

JULIO CESAR PEREIRA

**TRIBUTAÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS INTELECTUAIS**

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

2008

JULIO CESAR PEREIRA

**TRIBUTAÇÃO SOBRE PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS INTELECTUAIS**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como exigência parcial para obtenção do título
de Especialista em Direito Tributário, pelo
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários –
IBET.**

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

2008

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	04
2. O ART. 129 DA LEI 11.196, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2005.....	05
3. TRANSCENDÊNCIA E SEPARAÇÃO PATRIMONIAL DA ENTIDADE JURÍDICA.....	09
4. PESSOA JURÍDICA UNIPESSOAL, REALIDADE SOCIAL E REALIDADE JURÍDICA: MANOBRAS.....	11
5. O CARÁTER <i>PERSONALÍSSIMO</i> PRESENTE NO CONTRATO CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.....	15
6. ELUSÃO <i>VERSUS</i> NULIDADE.....	18
7. DA INTELECÇÃO.....	22
8. O REGIME JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS.....	23
a) PESSOA FÍSICA - CONTRATO DE TRABALHO.....	24
b) PROFISSIONAL AUTÔNOMO PRESTADOR DE SERVIÇO.....	24
c) PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DE SERVIÇO.....	26
9. A FARSA DA “PERMISSÃO LEGAL” E OS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	29
10. A RETROATIVIDADE DA NORMA INTERPRETATIVA.....	31
11. CONCLUSÕES.....	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35

TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS

1. Introdução

Diante da ventania provocada pelas novas regras do ordenamento jurídico brasileiro, é bastante árdua a tarefa de examinar os aspectos fiscais e previdenciários que circundam a prestação de serviços intelectuais, sem que se avance sobre questões relativas ao Direito do Trabalho e, num plano mais geral, sobre problemas de ordem social no Brasil.

Desde o último bimestre de 2005, quando foi publicada a Lei nº 11.196, resultado de conversão da Medida Provisória nº 255, de 01.07.05, muito se tem alardeado acerca das conseqüências diretas das alterações trazidas no bojo da referida lei no volume de arrecadação de impostos e contribuições, bem como se tem vaticinado gravíssimo impacto nas relações trabalhistas, decorrente de certo embuste designado de “pejorização do trabalhador”.

Pela imersão na análise do tema, percebe-se, claramente, entre os contendores um pesadíssimo ranço de luta de classes, o que perturba a tarefa de sistematização das regras de direito positivo que, por si só, poderiam abrir uma picada em meio à nebulosidade. De um lado, os “vanguardistas”, assim batizados por Nelson Mannrich¹, louvando as alterações legislativas como a panacéia geral, hasteiam a bandeira da “flexibilização das relações trabalhistas”, enxergando invariavelmente nos direitos sociais um estorvo abominável. Do outro, os “conservadores” arvoram o próprio apocalipse, aludindo à chamada “precarização do trabalho”, certos de que as inovações normativas visam legitimar a fraude trabalhista e precipitar, numa queda brusca, obrigações tributárias e previdenciárias.

¹ *Contratação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica: mitos e realidades*, in “Revista do advogado”, p. 57.

O objetivo do presente trabalho é o de desmistificar tanto a panacéia quanto o apocalipse, propostas pelas duas pontas do cabo de guerra, buscando no próprio texto do direito positivo o real alcance e natureza das normas introduzidas pela Lei nº 11.196/05, bem como os mecanismos possíveis de funcionamento dos quais decorrem os três regimes de tributação do prestador de serviços intelectuais.

2. O art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005

Após perder eficácia, por não ter sido aprovada a tempo pelo Congresso Nacional, a Medida Provisória nº 252, de 16.06.05, afamada “MP do Bem”, que trazia em seu bojo extenso rol de benesses relativas a diversos tributos, tais quais PIS, COFINS, CIDE, CSLL, IRPF, IRPJ, IPI, além de promover incentivos regionais e introduzir alterações no regime das micro empresas e empresas de pequeno porte e no processo administrativo tributário federal, teve o seu conteúdo caduco enxertado na exígua muda de outra Medida Provisória, a MP nº 255, de 01.07.05. Dessa forma, a MP nº 255, que originalmente possuía três artigos, por meio do Projeto de Lei de Conversão nº 28/05, medrou, desatenta ao princípio da especificidade estatuído no § 6º, do art. 150, da Constituição Federal, dando origem aos cento e trinta dispositivos da frondosa Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

Imediatamente um dos dispositivos chamou a atenção de todos. Falamos do artigo 129, que tem provocado belicosos ataques, creia-se, de todas as direções. O artigo, resultado da forte pressão de empresas do setor de comunicação e informática, visa, em suma, regularizar a fiscalização da prestação de serviços intelectuais, conforme abaixo transcrito:

“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.”

Pela redação original da MP nº 255/05 aprovada pelo Congresso Nacional, constava do artigo supracitado um parágrafo único que assim dispunha: *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.* O texto foi vetado pelo Presidente da República sob o fundamento de que *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*, e completa dizendo que *a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade*². A nosso ver, o veto priorizou a otimização da atividade dos fiscais, obstando a exigência de sentença judicial para que se considerasse ocorrida a incidência da norma tributária ou previdenciária.

A contratação de profissionais que prestam serviço intelectual sob a forma de pessoa jurídica sempre foi objeto de ressaibo por parte da Secretaria da

² Razões do veto contidas na Mensagem nº 783, de 21 de novembro de 2005, remetida pela Presidência da República ao Senado Federal

Receita Federal (SRF) e do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS)³, unificados agora sob a designação de Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir da Lei nº 11.457/07. A prestação de serviços intelectuais, especialmente aqueles efetuados pela chamada “pessoa jurídica de uma pessoa só”, vinha sendo, historicamente, enxergada pelas autoridades fiscais como uma maneira de burlar o Estado-Administração, quanto à arrecadação de tributos, bem como uma maneira de camuflar eventuais vínculos empregatícios.

A partir do advento do art. 129, da Lei nº 11.196/05, logo se ergueram inúmeras vozes, alardeando escabrosas versões interpretativas do dispositivo, cobrando suas benesses ou repudiando sua malignidade, conforme o ângulo de visão. Dentre as que têm gerado maiores controvérsias, podemos citar algumas: a) as pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais não mais poderiam, sob qualquer pretexto, ser desconsideradas enquanto tais pelos fiscais da Receita Federal e do INSS para cobrança de tributos; b) os profissionais liberais ao exercerem suas atividades de cunho intelectual serão considerados pessoas jurídicas, para fins fiscais e previdenciários, como forma de desonerar o trabalho autônomo; c) às empresas é concedida a prerrogativa de contratar livremente o profissional liberal sob o regime de pessoa jurídica; d) o dispositivo visa legitimar fraudes trabalhistas e tributárias, beneficiando somente empregadores e profissionais de elevada capacidade contributiva.

³ Em artigo intitulado “Fisco versus Contribuinte: até onde vai o abuso”, publicado no jornal *Gazeta Mercantil*, em 07.11.05, Sacha Calmon Navarro Coelho alertou para a seguinte situação: “Recentemente, de forma mais amiúde que no passado, os contribuintes tributo~em sido surpreendidos por ações fiscais que: a) desconsideram a existência de pessoas jurídicas legalmente constituídas para a prestação de serviços profissionais (firmas de consultoria em matéria de engenharia, contabilidade, etc); b) tributam essas sociedades como se a renda fosse auferida pelas pessoas físicas que as integram, exigindo IR majorado (à alíquota de 27,5%, usualmente) e contribuições previdenciárias devidas na prestação de serviços assalariados mediante subordinação. Ou seja: a fiscalização despreza as relações jurídicas válidas entre duas empresas (a firma de consultoria prestadora de serviços e aquela que a contrata) e transmuda uma contratação comercial em relação empregatícia, com todos os ônus tributários decorrentes dessa desconsideração.”

