

Ainda a Norma do Art. 129 da Lei n. 11.196: sua Interpretação e seu Alcance

Still the Rule of Article 129 of Law No. 11,196: its Interpretation and its Scope

Ricardo Mariz de Oliveira

Bacharel em Direito e Ciências Sociais pela Faculdade de Direito da USP.
Especialista em Direito Civil pela mesma Faculdade. Presidente do IBDT até abril
de 2025 e Conselheiro Vitalício. Advogado. *E-mail*: rmo@marizadvogados.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.17.2025.2874>

Resumo

Os debates em torno do tratamento como pessoa jurídica, para pessoas físicas, atravessam os tempos e acarretaram a promulgação da Lei n. 11.196 com disposição específica sobre o tema (art. 129). A norma desse artigo foi objeto de comentário publicado por mim na *RDTA* n. 42, o qual, contudo, seis anos depois, comporta a revisão apresentada no presente trabalho.

Palavras-chave: pessoa jurídica, sociedade, empresa, fins tributários, intelectual.

Abstract

The debates regarding the treatment of natural persons as legal entities have persisted over time and led to the enactment of Law No. 11,196 (Article 129), which includes specific provisions on the matter. The rule established in this article was the subject of a commentary published by me in *RDTA* No. 42, which, however, six years later, is now subject to the revision presented in the present work.

Keywords: legal entity, partnership, enterprise, tax purposes, intellectual.

1. Considerações introdutórias e gerais sobre a norma do art. 129 da Lei n. 11.196, inclusive em face de outras normas de equiparação de pessoas naturais e empresas individuais a pessoas jurídicas

A estruturação de negócios através de pessoas jurídicas tem sido perseguida há muito tempo em virtude da economia de tributos que, dependendo das circunstâncias, pode acarretar quando confrontada com o tratamento tributário para as mesmas atividades realizadas por pessoas físicas.

Como todos sabem, há intenso contencioso sobre o tema, sendo comum a fiscalização federal desqualificar pessoas jurídicas, e as decisões dos respectivos processos administrativos na maior parte das vezes têm sido em desfavor dos contribuintes.

Nesse cenário, surgiu em 2005 a Lei n. 11.196, cujo art. 129 pretendeu colocar fim à discussão, sem, contudo, atingir esse desiderato, ao menos em toda a extensão desejada.

No âmbito do IBDT, o assunto foi objeto de acaloradas discussões nas Mesas de Debates dos dias 6 e 13 de junho de 2019, em razão do que, naquela época, entendi ser conveniente apresentar comentários em torno do art. 129, o que foi feito através de artigo intitulado “Interpretação, vigência e eficácia das normas jurídicas – a função dos regulamentos – o caso do art. 129 da Lei n. 11.196”, o qual foi publicado em 2019 na *Revista Direito Tributário Atual* v. 42, p. 519¹.

Como o título desse trabalho permite verificar, foram tratadas diversas questões jurídicas para encaminhar a posterior análise da mencionada norma. Isto se deveu a que, nas referidas Mesas de Debates, boa parte das opiniões emitidas defendeu a aplicação da regra às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELs), então previstas no art. 980-A do Código Civil, isto porque o art. 44 do mesmo código definia essas empresas como pessoas jurídicas (inciso VI).

Houve, portanto, o interesse em verificar as classificações das pessoas no direito civil e as hipóteses legais de equiparação de pessoas físicas a pessoas jurídicas para fins do imposto de renda, tendo sido necessário abordar os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda e suas respectivas fontes legais, daí ensejando estudo sobre vigência e eficácia das leis, funções e limites dos regulamentos e outros aspectos pertinentes.

Ainda naquele trabalho constatou-se a ilegalidade do regulamento em não mencionar, entre as hipóteses de definição de pessoas jurídicas, a estabelecida pelo mencionado art. 129, além de ter sido estudada a validade (vigência e eficácia) de antigas normas fiscais de equiparação de pessoas físicas a jurídicas.

A conclusão desse anterior artigo, ou melhor, uma das conclusões, foi no sentido de que o art. 129 somente seria aplicável a sociedades que realizem os serviços nele referidos, e não às EIRELs, porque estas eram pessoas jurídicas no direito civil (art. 44, inciso VI, do Código Civil), mas não sociedades, em virtude do que não seriam alcançadas pela norma.

É forçoso reconhecer, também, que a propensão para entender que o art. 129 somente se aplicaria a sociedades estava influenciada pelo contencioso todo voltado para casos de pessoas jurídicas consideradas abusivas por parte do fisco.

E neste pressuposto, de abrangência apenas de sociedades, foi afirmado que o art. 129 não teria instituído uma ficção de pessoa jurídica, ou de equiparação de pessoas naturais a pessoas jurídicas, mas simplesmente confirmado o tratamento, como pessoa jurídica, às sociedades que, por já serem pessoas jurídicas,

¹ Antes disso, embora em menor profundidade, eu havia abordado o art. 129 em Observações sobre a descon sideração da personalidade jurídica perante o direito tributário, texto elaborado para o II Fórum Brasileiro de Direito Tributário e publicado em 2007 na *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 28, p. 85, com a organização de Othon Pontes de Saraiva Filho.

não precisariam de qualquer ficção para serem tratadas como tal. Nesta visão, o art. 129 teria função apenas de confirmar o tratamento fiscal.

Revedo o assunto, constato que houve um desvio da atenção sobre a norma do art. 129, desvio que decorreu dos debates em torno das diferentes categorias do direito civil, e porque havia grande concentração do pensamento na diferença entre uma EIRELI e uma sociedade, além do fato de que o art. 129 alude a “sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços” e ressalva a possibilidade de desconsideração de personalidade jurídica, o que evidentemente só cabe se houver uma pessoa jurídica (como uma sociedade, empresária ou não), e não caberia no caso de uma EIRELI.

Em vista disso, independentemente de que em 2022 a Lei n. 14.382 tenha revogado as duas normas do Código Civil que tratavam da EIRELI, impende rever a interpretação do art. 129 e o seu alcance, pois outras empresas individuais continuam a existir, além de que pessoas naturais também podem ser prestadoras de serviços intelectuais. E nesta revisão cabe propor uma nova conclusão perfeitamente possível, a qual, penso, é mais consentânea com o conteúdo normativo manifestado naquele dispositivo da Lei n. 11.196. Com razão, neste caso, a norma passa a ter uma abrangência mais ampla, e estabelece nova equiparação de pessoas físicas às jurídicas.

Com certeza haverá discordância com esta afirmação, mas o pensamento precisa ser exposto para o debate ao menos teórico, cabível sempre que há uma norma legal a ser interpretada.

Como passo preliminar, é indispensável ter em mente a exata redação do art. 129, ao lado da lembrança de outras normas do ordenamento jurídico. Assim, reza aquele artigo:

“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 n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.”

Juntamente com esse dispositivo legal, vale lembrar o art. 966 do Código Civil, segundo qual “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Mas o parágrafo único prescreve que “não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

E, sobre as regras de equiparação para efeitos de imposto de renda, valhamo-nos dos dispositivos do RIR/2018, que espelham várias normas legais arraigadas no nosso direito tributário.

A este respeito, cabem dois esclarecimentos:

- o emprego do RIR/2018, e não do RIR/1999, que estava em vigor quando em 2005 foi promulgada a Lei n. 11.196, não acarreta qualquer problema porque as fontes legais referidas nos dois regulamentos são as mesmas e estavam em vigor em 2005, com exceção da inclusão, no regulamento de 2018, de alusões ao Código Civil de 2002, as quais, contudo, têm valor relativo, conforme foi demonstrado no artigo de 2019 e será confirmado adiante;
- há que se admitir a validade das disposições regulamentares mesmo perante as críticas que foram feitas a algumas delas no artigo de 2019, pois elas, para os fins deste estudo, e mesmo antes do código de 2002, representam o ambiente legislativo em vigor em 2005, com base em cujas normas se desenrolavam as controvérsias que levaram ao art. 129; e este é um dado relevante para a exegese jurídica.

