

ARTIGO 129 DA LEI 11.196/05: TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS E ELISÃO FISCAL

Danilo Just Soares¹

RESUMO

Este trabalho versa sobre o artigo 129 da Lei 11.196/05, o qual introduziu no ordenamento norma que, em síntese, assegura que a tributação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços de natureza intelectual e afins seja feita de acordo com a legislação pertinente às pessoas jurídicas. Serão feitas algumas considerações acerca do escopo, extensão e significado do referido artigo. Além disso, serão tecidos breves comentários sobre as relações e implicações do dispositivo legal com a temática da elisão fiscal, e ainda a respeito do caráter interpretativo da norma, o que terá reflexos em sua aplicação retroativa no tempo.

Palavras-chave: prestação de serviços personalíssimos; art. 129 da Lei 11.196/2005; elisão fiscal.

1. BREVE HISTÓRICO

A Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, é resultado da conversão da Medida Provisória 252/2005, que posteriormente teve seu texto transplantado para a MP 255/2005, amplamente conhecida como “MP do Bem”, que consistiu em pacote de desoneração fiscal envolvendo diferentes tributos e setores da economia.

O artigo 129 - inserido no Congresso Nacional durante a tramitação do projeto de conversão - introduziu norma que, passados praticamente dois anos de sua edição, ainda é motivo de indagações por parte tanto dos contribuintes como das autoridades fazendárias acerca de sua interpretação e sentido. O dispositivo contém 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.”

No centro da discussão está a questão da tributação que incide sobre a prestação de serviços feita por meio de pessoas jurídicas, a qual, via de regra - mediante apuração do imposto de renda pelo regime do lucro presumido - é mais vantajosa que a tributação da pessoa física, o que levou inúmeros contribuintes prestadores de serviço a constituírem sociedades, para por meio delas exercerem suas atividades.

A edição deste artigo 129 se seguiu a uma série de autuações, conduzidas pelos agentes da administração tributária, de empresas legalmente constituídas, desconsiderando a pessoa jurídica e formalizando o lançamento contra as pessoas dos sócios.

¹Advogado e especialista em direito tributário pelas Faculdades Integradas Curitiba.

2. CONJUNTURA

Anteriormente à entrada em vigor do dispositivo em comento, algumas autuações efetuadas pela Secretaria da Receita Federal², e posterior julgamento pelo Conselho de Contribuintes, fizeram com que o tema recebesse ainda mais atenção dos meios jurídico e empresarial.

Em 2002, o Conselho de Contribuintes julgou caso em que o Fisco federal lavrou auto de infração contra um famoso apresentador de televisão, que prestava seus serviços sob o manto de uma pessoa jurídica. A fiscalização desconsiderou a personalidade da empresa e lançou os tributos na pessoa do apresentador e sócio majoritário. A Quarta Câmara do Primeiro Conselho, no julgamento do Recurso 127.793, manteve a imposição fiscal, sob o argumento de que os serviços eram prestados sob o caráter personalíssimo, devendo os rendimentos da sociedade ser tributados pelo imposto de renda da pessoa física. Eis a ementa do acórdão:

IRPF - RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO INDIVIDUAL DE SERVIÇOS - APRESENTADOR/ANIMADOR DE PROGRAMAS DE RÁDIO E TELEVISÃO - SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - São tributáveis os rendimentos do trabalho ou de prestação individual de serviços, com ou sem vínculo empregatício, independentemente a tributação da denominação dos rendimentos, da condição jurídica da fonte e da forma de percepção das rendas, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (art. 3, § 4, da Lei n. 7.713, de 1988). Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Desta forma, os apresentadores e animadores de programas de rádio e televisão, cujos serviços são prestados de forma pessoal, terão seus rendimentos tributados na pessoa física, sendo irrelevante a existência de registro de

pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.
(...)

Em caso muito parecido, no ano de 2004, a Sexta Câmara do Primeiro Conselho teve o mesmo entendimento num caso de autuação de um conhecido técnico de futebol, baseada no fato de que o contrato do clube esportivo com a empresa da qual o treinador era sócio majoritário determinava que a atuação direta e pessoal dele no desempenho das atividades era obrigatória. O Recurso 141.697 tem a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS - São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.
(...)

Tais decisões demonstram visivelmente pouco apreço pelos princípios da legalidade e livre iniciativa, visto que não existe impedimento legal à constituição e desenvolvimento de atividades profissionais por meio de pessoas jurídicas.

3. EXTENSÃO E PROPÓSITO

Em meio a esse debate surgiu o artigo 129 da Lei 11.196/2005. Tem como destinatários as pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais. Como primeiro ponto a ser observado, no que tange à abrangência da expressão “serviços intelectuais”, note-se que o rol tem caráter exemplificativo, visto que utiliza o termo “inclusive os de natureza científica, artística ou cultural”.

O dispositivo garante que a tributação que recairá sobre essas sociedades será “tão-somente” aquela incidente sobre as pessoas jurídicas. Questão fundamental e principal mérito da norma está na menção expressa de que esse regime tributário se aplica mesmo

²A Lei 11.457/2007 criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que unificou as estruturas de arrecadação e fiscalização dos tributos das Receitas Federal e Previdenciária.

que a prestação dos serviços seja feita em caráter personalíssimo. Isto é, ainda que os serviços sejam realizados exclusivamente pelos sócios, em função de sua habilidade, talento ou conhecimento específico, suas receitas e rendimentos serão imputados à pessoa jurídica.

Além disso, o artigo 129 acrescenta que este regime de tributação se opera independentemente de atribuição de designações a sócios ou empregados da pessoa jurídica. Ou seja, a participação de um, alguns ou todos os sócios na prestação dos serviços não afeta a aplicação da norma. O mesmo se diga sobre a existência de empregados. A empresa pode até mesmo não ter quaisquer funcionários.