Duas posições ilustram perfeitamente a dicotomia em que se postou a discussão acerca do art. 129, desvelando a paixão de vanguardistas e conservadores. Almir Pazzianotto Pinto, Ex-Ministro do Trabalho e Ex-Presidente do Tribunal Superior do Trabalho, asseverando que o disposto no art. 129, da Lei nº 11.196/05, não colide com o ordenamento jurídico, defende que a *simplificação do sistema tributário deve ser concluída com a revisão modernizadora das leis trabalhistas*, e que *é indispensável àqueles que, por livre opção, se organizarem como pessoas jurídicas, a tranqüilidade da prestação de serviços, sem temerem a ingerência do Ministério do Trabalho ou do Ministério Público do Trabalho*. Segundo Pazzianotto, estas instituições *não conseguem reconhecer, na multifacetada economia contemporânea, outras formas de exercício de profissão, a não ser através do velho, complicado e inseguro contrato de trabalho*⁴.

Em oposição categórica situa-se o Presidente da Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho – ANAMATRA, José Nilton Pandelot, ao defender que o art. 129, da Lei nº 11.196/05, *precariza o trabalho humano ao permitir a contratação de trabalhador que presta serviço pessoal, subordinado, não eventual e oneroso como pessoa jurídica*, além de *beneficiar o empregador em detrimento do empregado, pois pretende transferir para estes últimos a responsabilidade exclusiva de pagar a contribuição previdenciária e afastar a obrigação de pagar ao trabalhador os direitos típicos devidos em uma relação de emprego*⁵.

Inócua seria a discussão a partir deste ponto, se não atentássemos para o fato de que os dois posicionamentos referem-se, em verdade, não a um trabalhador, mas a dois trabalhadores distintos. O princípio máximo da justiça norteia

⁴ *Liberdade de Trabalho e PJ*, in “Revista Jurídica Consulex”, p. 34.

⁵ *Contratação de trabalhador como Pessoa Jurídica é inconstitucional*.
<http://www.amatra6.com.br/noticias141.html>, consulta em 25.07.07.

a interpretação que os dois juristas fazem do art. 129, baseados em realidades notoriamente diversas: i) o trabalhador dos “vanguardistas” é, inegavelmente, o de elevados ganhos, para o qual o mascaramento da relação de emprego é irrelevante, já que angaria considerável redução tributária enquanto pessoa jurídica; ii) o trabalhador dos “conservadores”, por sua vez, é o de ganhos escassos, para quem é visceral a aplicação das normas de proteção do trabalho, e que, em geral, se submete à vontade do empregador, sujeitando-se à contratação em roupagem diversa daquela estabelecida na legislação trabalhista, isto é, travestindo-se de pessoa jurídica.

Diante dessas duas realidades, é mister tenhamos sempre rente às nossas ponderações a idéia de sistema normativo, trazendo para análise do problema normas da seara tributária, previdenciária, trabalhista, civil e comercial, mas nunca perdendo de vista, conforme lição de Paulo de Barros Carvalho, o caráter absoluto da unicidade do ordenamento jurídico⁶. Consoante veremos, dadas todas as voltas necessárias do trajeto gerador de sentido, a construção da norma contida no art. 129, da Lei nº 11.196/05, não nos conduz a Érebo tampouco ao céu.

3. Transcendência e separação patrimonial da entidade jurídica

Para que alcancemos a exata dimensão semântica da norma contida na Lei nº 11.196/05, é necessário, de antemão, que esboçemos o conceito de *pessoa jurídica* e sua distinção em relação à idéia de *pessoa física*.

A idéia de *pessoa física* ou pessoa natural surgiu como uma forma de contrapor, social e espiritualmente, cidadãos e escravos. O surgimento do conceito de *pessoa*, do latim *persona* (máscara, personagem de teatro, papel

⁶ Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos — as unidades normativas — se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas. (*Curso de Direito Tributário*, p. 14)

representado por um ator), aparece como uma invenção do cristianismo, de modo que se consideraria *pessoa* somente o ser humano que, além de percebido através dos sentidos e sujeito às leis da Física, fosse dotado de *dignidade*, não se podendo dele fazer uso como um mero objeto.

Ao correr dos séculos, fatores de ordem moral, econômica e social diluíram as relações humanas, fazendo com que todos os seres humanos fossem considerados *pessoas*. Subsistiu, no entanto, um contraste entre estas *pessoas físicas* e um ente – a Igreja Católica – única entidade, na Idade Média, dotada da prerrogativa de possuir terras e outros bens. Havia já, portanto, certa intuição de que a personalidade da Igreja não era natural, visível, mas sim jurídica, independente das pessoas naturais componentes do clero. Essa personificação da Igreja aparece como uma maneira de preservar o patrimônio eclesial cuja existência é permanente, transcendendo a vida terrena dos padres e bispos⁷. Ainda na Idade Média, conferiu-se personalidade jurídica às corporações de ofício que, diferentemente da Igreja Católica, se ligavam à figura de seus associados, outorgando certa segurança às novas relações comerciais que tomavam de assalto o mundo ocidental. A generalização das noções de transcendência do direito canônico e separação patrimonial do direito comercial resultou no conceito de *pessoa jurídica*, melhor esmiuçado a partir de reflexões de doutrinadores alemães oitocentistas⁸.

Paulo de Barros Carvalho, assinalando a distinção entre os conceitos de pessoa física e pessoa jurídica, traça importante ponto de identificação ao esclarecer que tanto as entidades físicas quanto as jurídicas são criações do direito,

⁷ Fábio Ulhoa Coelho. *Curso de Direito Civil*, vol. 1, p. 230.

⁸ *Idem*, p. 231.

isto é, constituem *feixes de normas incidindo num ponto de confluência e, portanto, nesse sentido, ambas as pessoas são artificiais*⁹.

O conceito de *pessoa jurídica*, na maior parte da doutrina, é sempre esboçado a partir da idéia geral de “associação de duas ou mais pessoas” ou “conjunto de coisas”. O art. 46, do Código Civil, que trata do registro público das pessoas jurídicas, refere-se à sua composição aludindo a “fundadores”, “membros”, “diretores”, isto é, orientando a flexão de número dos substantivos sempre no modo plural. Caio Mário da Silva Pereira diz que a complexidade da vida civil e a necessidade de conjugação de esforços de *vários indivíduos* para a consecução de objetivos comuns ou de interesse social fazem com que o direito equipare à própria pessoa humana *certos agrupamentos e certas destinações patrimoniais*, atribuindo-lhes personalidade e capacidade de ação¹⁰. A seu turno, Orlando Gomes refere-se às *pessoas jurídicas* como entes formados pelo *agrupamento de homens*, com *personalidade distinta dos seus componentes*, às quais a lei confere a *capacidade de ter direitos e contrair obrigações*¹¹.

Com base em tais construções é que, à primeira vista, a existência da chamada “pessoa jurídica de uma pessoa só” causa espanto. Espanto este sem razão, segundo veremos.