Entre as disposições do RIR/2018, o art. 158 trata das pessoas jurídicas e determina que são contribuintes do imposto de renda, devendo ter seus lucros apurados de acordo com as regras do regulamento, as pessoas jurídicas e as empresas individuais conforme as identificações contidas no art. 159, nelas incluídas as sociedades e outras pessoas jurídicas segundo o direito privado (*caput* e incisos I e II). Esse artigo acrescenta no seu § 1º que ele se aplica independentemente de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Em prosseguimento e complemento, o art. 159 determina que se consideram pessoas jurídicas, para fins do disposto no art. 158, as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital (inciso I), além de outras que não dizem respeito ao tema ora abordado.

Impende ainda mencionar a regra que completa as anteriores, constante do art. 162, segundo a qual “as empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas” (*caput*), sendo que o § 1º determina que são empresas individuais: “os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei n. 10.406, de 2002 – Código Civil” (inciso I); “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” (inciso II); e “as pessoas físicas que promovam a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos”, nos termos estabelecidos em disposições posteriores.

Finalmente, é relevante o § 2º do art. 162, que afasta da aplicação do inciso II acima, nas seguintes hipóteses em que pessoas físicas, individualmente, exercam as profissões ou explorem as atividades de: “médico, engenheiro, advogado,

dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas” (inciso I); “profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais” (inciso II); outras que não precisam ser mencionadas, mas que podem ser enquadradas no presente estudo quando também forem de natureza intelectual.

Portanto, os dispositivos regulamentares acima mencionados refletem o ambiente legislativo em vigor quando em 2005 surgiu a Lei n. 11.196. A referência a artigos de regulamento posterior a essa lei facilita a visão do ordenamento como vige atualmente, além de que, como já dito, seus fundamentos legais são anteriores àquela lei e, na época dela, havia o RIR/1999 com as mesmas disposições.

E a observação do ordenamento vigente em 2005 é relevante para se compreender o objetivo do art. 129, podendo-se notar que ele veio preencher como que um vácuo nas regras determinantes da equiparação, para efeitos de imposto de renda, de pessoas físicas às jurídicas, e nas regras de tratamento como pessoas jurídicas para as verdadeiras pessoas jurídicas segundo o direito privado.

Realmente:

- as pessoas jurídicas segundo o direito privado já eram assim consideradas para efeitos do imposto de renda (RIR/2018, art. 158-I com art. 159-I);
- as empresas individuais segundo o direito privado, em cujo âmbito elas não são pessoas jurídicas, eram equiparadas a pessoas jurídicas para efeitos do imposto de renda (RIR/2018, art. 158-II com art. 162, *caput* e § 1º-I);
- as pessoas físicas exercentes de atividades empresariais segundo o direito privado, que igualmente não são pessoas jurídicas nesse ramo, também já eram equiparadas a empresas individuais e, conseqüentemente, a pessoas jurídicas para efeitos do imposto de renda (RIR/2018, art. 158-II com art. 162, *caput* e § 1º-II);
- embora, na equiparação referida no item anterior. as atividades empresariais pudessem ser de prestação de serviços e de venda de bens², estavam excluídas da equiparação as pessoas físicas que, individualmente (portanto, não em sociedade), exercessem as profissões ou explorassem as atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes pudesse ser assemelhadas, e todas as profissões, ocupações e prestações de serviços não comerciais (RIR/2018, art. 158-II com art. 162, *caput* e §§ 1º-II e 2º-I e II).

² Inclusive, no caso de imóveis, os incorporadores de loteamentos e prédios em condomínios nas circunstâncias previstas (art. 162, § 1º-III).

A ausência de tratamento das pessoas físicas como pessoa jurídica, portanto, era restrita a esta última hipótese, relativa à prestação de serviços das profissões listadas e das profissões, ocupações e serviços não comerciais.

Além desta constatação, cabe também observar um engano que ocorre comumente quando se trata desta questão, que é distinguir situações em que, por um lado, há um indivíduo prestador de serviço e, por outro lado, situações em que esse indivíduo trabalha em conjunto com outros para a realização de determinada prestação. Muitas vezes o tratamento de pessoa jurídica é reconhecido apenas na segunda situação, e não na primeira, o que, contudo, não tem o mínimo sentido.

É evidente que, na segunda situação temos uma evidência fática mais próxima da existência de uma sociedade, o que não ocorre na primeira situação, mas isto é absolutamente irrelevante no trato do art. 129, devidamente compreendido, pelas seguintes razões:

- se houver duas ou mais pessoas associadas para a realização da prestação, já são pessoas jurídicas para todos os efeitos legais, ainda que não tenham constituído uma sociedade regular; quando não há uma sociedade regular, o tratamento é como pessoa jurídica, não somente porque se trata de uma sociedade de fato (sociedade irregular) e o art. 126 do CTN comanda que a capacidade tributária passiva independe de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional, como também porque a lei do imposto de renda tinha (e tem) norma específica no mesmo sentido (RIR/2018, art. 158, § 1º);
- e se houver apenas uma pessoa trabalhando individualmente para a realização da prestação, e houver uma norma fiscal de equiparação à pessoa jurídica, esta visa exatamente esta hipótese de ausência de pessoa jurídica; isto é, se a norma visa equiparar uma pessoa natural à jurídica, não há espaço para qualquer indagação sobre a existência de qualquer espécie de pessoa jurídica, inclusive de alguma sociedade, já que a hipótese é exatamente de inexistência de uma pessoa jurídica.

Ainda uma derradeira consideração: a norma de equiparação, quando aplicável, determina o regime a que se submete o contribuinte pessoa física, isto é, coloca-o no regime tributário das pessoas jurídicas, e este abarca todo e qualquer tipo de contraprestação a que ela faça jus por sua atividade, porque é assim que ocorre com as verdadeiras pessoas jurídicas. Deste modo, não cabe ficar distinguindo se o serviço é remunerado por tempo à disposição do contratante, ou por determinada unidade de produção realizada (resultado gerado), ou se é uma remuneração direta ou indireta (como a obtida com a transferência de direito de explorar o resultado gerado pelo trabalho da pessoa).

Em suma, o que define a inclusão de uma pessoa física no regime de tributação das pessoas jurídicas é o tipo de atividade que ela desenvolve, e não sua remuneração, ou se sua renda é um rendimento ou um ganho de capital. No caso do art. 129, observe-se que ele se refere à prestação de serviços intelectuais, e não ao tipo de contraprestação devida por sua realização.

Isto posto, é possível passar à interpretação do art. 129 da Lei n. 11.196, com o conhecimento de que ele veio preencher um espaço vazio do ordenamento então vigente, que não contemplava determinadas atividades de prestação de serviços em qualquer das hipóteses de enquadramento de pessoas naturais e empresas individuais como pessoas jurídicas. Com razão, se já houvesse alguma regra equiparando esses serviços prestados por pessoas naturais ou empresas individuais a pessoas jurídicas, a norma do novo artigo não teria qualquer serventia no sentido de inovar o ordenamento, e apenas o de esclarecer o tratamento nas hipóteses por ela referidas.

Esta última possibilidade, sustentada em caráter geral, inclusive porque muitos não enxergam no art. 129 o caráter de norma de equiparação de pessoa física à pessoa jurídica, *é passível de discussão, pois geralmente uma nova norma inova o ordenamento, salvo excepcionalmente quando tiver caráter interpretativo, que não é o caso do art. 129, como se verá adiante.*

Sendo assim, isto é, se o art. 129 inovou o direito vigente antes dele, acabou por estabelecer a equiparação à pessoa jurídica quando pessoas físicas ou empresas individuais prestem os serviços que até então não se enquadravam nas hipóteses legais de equiparação com pessoas jurídicas segundo as regras pertinentes ao imposto de renda. E o fez com alcance mais extenso do que as disposições legais anteriores, que eram destinadas apenas ao imposto de renda, pois o art. 129 estabeleceu a equiparação para todos os efeitos fiscais, além dos previdenciários³.

Vamos prosseguir estas considerações dividindo-as em dois aspectos, a saber:

- determinar se o art. 129 aplica-se apenas a sociedades, como entendido no meu artigo de 2019 e como geralmente é compreendido, ou se *é verdade que também se aplica a pessoas físicas e empresas individuais*, caso em que serão equiparadas a pessoas jurídicas; trata-se, pois, de verificar o aspecto pessoal da hipótese de incidência da regra contida no art. 129;
- determinar qual o alcance do art. 129 quanto às atividades por ele abrangidas; trata-se, portanto, de estabelecer o aspecto material da hipótese de incidência dessa regra, dado este que não foi abordado extensivamente em 2019.