Dessa maneira, ao invés de o sócio se sujeitar ao IRPF, a pessoa jurídica é que ficará obrigada ao recolhimento do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e ISS, além da manutenção de escrituração e demais deveres instrumentais determinados pela legislação, o que representa custo fiscal mais atrativo.

Isso porque sobre os rendimentos de pessoas físicas incide imposto de renda³ à alíquota de até 27,5%. As pessoas jurídicas, por sua vez, têm a faculdade legal de apuração do imposto pelo regime do lucro presumido, respeitados os limites do artigo 13 da Lei 9.718/98⁴ e desde que não estejam obrigadas à apuração do lucro real. Para a prestação de serviços em geral, a presunção legal de lucro é de 32%, nos termos do artigo 25, I, da Lei 9.430/96⁵ combinado com o artigo 15, § 1º, III,

'a' da Lei 9.249/95⁶. Mesmo considerando a contribuição social sobre o lucro, as contribuições que incidem sobre o faturamento e o imposto municipal sobre serviços, obtém-se significativa redução da carga tributária global incidente sobre as receitas da pessoa jurídica.

Enfim, a edição deste artigo 129, embora não tenha inovado no ordenamento, veio em boa hora, notadamente por dois fatores. Primeiro, traz segurança jurídica às sociedades prestadoras de serviços, que viviam às voltas com constantes fiscalizações e autuações desconsiderativas de sua personalidade jurídica. Em segundo lugar, a norma se volta às autoridades fiscais, que agora têm o dever de respeitar a liberdade organizacional dos prestadores que constituem sociedades para cuidar de seus interesses, ficando vedada sua desconsideração.

4. CARÁTER INTERPRETATIVO E ELISÃO FISCAL

O artigo sob análise, portanto, limita-se a estabelecer que a atividade de prestação de serviços realizada por pessoa jurídica será tributada de acordo com a legislação fiscal pertinente às pessoas jurídicas. Nesse sentido, afirma-se que o dispositivo não introduz novidade na ordem jurídica porque a sistemática nele descrita já era implicitamente permitida pela legislação.

Não havia nenhum óbice à organização de profissionais em pessoa jurídica para através dela exercerem sua atividade. Pelo

³ A Lei 11.482/2007 estabelece que, para o ano-calendário de 2007, os rendimentos mensais das pessoas físicas superiores a R\$ 2.625,13 ficam sujeitos ao imposto de renda à alíquota de 27,5%.

⁴ Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

⁵ Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo artigo 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o artigo 1º desta Lei;

⁶ Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos artigos 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º. Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

contrário, trata-se de liberdade garantida pelos princípios da legalidade e da livre iniciativa, esculpido nos artigos 150, I⁷, e 170⁸ da Constituição Federal, respectivamente.

A união de esforços entre profissionais para a constituição de sociedade é exemplo típico de conduta elisiva, plenamente lícita, pois não maculada pelos vícios do dolo ou da simulação. Elisão fiscal, na definição de César Guimarães Pereira, é a “conduta do particular consistente em construção de um fato através de uma forma jurídica lícita que propõe ao Estado uma qualificação jurídica visada pelo particular, tributariamente mais favorável que a hipótese normativa referente a fato jurídico tributário correspondente a uma equivalente manifestação de capacidade econômica”⁹.

Sob o regime constitucional vigente, a nenhum contribuinte pode ser imposta a obrigação de organizar suas atividades de modo a proporcionar maior arrecadação fiscal ao Estado. Na verdade, a realidade econômica e mercadológica impõe aos agentes que estruturarem seus negócios de modo a reduzir ao máximo o impacto fiscal incidente sobre suas atividades e operações, sob pena de sucumbirem diante da concorrência.

Portanto, a norma em comento tem natureza claramente interpretativa, que apenas elucida uma realidade jurídica pré-existente.

Essa visão é sustentada pelo professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem o artigo 129 “sequer seria necessário, haja vista que nunca houve dúvidas acerca da legitimidade da formação de sociedades para a prestação de serviços intelectuais. As empresas legalmente constituídas para consecução dessas atividades (sociedades de engenheiros, jornalistas, arquitetos, artistas, advogados et cetera) nunca puderam e efetivamente não podem ser descaracterizadas pelos agentes fiscais da SRF ou da SRP ao argumento de que o serviço prestado pelos profissionais aos seus contratantes seria regido pelas normas da CLT, com todos os reflexos trabalhistas e tributários daí decorrentes”¹⁰.

Assim, a norma sob exame ostenta a peculiaridade da retroatividade no tempo, conforme prescreve do art. 106 do Código Tributário Nacional¹¹. Dessa maneira, todos os contribuintes que sofreram autuações conflitantes com o conteúdo do artigo 129 da Lei 11.196/2005 poderão pleitear e ser beneficiados pela aplicação retroativa de seus efeitos.

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

⁷ 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;

⁸ Art. 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:

⁹ Elisão tributária e função administrativa. Dialética, 2001, p. 202.

¹⁰ Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 norma de natureza interpretativa, dirigida à fiscalização, que não permite a desconsideração de situações jurídicas consolidadas. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 141, Dialética, 2007, p. 144.

¹¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Conteúdo e alcance do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 – norma de natureza interpretativa, dirigida à fiscalização, que não permite a desconsideração de situações jurídicas consolidadas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 141. São Paulo: Dialética, 2007.

_____. **Evasão e elisão fiscal. O parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: <www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em: 1 jun 2007, 19:30.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão tributária e função administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YAMASHITA, Douglas. Desconsideração da personalidade jurídica abusiva em direito tributário e previdenciário à luz do art. 129 da Lei 11.196/2005. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 127. São Paulo: Dialética, 2006.