4. Pessoa jurídica unipessoal, realidade social e realidade jurídica: manobras

A questão aqui suscitada, no panorama geral do estudo da tributação dos prestadores de serviços intelectuais, é de suma relevância tanto em

⁹ A personalidade jurídica é abstrata e relativa, sendo criação peculiar do direito que se assenta existencialmente numa parcela da superfície territorial do Estado. O jurídico da pessoa natural também é abstrato, tendo por suporte fático, base de incidência, o relato lingüístico que constitui o corpo com vida. Corpo sem vida despersonaliza-se pela incidência de outra norma que prevê o fato da morte. No que diz respeito à pessoa jurídica, a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro é o termo inicial da personalidade jurídica, já que por meio dele introduzem-se no ordenamento as regras atinentes à existência daquele novo ser. (Parecer inédito)

¹⁰ *Instituições de Direito Civil*, vol. 1, p. 185.

¹¹ Orlando Gomes, *Introdução ao Direito Civil*, p. 185.

termos de arrecadação fiscal quanto previdenciária, uma vez que, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, quase setenta por cento do total das pessoas jurídicas registradas perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) é unipessoal¹², isto é, possui apenas registro do proprietário. Para muitos “conservadores”, a chamada “pejorização do trabalhador”, expressão de efeito largamente utilizada, estaria no cerne da razão para tais dados. A “pejorização” dar-se-ia como uma maneira de “mascarar”, em seu estrito sentido etimológico, uma relação jurídica de cunho trabalhista, em que o empregador contrata um empregado disfarçado de pessoa jurídica. Neste caso, a pessoa jurídica não seria menos que uma casca na qual se encerra a pessoa física com o fito único de fraudar o pagamento de encargos, impostos e contribuições.

A manobra da “pejorização”, ao que consta, é relativamente simples: Com o escopo de reduzir custos, certas empresas, por meio de acordo ou imposição, decidem contratar com uma pessoa jurídica a realização do trabalho efetuado pelo empregado. Por acordo, o próprio empregado desvincula-se formalmente da empresa e constitui a pessoa jurídica que irá “prestar os serviços”, que, em verdade, consistem na mesma atividade que ele outrora executava. Por tal ato jurídico, muito embora permaneçam os requisitos legais da definição de empregado, quais sejam a subordinação, remuneração, pessoalidade e não-eventualidade, eis que a pessoa física desaparece num golpe que esfacela o vínculo empregatício, dando lugar ao surgimento de um vínculo de natureza civil – o contrato de prestação de serviços – subordinado a regras mais flexíveis do direito comum. Juntamente com a relação de emprego, somem todos os direitos trabalhistas do empregado e todos os deveres do empregador, cabendo agora ao “trabalhador-PJ”, alcunha utilizada para designar esta

¹² Fonte: www.ibge.gov.br

espécie de pessoa jurídica, arcar com despesas com contador e manutenção da firma, além do recolhimento de seus tributos, correspondentes, em geral, a um montante abaixo do que seria recolhido pela alíquota máxima do Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Por imposição, a elusão dá-se nos mesmos moldes, com a diferença de que a contratação da “pessoa jurídica” ocorre sem o vínculo empregatício precedente.

Esta realidade é apontada por Tercio Sampaio Ferraz Jr. como uma inversão que desvirtua o conceito e a própria gênese da pessoa jurídica:

“Se sua utilidade revelou-se na disciplina da responsabilidade, hoje, porém, assistimos a um movimento inverso, posto que, por trás do biombo da pessoa jurídica, a pessoa física muitas vezes se esconde para furtar-se à responsabilidade. Fala-se numa perversão do conceito e para controlá-lo surgem princípios como o da desconsideração (disregard), caso em que o juiz, quando constata má-fé, pode destacar a pessoa física que está sob a capa da jurídica. A noção é importante no Direito Comercial e Civil e tem repercussões no Direito Tributário na questão da evasão fiscal”¹³.

Não obstante saibamos que, atualmente, há inúmeros casos que confirmam o indigitado raciocínio, não podemos deixar de ponderar que inexistente no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dispositivo legal que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo constituir, sozinho, uma pessoa jurídica para a prestação de serviços – a chamada *pessoa jurídica unipessoal*. Afirmar o contrário significa negar o próprio regime jurídico da livre iniciativa esculpido no art. 170, da Constituição Federal, que assegura a todo cidadão a existência digna, de sorte que lhe

¹³ Tercio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 153.

é facultado organizar suas atividades da forma que melhor lhe aprouver, tendo em vista a menor onerosidade, inclusive em termos fiscais, desde que, é evidente, leve a efeito atos consonantes com a legislação vigente.

O que caracteriza o regime das pessoas capazes, no campo do direito privado, caso seja possível esta delimitação didática, é a genérica autorização para o exercício de atos jurídicos¹⁴, isto é, a permissão, nos termos do art. 5º, II, da Constituição da República, para que se faça tudo aquilo que não estiver proibido. Fábio Ulhoa Coelho classifica as pessoas jurídicas como *unipessoais*, quando compostas por uma só pessoa, ou *pluripessoais*, quando compostas por duas pessoas ou mais¹⁵. Saliente-se que mesmo às sociedades empresárias, cuja constituição pressupõe ao menos dois sócios, a legislação civil outorga a possibilidade de serem temporariamente unipessoais, quando, por qualquer razão, todas as quotas ou ações representativas de seu capital social passem a integrar o patrimônio de uma só pessoa, conforme se observa do artigo 1.033, IV, do Código Civil, e do artigo 206, I, “d”, da Lei 6.404/1976.

Vê-se, portanto, que a composição de uma pessoa jurídica por um único membro não constitui aleivosia ou qualquer indício de ilicitude. O que configura afronta à ordem social e econômica é a existência de uma pessoa física que exerce suas atividades como empregado e, no entanto, é tributado como pessoa jurídica. Nesse caso, o abuso de personalidade é evidente, cabendo à Justiça decidir acerca da fraude. Não há margem, no direito positivo, para maus presságios acerca de um ato jurídico que, para todos os efeitos, obedeceu à estrita legalidade – o ato de constituição da pessoa jurídica. O artigo 647, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, dispõe

¹⁴ Fábio Ulhoa Coelho, *Curso de Direito Comercial*, p. 10.

¹⁵ *Curso de direito civil*, V. 1, p. 238.

especificamente sobre a possibilidade e, por conseguinte, licitude, da prestação de “serviços profissionais” (leia-se intelectuais) por meio de pessoa jurídica, demonstrando que não se pode considerar, como querem alguns, que tal prática constitua sobejo de ato que avilte o ordenamento.

5. O caráter *personalíssimo* presente no contrato civil de prestação de serviços

A despeito das assombrações despertadas, a norma contida no art. 129, da Lei 11.196/05, estabelece, antes de tudo, um rompimento com a noção de que uma pessoa jurídica, seja unipessoal seja pluripessoal, não poderia prestar serviços em caráter *personalíssimo*. Aqui o que se percebe é havia uma sutil confusão entre o regime contratual próprio das relações trabalhistas e o regime contratual civil de prestação de serviços.