³ É verdade que normas específicas de outros tributos já adotavam a definição legal de pessoa jurídica, dada pela legislação do imposto de renda, também para a incidência e o cálculo desses outros. Entretanto, ao menos quanto aos serviços previstos no art. 129, a amplitude do seu comando passou a dispensar outras regras legais.

2. Aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma do art. 129 da Lei n. 11.196: sua abrangência apenas de sociedades ou também de pessoas físicas e empresas individuais

O ponto a ser tratado aqui é aquele de divergência parcial com a conclusão do meu próprio artigo de 2019, porque se vai demonstrar a possibilidade de haver outra interpretação, no sentido da aplicação da norma do art. 129 quando as atividades nele descritas forem realizadas por pessoas naturais ou por empresas individuais, e não somente por sociedades.

Este entendimento decorre não apenas da literalidade do art. 129, embora a letra do artigo conduza a ele. Todavia, o texto legal deve ser o ponto inicial para a exegese da respectiva norma, mas a ela também se deve chegar através da aplicação conjunta de outros métodos de interpretação. É o que será feito.

Neste sentido, é possível alinhar ao menos quatro razões que justificam a interpretação de que o alcance da norma, no aspecto pessoal da sua hipótese de incidência, é mais extenso do que a abrangência apenas de pessoas jurídicas constituídas como sociedades.

Porém, independentemente dessas razões, e de outras que se possa levantar, vale apontar que a *ratio* da norma do art. 129 conduz à sua aplicação principalmente quando as atividades de serviços sejam desenvolvidas em caráter individual, e apenas em segundo plano quando praticadas por uma sociedade.

De fato, limitar o alcance da norma aos serviços prestados por sociedades acarretaria substancial esvaziamento do alcance da norma, porque sociedades são pessoas jurídicas por sua natureza e, destarte, o art. 129 apenas confirmaria redundantemente o direito já existente⁴.

Vejamos as razões.

Primeira razão: não há motivo racional que justifique uma norma como a do art. 129 dar tratamentos distintos quando determinadas atividades sejam desenvolvidas através de uma sociedade e quando sejam desenvolvidas por pessoa física ou empresa individual. Claro que pode haver tratamentos diferenciados, desde que guardados certos limites, mas não perante a normatização contida no art. 129.

Esta razão está estribada no brocardo latino *ubi eadem ratio ibi eadem jus*⁵, o qual exprime o postulado de que duas ou mais situações iguais ou semelhantes em sua essência (iguais nos seus elementos essenciais para determinada identificação de situações) devem receber tratamentos jurídicos iguais.

Esta afirmação, sem a devida compreensão do seu sentido, pode suscitar dúvida quanto à sua procedência no caso ora enfrentado, inclusive porque pes-

⁴ É por entender equivocadamente o sentido da norma do art. 129 que, para combater sua aplicação, o fisco procura demonstrar haver abuso na constituição de sociedades. Porém, entendido que ela também se aplica a pessoas físicas, a discussão sobre a efetiva existência de uma sociedade é despicienda.

⁵ Alguns preferem *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio* e outros *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio jus*.

soas físicas e pessoas jurídicas têm regimes tributários diferentes, mesmo relativamente ao imposto de renda.

Entretanto, deve-se entender que a igualdade ou a semelhança entre situações deve ser essencial ou substancial, e que o é quando se relacione aos (ou se encontre nos) elementos componentes que são ínsitos à norma legal, os quais impõem tratamento igual pela lei, mesmo para hipóteses que sejam distintas em outros aspectos.

Este critério deve ser utilizado para interpretar determinada norma, mas também pode ser aplicado quando não haja norma, isto é, em situação de lacuna da lei, neste caso como meio de integração do ordenamento, vale dizer, para preencher a ausência de norma sobre dada situação, o que pode ser feito através do emprego da analogia com norma prevista para uma dada situação que seja substancialmente igual ou semelhante a outra para a qual não haja norma legal.

O que está sendo dito tem suporte até em normas legais relativas ao preenchimento de lacunas legais, seja no âmbito do direito privado e do direito em geral (art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), seja na seara do direito tributário, pois a analogia é o primeiro dos meios para a integração do direito, entre os previstos no art. 108 do CTN, e somente é vedada se acarretar a incidência de tributo não previsto em lei.

A doutrina é uníssona e muito rica a respeito do aforisma *ubi eadem ratio ibi eadem jus*. Ninguém menos do que Carlos Maximiliano traduz o texto latino e explica: “Onde existe a mesma razão fundamental, prevalece a mesma regra de direito”, os casos idênticos regem-se por disposições idênticas”⁶.

Também o jusfilósofo Miguel Reale manifestou-se sobre o aforisma, considerando-o princípio geral de direito⁷. No terreno do direito tributário, José Souto Maior Borges reportou-se ao preceito e à sua antiguidade, ao tratar da imunidade constitucional para o livro, e sua extensão ao livro eletrônico⁸.

Na jurisprudência judicial encontramos a aplicação do preceito, por exemplo pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça: “Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, ‘a fortiori’, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ‘ubi ea-

⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 294.

⁷ REALE, Miguel. Parecer não publicado, datado de 08.06.1995: “É princípio geral de direito que, em identidade ou semelhança de supedâneo factual, aplica-se a mesma norma jurídica, segundo a antiga parêmia: ‘ubi eadem ratio ibi eadem dispositio’. Não há, em verdade, nada que justifique a existência de diferentes critérios jurídicos para reger a mesma ou análoga ordem de fatos.”

⁸ BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/96. São Paulo: IOB, 1996, p. 1/10545. Segundo ele “esse dispositivo historicamente insere-se numa tradição muito antecedente à eclosão da informática. Mas, como nos ensina a sabedoria imemorial, ‘onde está a mesma razão, está o mesmo dispositivo’ (‘ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio’).”

dem ratio, ibi eadem legis dispositio” (Recurso Especial n. 1.152.764/CE em 23.06.2010, relator o Ministro Luiz Fux)⁹.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça existem mais de cento e cinquenta acórdãos em que o preceito foi referido, como se deu, para exemplificar, no Recurso Especial n. 1.358.837/SP, decidido em 10 de março de 2021 pela Primeira Seção (relatora a Ministra Assusete Magalhães).

Mas não é somente no Poder Judiciário que se encontram alusões ao *ubi eadem*, pois sábios julgados do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda dele se valeram em várias oportunidades.

Uma delas foi quando a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu o Acórdão n. CSRF/01-0.754 (27.08.1987, relator o Conselheiro Jacinto Medeiros Calmon)¹⁰. Mais recentemente, já sob a denominação de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontra-se o aforisma no seio do Acórdão n. 3403-00.485, em que consta: “... princípio hermenêutico segundo o qual onde há a mesma razão, deve haver o mesmo direito” (3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, 30.07.2010, relator o Conselheiro Robson José Bayerl).

Há outros casos na jurisprudência do CARF, como os Acórdãos n. 3201-006.505 (30.1.2020, Cons. Leonardo Correia Lima Macedo), n. 2101-001.349 (10.12.2012, Cons. Acácia Sayuri Wakasugi), e n. 2101-001.334, de 18 de agosto de 2011 (Cons. Giovanni Christian Nunes Campos).

Para os que gostam de se aprofundar no estudo da ciência do direito, não passa despercebido que o preceito *ubi eadem ratio ibi eadem jus* amolda-se ao princípio da isonomia, declarado entre os direitos individuais na Constituição de 1988, e que Ruy Barbosa enunciava dizendo que se deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, porque tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com a igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real¹¹.

Este vínculo, do princípio da isonomia com o preceito *ubi eadem*, foi percebido pelo Conselheiro Carlos Walberto Chaves Rosas ao relatar em 14 de abril de 1989 o Acórdão n. CSRF/01-0.867, da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹².

⁹ Também no Recurso Especial n. 410.347/SC, da mesma relatoria e turma julgadora (julgado em 07.11.2002), foi dito: “As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo ‘ubi eadem ratio ibi eadem dispositio’.”

