Paulo: JusPodivm, 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei no 11.196/05 – Norma de Natureza Interpretativa, dirigida à Fiscalização, que não permite a Desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo n. 141, p. 143 - 154. jun. 2007.

COÊLHO Sacha Calmon Navarro. **Fraude à lei, abuso do direito e abuso de personalidade jurídica em direito tributário**: denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. Publicação no site em 2010. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/fraude-a-lei-abuso-do-direito-e-abuso-de-personalidade-juridica-em-direito-tributario-denominacoes-distintas-para-o-instituto-da-evasao-fiscal/>. Acesso em: 14 nov. 2023.

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**: obra revista e atualizada conforme a lei da reforma trabalhista e inovações normativas e jurisprudenciais posteriores. 18. ed. São Paulo: LTr, 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico Universitário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Análise estrutural e teológica do enunciado do art. 129 da Lei no 11.196/05. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). **Principais Aspectos da Lei 11.196/05, a "MP do Bem"**. Rio de Janeiro: MP, 2006, p. 65-94.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; VON ADAMEK, Marcelo Vieira. Affectio Societatis: um conceito jurídico superado no moderno direito societário pelo conceito de fim social. **Revista de Direito Mercantil**. São Paulo: Malheiros Editores, n. 149/150, 2008. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5012946/mod_resource/content/1/Affectio%20societatis%20-%20Um%20conceito%20jur%C3%ADico%20superado%20no%20moderno%20direito%20societ%C3%A1rio....pdf. Acesso em: 14 nov. 2023.

JUNIOR, Pedro Anan; LATORRE, Juliana Grandino; SILVA, Thais Abreu de Azevedo. Considerações a respeito do art. 129 da Lei no 11.196/05. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (Coord.). **Principais Aspectos da Lei 11.196/05, a "MP do Bem"**. Rio de Janeiro: MP, 2006, p. 155 -165.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ilegalidade da desconsideração para efeitos tributários de pessoas jurídicas constituídas nos termos do art. 129 da Lei 11.196/05. **Revista Dialética de Direito Tributário n. 141**, São Paulo: Dialética, jun, 2007. p. 103–108.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. Tributação Incidente sobre o Direito de Imagem do Atleta. **Revista Direito Tributário Atual nº 53**. ano 41. p. 61-80. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Interpretação, Vigência e Eficácia das Normas Jurídicas - A Função dos Regulamentos - O Caso do Art. 129 da Lei n. 11.196. **Direito Tributário Atual**, v. 37, n. 42. p. 519-543. São Paulo: IBDT. 2019

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. rev., atual São Paulo: Saraiva Jur, 2023. E-book. 358 p. Acesso em: 14 Nov. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação direta da renda**. São Paulo, SP: IBDT, 2020. Disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2020/04/ManualTributacaoDiretaRenda_16x23cm.pdf. Acesso em: 14 nov. 2023.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria geral e direito societário** – v. 1. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito ao uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer *In*: ANAN Jr; Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Prestação de serviços intelectuais por pessoas jurídicas -aspectos legais econômicos e tributários**. São Paulo: MP Ed., 2008.