A questão da “pessoalidade”, um dos elementos caracterizadores da relação de emprego, segundo a qual o contrato de trabalho é *intuitu personae*¹⁶, isto é, confere ao empregador o direito de contar com o trabalho daquela específica pessoa contratada, não prejudica a natureza da pessoa jurídica prestadora de serviços, caso haja realização *personalíssima* da atividade acordada. A existência do fator “pessoalidade” numa dada relação jurídica pode caracterizar, para efeitos trabalhistas, o vínculo empregatício, mas não tem o condão de dissipar o vínculo civil firmado no contrato de prestação de serviços.

A confusão entre os elementos de uma e outra relação jurídica, parece-nos, decorre da própria evolução do contrato de trabalho que surgiu do arcaico instituto da *locação de serviços*. A técnica de abranger numa categoria contratual a designada *locação de serviços*, nomenclatura utilizada pelo Código Civil Brasileiro de

¹⁶ Amauri Mascaro Nascimento, *Iniciação ao Direito do Trabalho*, p. 159.

1916, é oriunda da romana *locatio-conductio operarum*¹⁷. O Direito moderno não mais considera que o trabalho humano seja suscetível de dar-se em locação, de maneira que tem buscado dissociar a idéia de “prestação de serviço” dos institutos de locação de coisas e empreitada. Foi o que fez a Lei 10.406/02 (Código Civil de 2002) quando abandonou a primitiva terminologia e, ao invés de *locação*, passou a denominar a relação de *contrato civil de prestação de serviço*¹⁸. Cumpre-nos, portanto, defini-lo.

Contrato civil de prestação de serviços, segundo Caio Mário da Silva Pereira, é aquele *em que uma das partes se obriga para com a outra a lhe fornecer a prestação de sua atividade, mediante remuneração*¹⁹. Em outras palavras, é um contrato consensual, oneroso e bilateral, pois depende de um acordo de vontades que gera benefícios e obrigações para ambos os contratantes – a prestação da atividade é obrigação do prestador, ao passo que a remuneração da mesma atividade é obrigação do tomador do serviço.

Orlando Gomes, resabiado com qualquer eventual resquício de embaraço entre os conceitos de contrato de trabalho e contrato de prestação de serviços, faz o devido cotejo, ressaltando os elementos de *subordinação* e *independência técnica*, nos seguintes termos:

“A parte que presta serviço estipulado não o executa sob a direção de quem se obriga a remunerá-lo e utiliza os métodos e processos que julga convenientes, traçando, ela própria, a orientação técnica a seguir, e assim exercendo sua atividade profissional com liberdade. Na realização do trabalho não está

¹⁷ Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de direito civil – Vol. III*, p. 375.

¹⁸ *Idem*, p. 378.

¹⁹ *Idem, Ibidem*.

subordinada a critérios estabelecidos pela outra parte. Enfim, é juiz do modo por que o serviço deve ser prestado (...), afastando aquela *subordinação jurídica* ou *hierárquica* que caracteriza o contrato de trabalho. Quem promete serviços sob essa forma jurídica não trabalha sob as ordens de empregador, integrado num organismo de estrutura hierarquizada, como é a empresa. Não possui a condição de empregado.”²⁰

Assim, os elementos essenciais que caracterizam o contrato civil de prestação de serviços são apenas três: o objeto, o consentimento e a remuneração. A remuneração é a contraprestação, enquanto o consentimento é a fator volitivo. O objeto do contrato, por sua vez, refere-se à própria atividade a ser realizada em benefício do tomador, exprimindo geralmente uma ação de dar, fornecer ou de cumprir alguma coisa, *a fim de que o prestador se libere da obrigação assumida*²¹, e tanto pode ser intelectual como material. É certo que, em regra, no contrato de prestação de serviço a atividade é levada a efeito por aquele que se obrigou enquanto prestador, mas as partes podem, livremente, ajustar situação diversa, o que não é admissível no contrato de trabalho. A personalidade, portanto, pode estar prevista no contrato de prestação de serviço, quando o tomador pretenda que determinada atividade seja efetuada por um profissional específico, mas também pode, naturalmente, inexistir enquanto cláusula, o que imprime irrelevância a esta minudência. Logo, a distinção primordial entre contrato de trabalho e contrato civil de prestação de serviço não reside no critério “personalidade”. Com Caio Mário, asseveramos que o fator decisivo é o estatutário ou legal²².

²⁰ Orlando Gomes, *Contratos*, p. 325-326.

²¹ De Plácido e Silva, *Vocabulário jurídico*, Vol. III, p. 439.

²² Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de Direito Civil*, vol. III, p. 381.

6. Elusão *versus* Nulidade

Tendo em vista o caminho até aqui trilhado, podemos afirmar já, sem qualquer receio, que a Lei nº 11.196/05 não pode ser considerada instrumento introdutor de qualquer mácula capaz de desvirtuar as garantias constitucionais referentes à ordem social e econômica, fulminando, de uma só rajada, normas voltadas à proteção das relações de emprego ou normas gerais de tributação. O art. 129 não é, como dizem os “conservadores”, manta de legitimidade que cobrirá de conforto atos fraudulentos, nem é, como querem os “vanguardistas”, o aval tão esperado para que se possa transacionar acerca de que normas tributárias incidirão sobre fatos jurídicos.

É inegável que a manobra da “pejorização” constitui fraude às leis trabalhistas e, conseqüentemente, à legislação tributária e previdenciária. No entanto, em nada é facilitada ou, pior, estimulada pelo referido dispositivo. Ao contrário, em prol do sobrevalor da segurança jurídica e certeza dos negócios lícitos, o art. 129 da Lei nº 11.196/05 procura lançar um fecho de luz sobre a penumbra que os agentes de fiscalização sempre teimaram em enxergar na figura da pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais. Não se pode olvidar que pessoa jurídica é uma técnica de separação patrimonial aperfeiçoada pelo direito para se atribuir personalidade própria ao patrimônio segregado²³. Uma vez constituída nos moldes prescritos pelo direito positivo, a pessoa jurídica não pode ter suas obrigações arbitrariamente imputadas à pluralidade de seus membros, ou membro único, sob pena de se embaralharem personalidades distintas.

Em caso de “pejorização” ou outro qualquer acometimento contra o a ordem econômica e social, o plexo normativo é de se valer de tentáculos

²³ Fábio Ulhoa Coelho, *Curso de Direito Civil*, p. 232.

preexistentes (regramentos), dentre os quais a figura da nulidade, arrastando para fora do direito o ato jurídico nulo ou anulável. Conquanto estejam abalados pela doutrina moderna os princípios clássicos que informam a teoria das nulidades, há bastante espaço na tábua de salvação que projetamos para resguardar certos regramentos capazes de dissolver elusões perspicazes. É o caso da chamada *nulidade de pleno direito*.

A nulidade de pleno direito é a sanção civil de alcance mais pujante, uma vez que deixa inermes aqueles que infringem *preceitos de ordem pública ou interesse geral*²⁴. Segundo os grandes civilistas, este tipo de nulidade privaria o ato nulo de toda eficácia, podendo ser argüida por qualquer interessado, inclusive pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir, e pronunciada *ex officio* pelo juiz, ao conhecer do ato ou de seus efeitos, e os encontrar provados²⁵.