¹⁰ “Lembrou bem o ilustre patrono do recorrente, em sua exuberante argumentação de defesa, o aforismo romano – ‘ubi eadem legis ratio ibi eadem legis dispositio’ – enfatizando que ‘os mesmos princípios, quando contemplados num ou em vários dispositivos legais, constituem fonte perene que, por intermédio do processo analógico, geram normas não expressas, mas que estão implícitas no sistema jurídico’, e que, ‘assim tais princípios pelo referido método de interpretação e integração da ordem jurídica, são estendidos a hipóteses não expressamente previstas em lei, mas que têm a mesma natureza daquelas por ela cogitadas’.”

¹¹ BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. Leme-SP: Edijur, 2016, p. 17.

¹² Mesmo sem mencionar o aforisma, fez constar do seu voto o seguinte, afastando a possibilidade de que, por razões acidentais, fossem tratadas desigualmente duas situações equivalentes: “Aque-

Em síntese, havendo situações de fato ou de direito equivalentes em sua substância, deve-se aplicar a mesma regra de direito, não cabendo olvidá-la ou distinguir situações por excesso de formalismo ou interpretação literalíssima, em afronta à lógica, ao bom senso e ao princípio da isonomia.

É por isso que se impõe esta primeira razão impeditiva de diferenciar uma sociedade que preste determinado serviço e uma pessoa natural que preste o mesmo serviço, pois ambas estão em situação equivalente em face das circunstâncias fundamentais constantes da hipótese de incidência da norma do art. 129, como será visto no prosseguimento.

Ademais, mesmo o art. 129 não restringe sua hipótese de incidência a serviços intelectuais prestados por sociedades, como também veremos.

Segunda razão: a afirmação feita com base na primeira razão conduz o nosso raciocínio a uma nova razão, a qual se centraliza na parte essencial e fundamental do antecedente da norma exprimida pelo art. 129, assim redigido: “a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural”.

Como vimos, o preceito *ubi eadem ratio ibi eadem jus*, reflexo ou manifestação do princípio da isonomia, impõe que duas situações idênticas ou similares nos seus aspectos fundamentais sejam tratadas sob a mesma norma, quer dizer, devem receber o mesmo disciplinamento jurídico, somente não sendo assim se for para exigir tributo não previsto em lei.

Não se trata, portanto, nesta segunda razão, de fazer uma interpretação exclusivamente literal do art. 129, e apenas da sua parte inicial, mas de procurar nele o que é fundamental quando descreve a hipótese de incidência da respectiva norma, e o fundamental é a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural.

A rigor, o essencial e fundamental é tratar-se de serviços intelectuais, pois a alusão aos de natureza científica, artística ou cultural é meramente exemplificativa. Em outras palavras, serviços de natureza científica, artística ou cultural são espécies do gênero serviços intelectuais, mas não o esgotam.

Outrossim, outros elementos da norma descrita no art. 129 também não são essenciais porque podem existir ou não, isto é, são acidentais.

Com efeito, o caráter acidental está explicitado inclusive no próprio modo como se exprime o mencionado artigo, quando alude ao serviço ser personalíssi-

le que já inativado venha a contrair uma das moléstias em questão não se amolda à situação que ensejou a edição da norma isencional? Qual o motivo que excluiria do alcance da referida isenção essa plêiade de aposentados? O simples fato de que ao se aposentar não sofria o servidor do mal que somente tempos depois o veio afligir? Parece-me excesso de formalismo interpretar-se o dispositivo em debate dando tamanha relevância à palavra ‘motivada’, a ponto de restringir o universo daqueles a quem a lei se propõe isentar. Tal exegese afronta a lógica, o bom senso e os princípios da isonomia, da universalidade e da capacidade contributiva, todos expressamente contemplados pela Constituição em vigor”.

mo ou não, demonstrando a insignificância desse elemento, que pode existir ou não, em qualquer caso sem afastamento da norma. Portanto, a referência a ele decorre de que muitos dos casos então em andamento tratavam de serviços bem individualizados numa determinada pessoa, tendo sido necessário que, a despeito disso, o tratamento deve ser de pessoa jurídica.

Também ocorre o mesmo quando o art. 129 menciona que o serviço pode ser contratado ou efetivado com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços. É circunstância igualmente sem significância para a hipótese de incidência, tendo sido colocada na lei para deixar claro que o conseqüente da norma terá aplicação mesmo que haja a presença de um desses elementos, ou que não haja.

O “ou não” reforça o entendimento sobre qual é a essência da hipótese de incidência e sobre a acidentalidade desta parte do artigo, pois é evidência de que, com um sim ou com um não, o tratamento será o mesmo se o serviço for intelectual.

A própria existência de uma sociedade é acidental, ante tudo o que foi constatado no primeiro segmento deste comentário e será confirmado adiante, e porque a sociedade prestadora está associada ao elemento acidental de haver ou não designação de sócios ou empregados para a prestação do serviço.

Também favorece esta compreensão da norma a maneira como ela está exprimida, pois, ao se referir a sócios ou empregados da sociedade prestadora a atividade, acrescenta o complemento “quando por esta realizada”. Esse complemento confirma que pode ou não haver uma sociedade prestadora, pois a participação ou não dos sócios ou empregados não se aplica quando não houver uma sociedade prestadora. Isto é, se fosse sempre uma sociedade, não haveria necessidade do “quando”.

Do mesmo modo, a parte final da norma, que alude à sua aplicação independentemente de desconsideração da personalidade jurídica segundo o art. 50 do Código Civil, não integra a essência da hipótese de incidência da norma do art. 129, porque somente tem aplicação se o serviço for prestado por pessoa jurídica e, mesmo quando o seja, a desconsideração só é possível por uma das circunstâncias previstas na lei civil, as quais, por sua vez, nada têm a ver com as circunstâncias fáticas que compõem a hipótese de incidência da norma fiscal, pois o art. 50 pode aplicar-se a qualquer atividade da pessoa jurídica, e não apenas quando for de prestação de serviços intelectuais. Portanto, havendo ou não a incidência do art. 50, a norma do art. 129 se impõe nas situações em que esteja presente o fundamental da sua hipótese de incidência, sendo a desconsideração da personalidade jurídica aludida para esclarecer que a norma deve ser aplicada mesmo que ocorra a desconsideração e que esta acarrete as conseqüências de responsabilidade pessoal determinada pela lei civil.

Com razão, se a desconsideração fosse necessária para a norma do art. 129 ser aplicada, estaria incluída na hipótese de incidência, que diria, por exemplo,

“a prestação de serviços intelectuais, [...], quando houver desconsideração da personalidade jurídica da prestadora, [...]”.

Ao contrário, quando o artigo prescreve o tratamento fiscal e previdenciário como pessoa jurídica, “sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 [...]”, está emitindo a noção de que pode haver o tratamento como pessoa jurídica para efeitos fiscais e previdenciários, sem que isso impeça (sem prejuízo para) a aplicação do art. 50, quando couber, mas não que necessariamente precise ser aplicado o art. 50 para ser aplicável o art. 129.

Sendo assim, a aplicabilidade das partes acidentais da norma prevista no art. 129, independentemente da relevância ou não de alguma delas em cada situação concreta, somente ocorre quando for o caso, isto é, se for o caso de aplicá-la, vale dizer: quando (ou se) couber ser aplicada.