ZAPPELINI, Thiago Mondo. Implicações fiscais da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 130, p. 1-13, set./out. 2016. Disponível em: https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.09.PDF. Acesso em 14 nov. 2023.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 104-21.583**. Rel. Cons. Nelson Mallmann. Julgado em 24.05.2006. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980008215200478_4174123.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 104-21.954**. Rel. Cons. Nelson Mallmann. Julgado em 18.10.2006. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10825001450200592_4166889.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 106-17.147**. Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos. Julgado em 05.11.2008. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/11516000152200451_5359784.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 1302-006.909**. Rel. Cons. Savio Salomão de Almeida Nobrega. Julgado em 17/08/2023. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980013302200528_6943754.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2101-000.979**. Rel. Cons. Odmir Fernandes. Julgado em 10.02.2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515000887200668_5205084.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2101-000.980.** Rel. Cons. Jose Raimundo Tosta Santos. Julgado em 10/02/2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18471001250200507_4771364.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2102-001.490.** Rel. Cons. Giovanni Christian Nunes Campos. Julgado em 24.08.2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/13971003140200789_5014404.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2102-002.441.** Rel. Cons. Nubia Matos Moura. Julgado em 29.02.2013. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10166720074200892_5191037.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2102-002.623.** Rel. Cons. Jose Raimundo Tosta Santos. Julgado em 17/07/2013. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18471001255200521_5890524.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2201-003.247.** Rel. Cons. Carlos Henrique de Oliveira. Julgado em 16/06/2016. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10410005839201046_5608660.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2201-003.374.** Rel. Cons. Carlos Henrique De Oliveira. Julgado em 18/01/2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15504720248201409_5674450.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2201-003.664.** Rel. Cons. Daniel Melo Mendes Bezerra. Julgado em 06/06/2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10600720029201329_5739556.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2201-003.665.** Rel. Cons. Daniel Melo Mendes Bezerra. Julgado em 06/06/2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10680724360201375_5739147.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2201-003.666.** Rel. Cons. Daniel Melo Mendes Bezerra. Julgado em 06/06/2017. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15504730950201391_5749494.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2202-000.252.** Rel. Cons. Antonio Lopo Martinez. Julgado em 23/09/2009. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515002457200508_4718460.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2202-001.496.** Rel. Cons. Pedro Anan Junior. Julgado em 29/11/2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18471001252200598_5578800.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2202-001.702.** Rel. Cons. Odmir Fernandes. Julgado em 13/03/2012. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18471001761200511_5171209.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2202-008.531.** Rel. Cons. Ricardo Chiavegatto de Lima. Julgado em 11/08/2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12448730776201491_6489973.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2401-003.146.** Rel. Cons. Kleber Ferreira De Araujo. Julgado em 13/08/2013. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10680722064201178_5286086.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2402-007.200.** Rel. Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci. Julgado em 07/05/2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10166726902201525_6023071.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2402-008.171.** Rel. Cons. Ana Claudia Borges de Oliveira. Julgado em 03/03/2020. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/12448731372201415_6181315.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2402-010.848.** Rel. Cons. Ana Claudia Borges de Oliveira. Julgado em 08/11/2022. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980726872201219_6737431.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2402-011.329.** Rel. Cons. Jose Marcio Bittes. Julgado em 06/04/2023. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10872720118201537_6846985.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2402-012.192.** Rel. Cons. Ana Claudia Borges de Oliveira. Julgado em 14/09/2023. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980726872201219_6954310.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 2801-001.870.** Rel. Cons. Amarylles Reinaldi e Henriques Resende. Julgado em 28/09/2011. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18471001251200543_6651564.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Acórdão n. 9202-010.461**. Rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso. Julgado em 24/10/2022. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10680722451201023_6762228.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. **Jurisprudência/Acórdãos**. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt nos EDcl no Recurso Especial n. 2018218 - PE (2022/0243610-3)**. Relator Ministro Francisco Falcão. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202436103&dt_publicacao=23/08/2023. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Recurso Especial n. 1586345 - SP (2016/0050023-6)**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600500236&dt_publicacao=04/06/2020. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 894.571 - PE (2006/0218845-8)**. Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602188458&dt_publicacao=13/10/2008. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 575.086 - PR (2003/0141833-5)**. Relator Ministro Castro Meira. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200301418335&dt_publicacao=30/03/2006. Acesso em: 20 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC n. 66/DF**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755365380>. Acesso em: 14 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 2.446/DF**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF n. 324/DF**. Relator Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341024987&ext=.pdf>. Acesso em: 5 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF n. 647/DF**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349953240&ext=.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2023.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 3.000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1999/decreto-3000-26-marco-1999-369704-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 3.048, de 6 de maio de 1999**. Aprova o Regulamento da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1999/decreto-3000-26-marco-1999-369704-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 17 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018**.

Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 17 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em 5 dez. 2023.

BRASIL, **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005**. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm. Acesso em: 19 nov. 2023.

BRASIL. **Lei n. 11.482, de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de

renda da pessoa física e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm. Acesso em: 05 dez. 2023.

BRASIL. **Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/113874.htm. Acesso em: 05 dez. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei de Conversão n. 14, de 2008 (proveniente da Medida Provisória n. 413, de 2008)**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3839201&ts=1630427016033&disposition=inline>. Acesso em: 14 nov. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Mensagem n. 783, de 21 de novembro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. p. 6. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm. Acesso em 14 nov. 2023.

BRASIL. **Tabelas de incidência e deduções para cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas (IRPF) em 2023**. Receita Federal. Tributação de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>. Acesso em: 14 nov. 2023.