Percebe-se, portanto, que caso se pretendesse, com o advento do art. 129, de Lei nº 11.196/05, forjar uma determinada relação como se outra fosse, para encobrir fatos jurídicos tributários e soterrar direitos sociais, o próprio direito positivo, bastante precavido, forneceria meios de impedir a propagação de negócios nulos, estancando o fluxo fraudulento. Sendo norma jurídica a significação que se obtêm a partir da leitura de textos do direito positivo, isto é, a mensagem sensorial formulada após percorrido todo o trajeto de elaboração de sentido, passando o intérprete por todos os subdomínios²⁶, sua egressão de S₄, no estudo do caso em comento, muniria-o de um feixe pesado de regramentos. Dentre os quais, podemos citar o art. 7º, I, da Constituição Federal, o art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho, e o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que prevêm, respectivamente:

²⁴ Orlando Gomes. *Introdução ao Direito Civil*, p. 478.

²⁵ *Idem*, 483.

²⁶ Paulo de Barros Carvalho, *passim*.

Art. 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

Art. 9º. Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Art. 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. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001).

Não obstante o parágrafo único do art. 116, do Código Tributário Nacional, tenha eficácia limitada, os demais dispositivos supracitados possuem plena aptidão para fulminar qualquer tentativa burlesca de disfarçar uma relação jurídica em que o prestador de serviços intelectuais constitua, comprovadamente, um empregado, no regime próprio do contrato de trabalho estipulado pela legislação trabalhista²⁷.

²⁷ Cabe aqui uma breve nota. Recentemente, ao aprovar o projeto de lei nº 6.272/05, que criou a “Super-Receita”, o Congresso Nacional aprovou também, no mesmo projeto, uma emenda (a chamada “Emenda 3”). Com efeito, esse projeto legislativo foi convertido na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, e alterou a redação do art. 6º da Lei nº 10.593/02, acrescentando o § 4º com a seguinte redação: “No exercício das atribuições da autoridade fiscal de que trata esta Lei, a desconsideração da pessoa, ato ou negócio jurídico que implique reconhecimento de relação de trabalho, com ou sem vínculo

A parte final do art. 129, da Lei nº 11.196/05, ao vincular a aplicação do dispositivo à observância do art. 50 da Lei nº 10.406 – Código Civil, abre as portas do Poder Judiciário para a questão. Este artigo dispõe que *em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica*²⁸. Tal menção é demonstração conspícua de que a pessoa jurídica deve ser, de fato e de direito, pessoa jurídica, ficando ressalvada à autoridade fiscalizadora a prerrogativa de requerer ao órgão judicante a desconsideração de tal personalidade em caso de abuso ou desvio²⁹.

Pensamos, portanto, que o art. 129, da Lei nº 11.196/05, passou a integrar o plexo do direito positivo numa circunstância em que se fez necessário priorizar o princípio da segurança jurídica, em favor dos prestadores de serviços intelectuais, diante de certas arbitrariedades praticadas pelos agentes de fiscalização

empregatício, deverá sempre ser precedida de decisão judicial”. A emenda foi vetada pelo Presidente da República e a derrubada ou não do veto ainda tramita no Congresso Nacional. As razões do veto, contidas na mensagem nº 140, de 16 de março de 2007, enviada ao Senado Federal, simplesmente repetem as razões do veto ao parágrafo único do art. 129 da Lei nº 11.196/05. A Ordem dos Advogados do Brasil, uma das poucas entidades que se posicionou a favor da emenda, defende que o texto da emenda nada mais faz do que exigir que eventual desconsideração de um ato jurídico perfeito e acabado, no caso uma fraude à legislação trabalhista, deva ser decidido na esfera judicial.

²⁸ Luciano Amaro considera que o art. 50 do Código Civil não poderia ser aplicado em matéria tributária, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seu art. 128, estatui que a lei pode definir responsáveis pela obrigação tributária somente quando o faz de modo expresso (*A desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais*, in *Tributação, Justiça e Liberdade*, p. 385). No entanto, entendemos que a questão aqui suscitada não é de responsabilidade, mas de sujeição passiva em sentido estrito, nos termos do art. 121, do CTN. Ainda que se tratasse de responsabilidade, não nos parece que o art. 50 do Código Civil não a tenha atribuído expressamente (por decisão do órgão judicante), pelo que se infere a perfeita harmonia entre este dispositivo e o art. 135, III, do CTN, que estabelece que diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes à obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

²⁹ Importante ressaltar que, para o exame do caso da tributação dos prestadores de serviço intelectual, falar-se em “abuso da personalidade jurídica”, nos termos aludidos pelo art. 50, do Código Civil, é um modo limitado de atacar o problema, já que, conforme viemos demonstrando, a desconsideração da personalidade pode dar-se em favor da própria pessoa física que compõe a pessoa jurídica, caso em que não se cabe falar em “abuso de personalidade”, já que a vileza é do contratante/tomador.

da Receita Federal, Ministério do Trabalho e Previdência Social que, indistintamente, vinham autuando pessoas jurídicas legalmente constituídas, pelo simples fato de serem unipessoais e prestarem serviço personalíssimo, o que, como vimos, não as descaracteriza enquanto entidades jurídicas.

7. Da intelecção

Em tempo, abra-se um parêntese para que examinemos mais de perto a expressão “prestação de serviços intelectuais”, utilizada em franca anuência com a clássica divisão do trabalho em “intelectual” e “manual”.

Entendemos que não cabe a tradicional contraposição das atividades humanas em puramente intelectuais e puramente manuais. Todo e qualquer trabalho humano faz uso de intelecção. A mão do pedreiro que ergue uma parede não trabalha mais que o seu cérebro, que é quem organiza as idéias, calcula as figuras geométricas, afere os volumes empregados, regula as distâncias, dirige todos os músculos e projeta todos os sentidos do homem para que se conclua o trabalho. A intelecção aqui se faz presente durante todo o tempo. José Souto Maior Borges, aludindo à superação do dualismo entre trabalho intelectual e trabalho manual, recorda-se de uma belíssima definição de mão: “*A mão é o cérebro em movimento*”³⁰. Indo além, Maturama diz, aforisticamente, que *viver é conhecer*, que toda interação de um organismo, toda conduta observada, pode ser avaliada por um observador como um *ato cognitivo*³¹.

³⁰ *Ciência Feliz*, p. 140.

³¹ “Se refletirmos sobre os critérios que utilizamos para dizer que alguém tem conhecimento, veremos que o que buscamos é uma ação efetiva no domínio em que se espera uma resposta. Ou seja, esperamos uma conduta efetiva em algum contexto que delimitamos ao fazer a pergunta. (...) o viver – a conservação ininterrupta do acoplamento estrutural como ser vivo – é conhecer no âmbito do existir.” (*A árvore do conhecimento*. p. 200-201)

É certo que nem sempre a atitude contemplativa, por sua vez, exige o uso das mãos, mas, em geral, mesmo no chamado trabalho intelectual, as mãos trabalham bastante. Michelangelo não esculpiu Davi com os neurônios, mas sim com a precisão incrível das mãos. Mesmo o professor, durante a aula expositiva, trabalha a materialização do pensamento fazendo desenhos invisíveis com as mãos. Antes mesmo de se desenvolverem os sistemas neuronais responsáveis pela voz, dedos e braços já falavam há milênios³². O próprio desenvolvimento do intelecto, nos primórdios da existência humana, segundo dizem os antropólogos, só foi possível pelo uso que as mãos deram aos instrumentos materiais, restando evidente a ligação íntima, profunda, entre mãos e cérebro. Portanto, se se pretende o uso mais exato possível da linguagem num estudo que envolve atividades humanas, especificamente a atividade designada por “prestação de serviços intelectuais”, é mister salientar que todos os serviços prestados pelo ser humano são de cunho intelectual.