A este propósito, recobro o que certa vez escrevi a respeito do Parecer Normativo CST n. 14/1984, que tratou da exaustão incentivada de recursos minerais: “Em qualquer proposição verbal, inclusive nas disposições legislativas, há que se distinguir as referências essenciais das acidentais. O essencial do enunciado, e não o acidental, é que define o conteúdo e o alcance do mesmo. O acidental surge apenas como elemento modificador do essencial e só aplicável quando couber. Todavia, a falta de elemento essencial não exclui nem afasta o enunciado onde consta o que lhe é essencial. Assim, na norma jurídica há elementos essenciais que definem a hipótese fática e o comando legal, e pode haver referência a elementos acidentais que, se existirem efetivamente em determinada hipótese concreta, modificarão a aplicação da norma ao caso concreto, mas, se não existirem, não excluirão a aplicação da norma apenas pelo seu conteúdo essencial. Por exemplo, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro real correspondente ao período-base, e o ‘lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas’ em lei (arts. 153 e 154 do RIR/80). O elemento essencial da norma é que a base de cálculo é o lucro líquido, e o elemento acidental é o resultado dos ajustes previstos em lei. Isto não quer dizer que, se não houver ajustes em determinado caso concreto, não haja base de cálculo. [...] Assim também com a exaustão incentivada, que deve ser de 20% da receita bruta da exploração da jazida, diminuída do valor da exaustão efetiva, esta quando houver e quando contabilizada. A inexistência da exaustão contábil, ou porque incabível, ou porque a empresa não a tenha contabilizado, não exclui a aplicação da norma legal relativa ao incentivo, pelo seu conteúdo essencial.”¹³

Recupero também a lembrança do Acórdão n. CSRF/01-0257, de 24 de agosto de 1982, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que afirmou o seguinte: “A esses dois argumentos, já o inesquecível Prof. Rubens Gomes de Sousa responde-

¹³ *RT Informa* n. 352. São Paulo: RT, segunda quinzena de agosto de 1984, p. 8.

ra que a previsão para evitar a evasão, através de pessoas ligadas às pessoas enumeradas no dispositivo, e a cobrança de tributo e demais encargos de pessoas físicas beneficiárias da distribuição ‘obviamente comportavam a ressalva implícita *quando aplicável*’” (destaque no original).

Igualdade ou semelhança, portanto, é quanto aos fatos, como vem sendo desenvolvido o raciocínio para compreender o que seja fundamental e o que é acidental na descrição da hipótese de incidência da norma do art. 129. Porém, é possível que ele também seja dirigido à parte dispositiva (o consequente) de alguma norma, porque a isonomia afinal é o requerimento de tratamentos iguais para situações iguais. É por isso que, por exemplo, no art. 167 do Código Civil, a parte da norma que determina que na simulação subsistirá o ato que foi dissimulado, se for válido na forma e na substância, somente tem aplicação se a simulação for relativa, e não exercerá qualquer influência na declaração de simulação absoluta.

Em suma, fundamental mesmo, para que a norma do art. 129 incida, é haver a prestação de serviços intelectuais, inclusive nas áreas cultural, artística e científica.

Terceira razão: há uma terceira razão para se entender ser possível a aplicação da norma do art. 129 também se o serviço intelectual for prestado por pessoa física, ainda que através de uma empresa individual.

Esta razão é encontrada no método histórico de interpretação do direito, mediante a observação da *occasio legis*.

Geralmente se pensa no método histórico como sendo o conhecimento das exposições de motivos de um projeto ou ato normativo, ou dos debates parlamentares em torno deles¹⁴. Entretanto, não é somente isto que caracteriza esse método, pois com ele também se procura detectar a história da norma por qualquer meio além dos mencionados, e entre eles é de suma importância atentar para a *occasio legis*, eis que, adentrando-se no ambiente social existente ao tempo da feitura da norma, muitas vezes torna-se possível conhecer os motivos que levaram à sua propositura e produção.

Outrossim, também por esse caminho é possível que se venha a conhecer a *ratio legis*, com os verdadeiros conteúdo e sentido da norma promulgada. Portanto, o recurso ao ambiente social na ocasião em que a norma foi gestada também contribui para o uso do método teleológico de hermenêutica jurídica, além de poder trazer à lume a *intentio legislatoris* ou a *voluntas legislatoris*.

Sabe-se que a lei posta no ordenamento sempre adquire vida própria, com autonomia em relação ao legislador, e muitas vezes tem contornos distintos dos que foram desejados por seu autor, caso em que se distingue a *intentio legislatoris*

¹⁴ Às vezes este recurso mostra-se útil, mas outras vezes não oferece qualquer esclarecimento, como se dá, por exemplo, quando há justificações apenas genéricas. Esta última é a situação da emenda que gerou o art. 129.

da *intentio legis*, ou seja, da *mens legis*¹⁵. Esta é determinada pela conjugação de todos os meios de intelecção da norma que possam ser empregados, porque pode ter se distanciado da intenção do legislador, ou do proponente da norma.

Mas o ideal, e o que muitas vezes ocorre (para não dizer na maior parte das vezes), é a vontade do legislador ficar devidamente manifestada na norma colocada no ordenamento, caso em que há identidade entre a *voluntas legislatoris* e a *voluntas legis*, a despeito de que, mesmo assim, a norma se torna independente do seu autor.

Havendo ou não identidade entre a vontade do legislador e a da lei, da exegese correta surge a verdadeira *mens legis*, conhecendo-se o espírito da lei e a vontade nela expressa para reger as relações humanas. Isto é assim mesmo que haja dissenso entre o que pretendeu o legislador e o que a norma passou a determinar, e evidentemente, também quando haja alguma discordância parcial.

Em poucas palavras, para o intérprete é mandatório determinar o espírito da lei, a teleologia da norma, a *ratio juris*, que não é mais apenas a intenção do legislador, mas o próprio propósito da norma jurídica (*intentio legis*), isto é, a sua razão de ser ou de existir, pois, como alguém já disse, a lei se comporta para com a *ratio juris* tanto quanto o meio para o fim.

Pois bem, nessa atividade em busca do sentido da regra jurídica, a consideração, entre outros recursos, da *occasio legis* (do ambiente existente quando da sua propositura e promulgação) é de extrema utilidade, pois é nesse ambiente que se pode encontrar as motivações e os objetivos que conduziram à feitura de norma, já que a norma não nasce divorciada da realidade social, numa espécie de geração espontânea.

Neste sentido, temos, além de outras, duas lições que merecem todo respeito. Uma delas provém do inolvidável Carlos Maximiliano¹⁶, e a outra do gênio de Francesco Ferrara¹⁷.

¹⁵ Uma vez promulgada, a lei desprende-se do legislador e da sua vontade, para adquirir vida independente e *mens legis* autônoma. É o que ensina, além de outros, Karl Larenz: “[...] uma lei, logo que seja aplicada, irradia uma ação que lhe é peculiar, que transcende aquilo que o legislador tinha intentado. A lei intervém em relações da vida diversas e em mutação, cujo conjunto o legislador não poderia ter abrangido e dá resposta a questões que o legislador ainda não tinha colocado a si próprio. Adquire, com o decurso do tempo, cada vez mais como que uma vida própria e afasta-se, deste modo, das ideais de seus autores” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 446).

¹⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 188: “Segundo os Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772, descubrem-se o sentido e o alcance de uma regra de Direito, com examinar as circunstâncias e os sucessos históricos que contribuíram para a mesma, e perquirir qual seja o fim do negócio de que se ocupa o texto; põem-se em contribuição, portanto, os dois elementos – a ‘occasio legis’ e a ‘ratio juris’. Conclui o repositório de ensinamentos jurídicos: este é o único e verdadeiro modo de acertar com a genuína razão da lei; de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela. Bem antiga é a obra de Thibaut, de 1799, e já prescrevia ao hermeneuta o considerar o fim colimado pelas expressões de Direito, como elemento fundamental para descobrir o sentido e o

No caso do art. 129 da Lei n. 11.196, este elemento é fortíssimo. Com razão tal disposição foi incluída durante a tramitação da Medida Provisória n. 255 em razão de que, na época, grassavam as discussões em torno da possibilidade de tributação no regime fiscal de pessoas jurídicas, e não como pessoas físicas, tendo em vista menores ônus fiscais naquele. É que a economia, resultante da comparação dos tributos devidos numa e noutra situação, era maior do que os encargos decorrentes da manutenção das pessoas jurídicas, incluindo todas as despesas derivadas de obrigações acessórias e as incidências de outros tributos não devidos por pessoas físicas, tais como a CSL e as contribuições de PIS e Cofins.

Eram discussões não apenas teóricas, mas já convertidas em autos de infração e processos deles originados.

E foi por isso que se embutiu na Lei n. 11.196 o dispositivo que veio a ser o art. 129, o que, na aplicação desta terceira razão, permite concluir que não há razão para só aplicar sua norma a sociedades, pessoas jurídicas devidamente organizadas, e não a aplicar a empresas individuais ou simplesmente a pessoas físicas que, tanto quanto aquelas sociedades, pratiquem serviços intelectuais.