O que se pode asseverar para salvar da total imprecisão a expressão criticada é que há certas atividades em que a predominância da inteligência sobre o corpóreo determina a consecução de seus fins. Desse modo, a chamada “prestação de serviços intelectuais”, atribuída, em geral, a engenheiros, advogados, jornalistas, artistas, etc, consiste, em verdade, numa atividade humana em que o subjetivismo prevalece sobre o emprego das mãos.

8. O regime jurídico-tributário da prestação de serviços intelectuais

Verificado o alcance da expressão “prestação de serviços intelectuais”, passemos à sistematização dos aspectos fiscais e previdenciários que circundam a referida atividade. Propomos que o trabalho intelectual pode ser

³² Luis da Câmara Cascudo. *História dos nossos gestos*. p. 10.

desenvolvido a favor de outrem, assegurada a devida contraprestação, de três formas: a) por pessoa física, mediante contrato de trabalho; b) por profissional autônomo prestador de serviço; e c) por pessoa jurídica prestadora de serviço. Esmiuçemos melhor cada um dos itens, de modo a visualizarmos, especialmente, as diferenças quanto à tributação do prestador de serviços intelectuais sob o regime de pessoa física e sob o regime de pessoa jurídica.

a) Pessoa Física - contrato de trabalho

Sobre a primeira categoria é importante frisar somente, para fins do presente estudo, que será regulada pelas normas próprias da Consolidação das Leis do Trabalho, sendo-lhe imputável o regime fiscal e previdenciário da pessoa física empregada. Saliente-se também que, caso a prestação de serviços se dê por pessoa física (autônomo) ou por pessoa jurídica (unipessoal ou pluripessoal), a relação jurídica entre prestador e tomador não poderá se revestir de todas as condições que encerram a relação empregatícia, ou seja, não poderá o prestador de serviços realizar a atividade sob o regime de subordinação e dependência técnica, como acima advertiu Orlando Gomes, já que, sendo o prestador pessoa física, a confluência de outros elementos, como onerosidade, pessoalidade e não-eventualidade, subjugariam-no, necessariamente, à condição de empregado³³.

b) Profissional autônomo prestador de serviço

³³ Sacha Calmon pondera que “o próprio art. 129 da Lei nº 11.196/05, ao fazer remissão ao art. 50 do Código Civil, já deixa claro que não foi conferido às empresas um passe-livre para a transmutação de relações formais de emprego em contratações de pessoas jurídicas, muitas vezes unipessoais. Se presentes – na relação contratante/contratado – os requisitos caracterizadores da relação de emprego (subordinação, pessoalidade, prestação por pessoa física, onerosidade e não-eventualidade), não se poderá falar em trabalho autônomo, desvinculado das regras da CLT, devendo o contratante arcar com as obrigações fiscais e previdenciárias decorrentes da relação de emprego” (*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 – Parecer*, in “Revista Dialética de Direito Tributário”, nº 141, p. 143).

A categoria dos prestadores de serviços intelectuais autônomos é constituída por profissionais que atuam como pessoa física, recolhendo como tal todos os tributos. Os tributos que incidem sobre o serviço prestado por profissional autônomo são, basicamente, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas - IRPF, a contribuição à Previdência Social e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. A forma de pagamento deste último tributo variará de acordo com a legislação de cada município e sua alíquota, por mandamento constitucional, pode oscilar entre 2% e 5%. A tributação sobre a renda dá-se mediante dois padrões distintos, a depender da personalidade jurídica do tomador do serviço. Sendo pessoa jurídica o tomador, este subtrairá o montante a ser recolhido para a Previdência Social, e, logo após, calculará o valor do imposto de renda retido na fonte, resguardada a progressividade. Caso o serviço seja prestado a uma pessoa física, o profissional autônomo deverá recolher, a cada mês, o imposto incidente sobre as remunerações através do chamado “carnê leão”, desconsiderando o valor recolhido para a Previdência. Segundo estatui a legislação que regula a incidência do Imposto de Renda, poderá haver dedução da receita total, por parte do prestador de serviços, de despesas havidas na consecução do serviço prestado. Qualquer diferença no recolhimento dos valores, o que é bastante comum, tendo em vista que o profissional autônomo poderá prestar serviços a mais de uma pessoa, seja jurídica ou física, o montante poderá ser recolhido na declaração de ajuste anual.

Quanto à contribuição previdenciária, as situações também variam de acordo com a personalidade do tomador do serviço. Caso o tomador seja pessoa física, o próprio prestador deve efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária, calculada à alíquota de 20% sobre o valor total das remunerações

pagas ou creditadas a qualquer título, limitada ao salário máximo de contribuição³⁴. Sendo pessoa jurídica o destinatário do serviço prestado pelo profissional intelectual, este é obrigado a efetuar o recolhimento de 20% sobre o valor total das remunerações pagas, independentemente do valor do serviço, além de reter a quantia correspondente à 11% da receita para a Previdência Social. Este último percentual também está adstrito ao limite do salário máximo de contribuição à Previdência. Assim, ocorrendo a situação em que o prestador de serviços trabalhe em benefício de mais de uma pessoa jurídica e as receitas totais excedam o valor máximo do salário de contribuição, o profissional intelectual deverá apresentar uma declaração às demais pessoas jurídicas às quais venha prestar serviço, para que elas não realizem a retenção. Por derradeiro, não atingindo o salário máximo de contribuição as receitas totais de serviços prestados à pessoas jurídicas e tendo havido prestação de serviços para pessoas físicas, o prestador deve recolher 20% sobre a quinhão referente aos serviços prestados às pessoas físicas, até completar o valor do salário máximo de contribuição.

c) Pessoa Jurídica prestadora de serviço

Por esta última categoria, aos prestadores de serviços intelectuais é facultada a possibilidade de exercício de suas atividades sob a forma de pessoa jurídica, que pode ser sociedade simples – a forma de constituição mais propagada entre tais profissionais – ou sociedade empresária, de acordo com a exceção estipulada pelo parágrafo único do art. 966, do Código Civil, que estabelece que *não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o auxílio de colaboradores*, ou seja, tais profissionais exercem atividades econômicas de natureza civil, não sujeitas às normas

³⁴ Em conformidade com o Decreto 5.756, publicado no Diário Oficial da União em 13.04.2006, o salário máximo de contribuição é de R\$ 2.801,56.

de direito comercial, *salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa*, o que configura a situação em que a individualidade do prestador de serviço perde-se na organização empresarial³⁵.