A esta conclusão se chega aliando-se as razões que estão sendo expostas, mas é preciso dizer que todas as informações disponíveis levam a se pensar que o proponente da norma pretendia atingir pessoas jurídicas formadas em sociedades de pessoas, a maior parte delas com predominância da importância de um dos sócios para a concretização das suas atividades. Afinal, era em torno dessas sociedades que havia o contencioso tributário.

Portanto, admitindo-se que tenha sido esta a intenção do proponente da norma, manifestou-se clara distinção entre sua intenção e a norma posta no ordenamento, mas um divórcio apenas parcial, pois o objetivo de assegurar o trata-

alcance das mesmas. Não se compreenderia preceito algum sem ascender à respectiva série causal; mas não haveria necessidade de compreendê-lo, se o seu destino não fora atuar sobre a vida e correr uma linha fecunda de efeitos. Toda prescrição legal tem provavelmente um escopo, e presume-se que a este pretenderam corresponder os autores da mesma, isto é, quiseram tornar eficiente, converter em realidade o objetivo ideado. A regra positiva deve ser entendida de modo que satisfaça aquele propósito; quando assim se não procedia, construam a obra do hermeneuta sobre a areia movediça do processo gramatical. Considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, teleológica. O hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesses para a qual foi redigida.”

¹⁷ FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, p. 141. Para ele, a interpretação deve se desenvolver “num ambiente mais alto e utiliza meios mais finos de indagação, pois remonta ao espírito da disposição, inferindo-o dos fatores racionais que a inspiraram, da gênese histórica que a prenda a leis anteriores, da conexão que a enlaça a outras normas e de todo o sistema”.

mento aos contribuintes estruturados em sociedades foi atingido, porém ao lado de algo mais que também acabou constando da norma.

Realmente, subtraindo-se as partes acidentais do dispositivo legal, ele assim se exprime: “Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, [...] se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, [...]”.

Vê-se que não há na lei qualquer limitação quanto à pessoa prestadora dos serviços. E não se trata de interpretação somente literal, mas de respeitar o texto que exprime a norma, além de que o resultado obtido é confirmado por outros métodos, como vem sendo demonstrado¹⁸.

Deste modo, querer reduzir a abrangência da norma às sociedades seria fazer distinção onde a lei não faz, possibilidade absolutamente inexistente na hermenêutica jurídica.

Ainda em favor deste entendimento mencione-se as vezes em que se pretendeu introduzir uma nova disposição legal para declarar que o art. 129 seria meramente interpretativo porque, como se alegava, a intenção não teria sido inovar o ordenamento. Isto ocorreu durante a tramitação das Medidas Provisórias n. 413 e n. 436 no Congresso Nacional.

Não entrando em qualquer discussão sobre normas interpretativas¹⁹, o que ora interessa é o fato de que nenhuma dessas proposições foi convertida em lei, de sorte que não se pode atribuir ao art. 129 o caráter que pretenderam lhe dar os autores dessas propostas, em conclusão do que temos que admitir que a alteração legal que delas adviria não se transformou em norma, e que o artigo em questão não é interpretativo, inclusive no sentido de norma interpretativa do art. 106, inciso I, do CTN.

Portanto, houve inovação do direito vigente, e esta somente existiu relativamente ao exercício de atividades intelectuais por pessoas físicas, além da extensão dos efeitos da norma também para fins previdenciários.

Quarta razão: o último fundamento a ser exposto é um curioso novo meio de utilização do método histórico de interpretação do direito. Digo que é um meio curioso porque desenvolve-se dentro do método histórico, no qual é um desdobramento dos aspectos que foram abordados acima, mas, ao mesmo tempo, também é um recurso característico do método sistemático.

¹⁸ Esta não será a única vez em que o legislador quis uma coisa e escreveu outra. Por exemplo, o Decreto-lei n. 1.330 pretendia declaradamente reduzir a alíquota do imposto de renda das empresas de telefonia, mas escreveu que ela se aplicava às de telecomunicações, portanto com um alcance muito maior. A própria jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceu a ilegalidade da Portaria n. 650/1974, que pretendeu limitar o alcance da norma (a respeito, veja-se os Acórdãos n. CSRF/01-0.027 e n. CSRF/01-0.031).

¹⁹ Abordei as restrições à existência de normas interpretativas, e os requisitos para uma norma ser verdadeiramente interpretativa, em OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A propósito de leis interpretativas, de validade e vigência, de aplicação ao passado e de prazos em curso. *Revista Direito Tributário Atual* v. 18. São Paulo: Dialética e IBDT, 2004, p. 11.

É de conhecimento básico que a exegese jurídica não deve se ater a interpretar um dispositivo legal isolado dos demais da mesma lei ou de leis existentes no ordenamento jurídico, devendo-se apreender a totalidade do ordenamento jurídico. Todavia, também é sistemático o método que compare a norma sob interpretação com outras normas anteriores, daí também se configurando o método histórico, pois confronta-se a norma com outras que lhe foram precedentes, para se verificar as alterações havidas.

Através desse processo é possível conhecer as transformações por que passou o ordenamento em seu todo, até chegar à norma atual, como nos ensinou o grande Alfredo Augusto Becker, ao expor o seu “cânone da totalidade do sistema jurídico”²⁰.

Note-se bem que Becker menciona que as reações do ordenamento, em face de alterações legislativas, ocorrem tanto no plano horizontal, isto é, perante as normas ainda vigentes, como no plano vertical perante normas passadas, o que se explica porque as alterações são sempre inovadoras do ordenamento, ou para revogar ou derogar normas, ou para passar a impor limites ao alcance de normas que continuem em vigor, como se dá, por exemplo, quando surge uma norma específica a par de uma geral. Outrossim, somente excepcionalmente pode uma nova lei servir apenas para confirmar o mandamento contido em outra, quando se mostre duvidoso.

O Ministro José Carlos Moreira Alves, em conferência de abertura de um dos Simpósios Nacionais de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária também fez afirmação interessante a este respeito, ao mesmo tempo abordando a relação entre a realidade social e a criação do direito e a importância do conhecimento das normas do passado para se compreender as do presente e suas consequências futuras²¹.

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 103: “A lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça voo para ir à caça do ‘fato gerador’. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial. Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática). Esta fenomenologia da regra jurídica é observada à luz do cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico e que consiste em síntese: extrair a regra jurídica contida na lei, relacionando esta com as demais leis do sistema jurídico vigente (plano horizontal) e sistemas jurídicos antecedentes (plano vertical).”

²¹ ALVES, José Carlos Moreira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias – Nova Série* v. 10. São Paulo: CEU-RT, 2004, p. 24: “Sabem os senhores que geralmente se diz que esses estudos de história do direito são velharias quase sempre inúteis, que pouco apresentam de interesse para o jurista. Entretanto, isso não é verdade. O direito é uma ciência eminentemente

Com razão, nada desmerece ou afasta o método histórico, inclusive porque ele também faz o confronto da nova norma com o ordenamento anterior. Neste aspecto, ou melhor, nesta sua nova faceta, o método histórico não busca o sentido da nova norma pelo que o legislador quis dizer ou pelo que disse, ou porque o disse, mas procura conhecer a alteração que o ordenamento sofreu em decorrência da introdução da novidade, pois esta pode ser o preenchimento de um vazio legislativo ou a substituição de uma regra preexistente. E é importante ter em mente que o fenômeno da alteração sempre ocorre, mesmo quando se trate de matéria inteiramente nova, não legislada especificamente, porque a nova norma provoca reações no ordenamento jurídico que antes inexistiam, algumas vezes reduzindo ou excluindo uma outra norma, outras vezes impactando a compreensão de outra norma.

Transportemos esse ensinamento para o art. 129, voltando ao que foi exposto no primeiro segmento deste estudo.

Vimos que em 2005 havia muitas regras jurídicas equiparando pessoas físicas a pessoas jurídicas para efeitos do imposto de renda, cujas regras foram, depois de promulgadas, adotadas pelas legislações de outros tributos.

Entretanto, essas determinações legais abrangiam as pessoas naturais e as empresas individuais em diversas atividades econômicas, inclusive na prestação de serviços, desde que não fossem comerciais, além de outras relacionadas a profissões expressamente previstas.

É evidente, portanto, que as atividades de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, cultural e artística, não estavam abarcadas por essas normas.

Destarte, é inescapável que o art. 129 da Lei n. 11.196 somente veio alterar o ordenamento para nele inserir regra que antes não existia, ao mesmo tempo derogando a vedação genérica de não equiparação quanto aos serviços não comerciais e a vedação específica aos serviços das profissões expressamente referidas em norma anterior.

histórica e, em consequência, para conhecer o direito de hoje é preciso conhecer o direito do passado, até para prever o futuro. Porque, evidentemente, ao contrário do que ocorre nas ciências naturais, ninguém pode criar em laboratório, artificialmente, fenômenos naturais. Em laboratório, se eu quiser saber se nitroglicerina explode, basta fazer uma experiência em que arrisque a minha vida e a dos demais circunstantes, para que constate isso sem uma grande repercussão social. Poderá ter até uma repercussão exclusivamente individual, de quase suicídio. Mas o que é certo é que, em matéria de direito, ninguém vai, por exemplo, criar um fenômeno social para saber quais são as consequências. Imaginem os senhores desencadear, por exemplo, uma cadeia de crimes de organizações criminosas, devidamente preparadas, para saber quais as consequências sociais disso. Por isso mesmo é que, quando nós precisamos prever o que pode acontecer no futuro, geralmente olhamos para o passado, para ver fenômenos sociais em proporções que podem ser até menores ou até maiores do que as presentes, mas que permitem verificar quais as consequências daí decorrentes para o campo do direito e quais as medidas que se tomaram para isso”.

Por outro lado, a nova norma veio dar maior amplitude à nova hipótese por ela prevista, relativamente ao objeto das equiparações do passado, pois a nova passou a ser aplicável a quaisquer tributos, e também para fins previdenciários.

Este efeito é inequívoco, ainda que a pretensão inicial do autor da emenda que se tornou o art. 129 fosse proteger as pessoas jurídicas que estavam sofrendo autuações fiscais.

Em síntese, no aspecto pessoal, pelo mesmo processo histórico-sistemático, conclui-se que pessoas físicas e empresas individuais realizadoras desses serviços foram alcançadas pela norma. Como dito anteriormente, se não fosse assim, haveria um esvaziamento substancial e injustificado do alcance da norma do art. 129, que teria serventia apenas para confirmar o que já era norma vigente. E, a rigor, não teria conseguido essa confirmação, como se vê pela continuidade do contencioso.

Não se caia no engodo de dizer que o art. 129 não instituiu nova hipótese de equiparação porque não declara expressamente que as pessoas naturais prestadoras de serviços intelectuais são equiparadas a pessoas jurídicas, tal como é dito textualmente em outras normas.

Com efeito, há várias fórmulas vernaculares para se expressar uma mesma afirmação, não cabendo, por excesso de literalismo, exigir uma determinada maneira de falar para se entender a mensagem. Seja como for, no caso presente, a redação do art. 129, inclusive facilitada sua intelecção pela exclusão das partes que lhe são acidentais (veja-se na terceira razão acima), não tem como conduzir a entendimento diferente daquele que defluiria se a lei dissesse que pessoas naturais são equiparadas a pessoas jurídicas.

Para facilidade, repito a redação da regra apenas com suas partes essenciais, porém aqui chamando especial atenção para a expressão “tão somente”: “Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, *a prestação de serviços intelectuais, [...], se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, [...]*”.

Os dizeres da lei, associados aos demais fundamentos ora expostos, são inequívocos no sentido de que a norma abrange qualquer pessoa, física ou jurídica, que preste serviços intelectuais.

Entretanto, ainda sob o aspecto pessoal, a inclusão das pessoas naturais, inclusive quando organizadas em empresas individuais, ocorre sem exclusão das sociedades (pessoas jurídicas) igualmente prestadoras desses mesmos serviços.

Quanto a estas, não dependiam e não dependem de norma de equiparação, por já estarem desde antes reconhecidas como pessoas jurídicas para efeitos fiscais, mas o art. 129 sem dúvida vem em seu auxílio, para lhes confirmar no regime de pessoas jurídicas, se os serviços que prestarem forem de natureza intelectual.

Convém notar que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais tiveram reforçada a sua condição de pessoa jurídica para fins fiscais (acrescidos dos previdenciários) na medida em que as próprias pessoas físicas prestadoras

desses serviços passaram a ser tidas como pessoas jurídicas, falecendo qualquer razão em se discutir o tratamento para as verdadeiras pessoas jurídicas.

Dizendo de outro modo, e com mais detalhes, adotando outro escrito anterior de minha autoria, conclui-se que:

- uma sociedade que preste serviços intelectuais a rigor não precisaria de norma de equiparação à pessoa jurídica, porque sociedade já é uma espécie de pessoa jurídica (Código Civil, art. 44, inciso II) e, por isto, já era tratada como tal para efeitos tributários federais;
- uma pessoa natural que preste serviços intelectuais precisa de norma de equiparação, porque sua natureza, inclusive jurídica, não é de pessoa jurídica, mas passou a ter equiparação pela norma contida no art. 129 da Lei n. 11.196;
- também uma empresa individual, que por sua natureza jurídica não é pessoa jurídica (art. 44 do Código Civil), precisa de norma de equiparação, que é a mesma do art. 129;
- não obstante, para as sociedades que prestem serviços intelectuais, embora não precisem de norma de equiparação, porque já são pessoas jurídicas, o art. 129 exerce o papel de confirmar seu tratamento como pessoa jurídica para fins fiscais e previdenciários, e neste caso a norma é útil em virtude dos litígios fiscais existentes, ainda que não os tenha finalizado;
- o que não cabe é reduzir o alcance da norma do art. 129 a sociedades, com exclusão de pessoas naturais, ou reduzi-lo apenas a estas, com exclusão daquelas;
- outrossim, para as pessoas naturais que prestem serviços intelectuais, inclusive sob a estrutura de uma empresa individual, a norma de equiparação do art. 129 estabelece a ficção de que são pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários;
- nos casos em que se aplica o art. 129, somente resta enquadrar a atividade entre as que constam da hipótese de incidência do art. 129, para que haja a proteção desse dispositivo legal;
- portanto, o cerne da norma, a parte essencial e fundamental da sua hipótese de incidência no seu aspecto material, reside na prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural.

3. Aspecto material da hipótese de incidência da norma do art. 129, com algumas considerações adicionais sobre o aspecto pessoal e sobre a parte dispositiva da norma

Com base em tudo quanto foi dito nos segmentos precedentes, pode-se resumir o sentido e o alcance da norma do art. 129 da Lei n. 11.196 dizendo o quanto segue.

São sujeitas ao regime de tributação de pessoas jurídicas as situações em que, sem o acréscimo de qualquer outro requisito ou condição não constante do art. 129, e com atenção ao conteúdo substancial da sua hipótese de incidência:

- haja prestação de serviços intelectuais, entre os quais os de natureza científica, artística ou cultural, em cuja regra a intelectualidade dos serviços é gênero, e as naturezas científica, artística ou cultural são espécies nomeadas exemplificativamente, e não exaustivamente;
- os serviços intelectuais podem ser prestados em caráter personalíssimo ou não, significando que não é afastada a incidência da norma se a contratação for feita para prestação especificamente por uma determinada pessoa, que tenha sido designada em contrato ou que, mesmo sem obrigação contratual, tenha sido escalada para a prática do serviço; mas também não se afasta a norma se não houver designação específica;
- os serviços intelectuais podem ser contratados ou prestados com ou sem designação de obrigações atribuídas a sócios ou empregados da sociedade, o que, por um lado, é um prolongamento da disposição relacionada a possíveis serviços personalíssimos, e, por outro lado, corrobora que a norma também se aplica quando a prestadora de serviços for uma sociedade (Código Civil, art. 981);
- os serviços intelectuais podem ser prestados por pessoas naturais, inclusive se estruturarem suas atividades numa empresa individual.