Seja sob uma ou outra forma, a personalidade jurídica do prestador de serviços intelectuais impinge a este sujeito de direitos o recolhimento de tributos tal qual qualquer outra pessoa jurídica prestadora de serviços. Os principais impostos e contribuições que devem ser recolhidos por tais entes jurídicos são, no âmbito municipal: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, e no âmbito federal: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL; Programa de Integração Social - PIS/Pasep; e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

O cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é efetuado sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica e, conforme já assinalado, possui alíquotas que variam de acordo com a legislação municipal, o que significa dizer que o montante total a ser recolhido pela pessoa jurídica dependerá do que estabelece cada Município. Quanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, estas exações variam de acordo com o regime de tributação escolhido pela pessoa jurídica, que, em geral, no caso dos prestadores de serviços intelectuais, é a modalidade do lucro presumido. Sem minúcias, a apuração do IRPJ e da CSLL é idêntica, correspondendo a 32 % o coeficiente de apuração da base de cálculo para a atividade “prestação de serviços em geral”. Desse modo, o cálculo do Imposto de Renda, mediante a congregação da base apurada à alíquota de 15% nos projeta para um percentual bem inferior ao estipulado para o cálculo do imposto a ser recolhido pela pessoa física empregada ou prestadora

³⁵ Fábio Ulhoa Coelho, *Manual de direito comercial*, p. 17.

de serviço³⁶. Já a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que deve seguir a forma de apuração previamente escolhida, apresenta o mesmo coeficiente de determinação da base de cálculo do IRPJ, variando tão-somente a alíquota que corresponde a 9%. Para os prestadores de serviço que optam pelo lucro presumido, o PIS e a Cofins são calculados de forma cumulativa, possuindo os dois a mesma base de cálculo e alíquotas correspondentes a 0,65% e 3%, respectivamente. Ao fixar o arquétipo das regras-matrizes das contribuições para a seguridade social, *o constituinte fez questão de registrar os possíveis sujeitos passivos*³⁷ que, com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, passaram a ser, pelo inciso I, do art. 195 da Constituição Federal, o empregador, a empresa e a entidade a esta equiparada na forma da lei. É nesta última categoria em que se enquadram as pessoas jurídicas unipessoais prestadoras de serviços intelectuais.

Considerando a alíquota máxima do Imposto de Renda das Pessoa Físicas, correspondente à **27,5%**, a tabela abaixo ilustra, de maneira simplificada, a sensível diferença entre a carga tributária que acomete a pessoa física prestadora de serviços e a pessoa jurídica, relevados eventuais valores relativos ao adicional aplicável ao IRPJ, bem como o montante do ISS devido, já que sua consideração culminaria em variação de resultados segundo cada lei municipal:

PERCENTUAIS DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE RENDIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA PRESTADORA DE SERVIÇOS INTELECTUAIS				
IRPJ	CSLL	PIS	Cofins	Total-base**
4,80 %*	2,88 %	0,65 %	3,00 %	11,33%

³⁶ Visando atender à progressividade, o legislador ordinário estabeleceu que as pessoas jurídicas que adotarem este regime de tributação estarão sujeitas ao pagamento de um adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido que, para um período trimestral, exceder o montante de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

³⁷ Fabiana Del Padre Tomé, *Contribuições para a Seguridade Social*, p. 107.

***Adicional de 10% do IRPJ – aplicável sobre a parcela do lucro presumido que exceda o valor mensal de R\$ 20.000,00.**

**** Descontado o valor do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – competência municipal – Alíquotas variáveis**

Diante de tais resultados, simplórios que sejam, compreende-se o fôlego dos que vociferam a favor da dita “flexibilização das relações de trabalho”, bem como se explica a sanha dos órgãos de fiscalização do Estado, atarantados e dispostos a morder bocados maiores do que os que lhes cabem, para não perderem em arrecadação.

9. A farsa da “permissão legal” e os princípios da Isonomia e Capacidade Contributiva

Todas as peculiaridades dos modelos de tributação acima esboçados, bem como os conceitos brevemente delineados, revelam a mais viva intuição de que é completamente fora de propósito, supor-se, como alguns supõem, que do art. 129, da Lei nº 11.196/05, poder-se-ia extrair uma permissão legal para que a pessoa física prestadora de serviços recolha tributos como se pessoa jurídica fosse³⁸. A razão para tal recusa é muito simples: o princípio constitucional da isonomia.

Quando a lei concede a determinado sujeito de direitos certa prerrogativa, isto deve imediata observância aos princípios máximos da Constituição, como o princípio da isonomia, alicerce maior do Estado Democrático de Direito, esculpido no *caput* do art. 5º da Constituição da República. No próprio título VI que trata da tributação e do orçamento, na seção de limitações ao poder de tributar, a Lei Maior estabelece: *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao*

³⁸ O SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, em cartilha intitulada “Unidade de Políticas Públicas – Lei 11.196/05”, publicada em novembro de 2005, analisando os principais pontos de interesse das micro e pequenas empresas, ao tratar da tributação dos profissionais liberais, diz, textualmente que “aqueles profissionais liberais que não trabalham em sociedade e hoje são tributados como pessoas físicas (recolhendo IRPF de até 27,5%), serão tributados como pessoa jurídica (com certeza sendo equiparados a tal)”.

contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao distrito federal e aos Municípios: (...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Corroborando o mandamento constitucional, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art. 150, § 2º, estabelece, de maneira expressa, que não são tributados de acordo com os regimes próprios de pessoa jurídica os rendimentos de pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem atividades de: *a) médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e outras que lhe possam ser assemelhadas; b) profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais, etc.* Note-se que a lista de profissionais liberais não é obra do acaso.

Por tudo, legar a alguns, em razão de sua ocupação – a prestação de serviços intelectuais, o privilégio de recolher aos cofres públicos percentuais reduzidos, em razão de regime tributário diferenciado, feriria, inegavelmente, não só o princípio da isonomia, mas também o da capacidade contributiva que está hospedado nas dobras daquele, conforme nos ensina Roque Antonio Carrazza³⁹, uma vez que, em alguns casos, justamente aqueles que mais poderiam contribuir para as receitas públicas seriam os menos onerados, em contraposição a outros profissionais impingidos a recolher somas tributárias sensivelmente maiores. A equiparação entre pessoa jurídica e pessoa física, nos termos vaticinados, desmantelaria gravemente os mecanismos de que se serve o Direito para alcançar a tão almejada Justiça Fiscal.

³⁹ *Curso de direito constitucional tributário*, p. 85.

Do mesmo modo, sob o prisma do contratante/tomador, não há se cogitar, pelas mesmas razões acima expostas, que a Lei nº 11.196/05 tenha introduzido no ordenamento jurídico norma conivente com a contratação de empregados sob o regime de pessoa jurídica. É certo que tal possibilidade evitaria, para o contratante, elevados encargos trabalhistas, tributários e previdenciários, bem como reduziria, via de regra, a própria carga tributária do “trabalhador-PJ” que, ao emitir nota fiscal de prestação de serviços, deixaria de recolher o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, sob a exorbitante alíquota de 27,5%, mais contribuição previdenciária, caso fosse empregado com registro na Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, passando a ser tributado segundo o modelo próprio das pessoas jurídicas, sob percentuais que não ultrapassariam a casa dos 15%. No entanto, basta um olhar de esguelha para os princípios constitucionais e direitos mais caros do cidadão para concluir-se pela farsa da conivência que também pode ser desvelada pela simples leitura da justificativa de inclusão do artigo em tela na Medida Provisória que posteriormente foi convertida na Lei nº 11.196/05, conforme veremos a seguir.

10. A retroatividade da norma interpretativa

O ingresso do art. 129, da Lei nº 11.196/05, no ordenamento jurídico vigente foi justificado pelo Senado Federal do seguinte modo:

“Os princípios de 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.”

Vimos ao longo de todo o estudo que o art. 129, da Lei nº 11.196/05, não ingressou na ordem jurídica para hastear permissões incontinentes que desvirtuam laços obrigacionais entre sujeitos de direito, e nem poderia, já que a Constituição da República ostenta um quilométrico rol de cláusulas pétreas a respeito de direitos sociais. Também não haveria cabimento em afirmar, como fazem os incautos, que a norma é redundante, que diz o óbvio, que expõe o que todos já sabemos: que pessoa jurídica é pessoa jurídica! Sendo assim, qual seria o alcance e a natureza do polêmico artigo?

Ora, pelo que pudemos destrinçar, a essência do art. 129 da Lei nº 11.196/05 está entalhada em sua própria gênese. Trata-se de uma norma interpretativa dirigida eminentemente, como bem argumentou o Senado, aos prestadores de serviços intelectuais e aos agentes de fiscalização do Estado, não podendo, nem uns nem outros, se olvidarem das premissas nele traçadas⁴⁰. O que pretende o dispositivo é justamente esclarecer que determinados atos jurídicos que vinham sendo desconsiderados pelas antigas Secretarias da Receita Federal e da Previdência Social estavam plenamente condizentes com o direito posto, restando arbitrária a força pujante do braço estatal para desarticulá-los. Ao mesmo tempo, avisa às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais que devem ser, tanto no feitio quanto no conteúdo, pessoas jurídicas, isto é, devem exalar, de fato e de direito, personalidade jurídica, sob pena de quedarem inermes aos pés dos agentes fiscais.

⁴⁰ Sacha Calmon Navarro COELHO, *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 – Parecer*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 141, p. 144.

Com efeito, o que faz o dispositivo é expressar um entendimento que já se podia extrair da legislação em vigor à época de sua publicação⁴¹, o entendimento de que não é vedada a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica unipessoal, ainda que em caráter personalíssimo. Saliente-se ainda que a “justificativa” emanada do Poder Legislativo equivale à “exposição de motivos” proferida pelo Poder Executivo e que ambas norteiam o trabalho do exegeta⁴², lançando o fio condutor que o guiará à intenção primordial do legislador quando da criação do mandamento normativo.

A incerteza é o pressuposto da norma interpretativa e o dispositivo em tela surgiu, inegavelmente, para aplacar incertezas na relação entre determinados sujeitos de direito – os prestadores de serviços intelectuais – e o Estado-Administração. O intuito do art. 129 da Lei nº 11.196/05 foi o de esclarecer as controvérsias existentes – nada mais. A regra em nada inovou o ordenamento jurídico. O que já era continuou valendo, de sorte que a essência do dispositivo não é menos que a de interpretação de outras normas.

Paulo de Barros Carvalho, chama a atenção para a peculiaridade das normas interpretativas que, segundo ele, são normas que circunscrevem seus objetivos ao *esclarecimento de dúvidas*. Diz que se têm por interpretativas apenas as leis que *objetivem fixar a significação de norma jurídica que suscite dúvidas no seu sentido e alcance ou que possa vir a suscitá-las*, procurando-se com isso *uniformizar as interpretações*. Indo além, assevera que as normas interpretativas *despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada*, ou seja, a norma que interpreta outra *há de ser retroativa*

⁴¹ Pedro ANAN Jr., Juliana Grandino LATORRE, Thais Abreu de Azevedo SILVA, *Considerações a respeito do art. 129 da Lei nº 11.196/05*, in “Principais aspectos da lei 11.196/05 – a ‘MP do Bem’”, p. 163.

⁴² Idem, p. 164.

quando *destinada a eliminar as obscuridades e ambigüidades*⁴³. É o que preconiza o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, que prevê: *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*. Tem, portanto, o referido dispositivo o condão de atribuir sentido retroativo à norma contida no art. 129, da Lei nº 11.196/05, fazendo-a colher fatos pretéritos resultantes da afoiteza arrecadatória dos órgãos de fiscalização do Estado.

11. Conclusões

Inexiste no ordenamento jurídico brasileiro qualquer dispositivo legal que impeça ou restrinja a possibilidade de um indivíduo constituir, sozinho, uma pessoa jurídica para a prestação de serviços – a chamada *pessoa jurídica unipessoal*. O que configura afronta à ordem social e econômica é a existência de uma pessoa física que exerce suas atividades como empregado e, no entanto, é tributado como pessoa jurídica. A norma contida no art. 129, da Lei 11.196/05, estabelece, antes de tudo, um rompimento com a noção de que uma pessoa jurídica, seja unipessoal seja pluripessoal, não poderia prestar serviços em caráter personalíssimo. A menção ao art. 50, do Código Civil, é demonstração conspícua de que a pessoa jurídica deve ser, de fato e de direito, pessoa jurídica, ficando ressalvada à autoridade fiscalizadora a prerrogativa de requerer ao órgão judicante a desconsideração de tal personalidade em caso de abuso ou desvio de finalidade. A essência do art. 129 da Lei nº 11.196/05 está esculpida em sua própria gênese. Trata-se de uma norma interpretativa, portanto de caráter retroativo, dirigida eminentemente aos agentes de fiscalização do Estado, visando esclarecer as controvérsias existentes.

⁴³ *O art. 3º da lei complementar 118/05, princípio da irretroatividade e lei interpretativa*, in “Revista de Direito Tributário”, in “Revista de Direito Tributário”, n. 93, p. 13-15.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª ed., São Paulo, Noeses, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 2ª ed., São Paulo, Editora Max Limonad, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito constitucional Tributário*. 21ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª ed., São Paulo, Ed. Saraiva, 2005.
- _____. *Direito tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. Ed. Saraiva, 2ª ed., 1999.
- _____. *O art. 3º da lei complementar 118/05, princípio da irretroatividade e lei interpretativa*, in “Revista de Direito Tributário”. nº 93, São Paulo, Malheiros, 2006.
- CASCUDO, Luis da Câmara. *História dos nossos gestos*. Belo Horizonte: Itatiaia, São Paulo: EDUSP, 1987.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil - Vol. 1*. São Paulo, Saraiva, 2003.
- _____. *Curso de Direito Comercial*. 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2001.
- _____. *Manual de Direito Comercial*. 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2003.
- COELHO 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 – Parecer*, in “Revista Dialética de Direito Tributário”, nº 141, São Paulo, Dialética, jun/2007.
- _____. *Fisco versus Contribuinte: até onde vai o abuso*, in “Gazeta Mercantil”, 07.11.05.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. São Paulo, Atlas, 3 ed., 2001.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- _____. *Contratos*. 12ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 1987.
- MATURAMA, Humberto, VARELA, Francisco. *A árvore do conhecimento*. São Paulo, Editorial Psy II, 1995.
- MANNRICH, Nelson. *Contratação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica: mitos e realidades*, in “Revista do advogado”, V. 26, p. 57-62, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra, PEIXOTO, Marcelo Magalhães, ELALI, André (coord). *Principais aspectos da lei 11.196/05 – a “MP do Bem”*. Rio de Janeiro, MP Editora, 2006.
- NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Iniciação ao Direito do Trabalho*. 29ª ed., São Paulo, LTR, 2003.
- PANDELOT, José Nilton. *Contratação de trabalhador como Pessoa Jurídica é inconstitucional*. <http://www.amatra6.com.br/noticias141.html>, consulta em 25.07.07.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil - V. I*, 19ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 2001.
- _____. *Instituições de Direito Civil - V. III*, 11ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 2004.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba, Juruá, 2005.

PINTO, Almir Pazzianotto. *Liberdade de Trabalho e PJ*. In “Revista Jurídica Consulex”. Brasília: Editora Consulex, ano IX, nº 211, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à luz da Constituição Federal*. Curitiba, Juruá, 2002.