A contrário senso, quanto ao aspecto material, os serviços não intelectuais não são subsumidos à norma em comento, o que significa o seguinte: a norma não tem aplicação em toda e qualquer situação não abrangida pela parte essencial da sua hipótese de incidência, e isto invalida o entendimento de que ela teria uma amplitude capaz de abranger hipóteses de serviços não intelectuais, quer dizer, ela não tem o alcance amplo que muitas vezes se pretende, e que inclusive pode ter sido a intenção de quem a arquitetou.

Esta constatação nos obriga a um esforço de compreensão do sentido da expressão indeterminada empregada pela lei, “serviços intelectuais”, que constituem o cerne da hipótese de incidência da norma no seu aspecto material. Em outras palavras, atentando para a definição de fato gerador da obrigação tributária principal constante do art. 114 do CTN, a situação necessária e suficiente à sua ocorrência é haver prestação de serviços intelectuais.

Este desafio, de definir a expressão indeterminada, claramente nos impele, de pronto, a pensar se todas as atividades esportivas estão alcançadas pela norma, pois sabemos que muitos processos levados a julgamento tinham atletas profissionais como sujeitos passivos dos respectivos autos de infração. Ou técnicos de modalidades esportivas.

Então, a indagação é se atividade esportiva é atividade de natureza intelectual, assim como se o é qualquer outra atividade, e a resposta deve ser dada veri-

ficando-se de início o sentido gramatical das palavras, principalmente da palavra “intelectual”, e o sentido pelo qual elas foram empregadas no contexto legislativo, isto é, na finalidade para a qual a regra existe e em confrontação com outras normas do ordenamento, estendendo-se agora o que antes foi exposto quanto ao aspecto pessoal da hipótese de incidência.

“Intelectual”, além de ser substantivo relativo à pessoa que usa seu intelecto, tem outros sentidos. É apropriado afirmar que a palavra identifica uma pessoa quando ela se dedique às, ou tenha interesse pelas, coisas da cultura, da literatura, das artes etc. Isto segundo Houaiss, que acrescenta ser intelectual a pessoa que domina um campo de conhecimento intelectual ou que tem muita cultura geral, correlacionando ainda o intelectual com o erudito, o pensador, o sábio.

Outrossim, “intelectual” também é adjetivo relativo ao intelecto, ao mental ou ao espiritual, bem como é relativo ao exercício do intelecto ou da atividade que o requeira, ou em que o raciocínio ou a inteligência desempenhe papel preponderante, cerebral, racional. No art. 129, intelectual é adjetivo pertinente ao substantivo serviço.

Houaiss ainda acrescenta no verbete “intelectual”: aquele que vive preponderantemente do intelecto, dedicando-se a atividades que requerem um emprego intelectual considerável.

“Intelecto”, por sua vez, corresponde à faculdade de compreender, à inteligência, a entendimento, à mente; é a atividade ou faculdade pensante, inerente à condição humana, capaz de conferir sentido, limites, ordem e medida à realidade universal.

A todo rigor, toda atividade humana é conduzida pela inteligência característica da espécie humana, a qual atua mesmo nas atividades que envolvem o emprego de esforços ou habilidades físicas. Afinal, em qualquer trabalho intelectual também há emprego de energias corporais e cansaço físico após algum tempo. Assim é inegável que o cirurgião exerce atividade cerebral, mas também precisa ter habilidades motoras e firmeza dos seus membros físicos.

Daí a intelectualidade requerida para que a atividade seja intelectual dever ser a dominante, a caracterizadora da ação humana. É dizer, há um grau relativo na intelectualidade, isto é, a contribuição do trabalho mental deve predominar em relação à contribuição de outros recursos disponíveis para a pessoa, sejam seus recursos pessoais ou recursos materiais que possa ou deva empregar. Voltando ao exemplo do cirurgião, ele utiliza bisturis, pinças e equipamentos mais sofisticados, os quais, entretanto, são manejados por suas mãos e estas são conduzidas por sua mente.

A própria lei civil nos demonstra a validade deste método de graduação. De fato, para ela não é empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda que com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. Esta

ressalva final, constante do parágrafo único do art. 966, é importante porque o empresário também emprega seus dotes intelectuais e seus conhecimentos técnicos para gerir a empresa, porém ele conserva sua condição de empresário porque sua intelectualidade é apenas elemento empregado na sua atividade dentro da empresa, juntamente com outros fatores de produção que caracterizam uma empresa, e seu emprego não corresponde ao objeto do empreendimento (*o core business*), cujo objeto não se confunde com os exercícios intelectuais desenvolvidos pelo empresário na administração da empresa

Vê-se, pois, que o termo “intelectual”, empregado pelo legislador da Lei n. 11.196, o foi em seu sentido comum, apreendido e utilizado pelo homem minimamente instruído na língua, embora também esteja emparelhado com a terminologia adotada em outras normas legais às quais voltaremos a seguir. Isto é importante porque o mandamento da Lei Complementar n. 95, de 1998, relativa à feitura das leis e outros atos normativos, determina que suas disposições sejam redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, para o que, com vistas à obtenção de clareza, determina que sejam usadas as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando (art. 11, inciso I, letra *a*). E essa exigência de técnica legislativa passou a ser norma jurídica apenas muito depois que sua determinação já era considerada, pela doutrina e pela jurisprudência, como critério para a interpretação do direito.

Doutra feita, tal compreensão das palavras amolda-se ao ordenamento jurídico precedente à Lei n. 11.196, pois vimos que:

- o parágrafo único do art. 966 do Código Civil excluía (e continua a excluir) da condição de empresário quem exercesse profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ou seja, a mesma redação empregada pelo art. 129²², de modo a demonstrar que alguém não empresário para efeitos do direito privado também deveria passar a ser tratado como pessoa jurídica para os fins da norma desse artigo;
- paralelamente, segundo as regras de equiparação de pessoas naturais a pessoas jurídicas para efeitos do imposto de renda, eram excluídas da equiparação as atividades de várias profissões expressamente previstas na lei, todas com inequívoco caráter intelectual (advogados, médicos, engenheiros etc.), de modo a demonstrar que também deveriam passar ser tratadas como pessoas jurídicas pelo art. 129;

²² Na realidade, o art. 129 alude à natureza científica, artística ou cultural, e o Código Civil à natureza científica, literária ou artística, ou seja, há o emprego de palavras parcialmente diferentes, porque a menção à “cultural” no art. 129 não existe no parágrafo único do art. 966, em que há menção à “literária”, não encontrada naquele. Não obstante, é possível considerar que os conjuntos literais das duas disposições são equivalentes porque uma obra literária é uma obra cultural, além de que há muitas manifestações culturais que não são literárias, bem como porque obras literárias também podem ser científicas ou artísticas, e todas são intelectuais, que é o gênero relevante.

- igualmente, segundo as regras fiscais de exclusão da equiparação, havendo permissão genérica para equiparação das atividades de prestação de serviços, uma regra específica a vedava na hipótese de profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais, atingindo inequivocamente as atividades intelectuais, daí também sendo claro que, a partir da Lei n. 11.196, passaram estas a poder caracterizar o prestador individual como pessoa jurídica.

Nesta toada, creio que o conhecimento de que certas atividades nitidamente intelectuais, antes afastadas das regras de equiparação, passaram agora a ser equiparadas, fornece uma medida para se entender o grau de intelectualidade capaz de inserir esta ou aquela atividade na hipótese de incidência da norma do art. 129.

De fato, veja-se que as profissões listadas nominalmente no ordenamento anterior à Lei n. 11.196 eram as de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas, constatando-se, portanto, sua aproximação com o art. 129, que menciona, como exemplos de atividades intelectuais, as de natureza científica, artística ou cultural, cujo elenco seguramente abarca todas as profissões mencionadas antes, ou a elas equiparadas.

Deste modo, temos pistas na lei sobre que atividades devem ser consideradas intelectuais.

Certamente cada caso concreto precisa ser analisado com atenta consideração de todas as circunstâncias que o cercam, mas sua subsunção à regra do art. 129 requer o emprego de critério interpretativo o mais objetivo possível, para o qual as considerações acima são uma contribuição.

Outrossim, na apreciação de cada caso não se deve incorrer no erro de partir do pressuposto de que toda situação envolve uma possível fraude ou abuso do contribuinte que se tenha qualificado como pessoa jurídica. Ainda que este tenha sido o centro de muitos processos, não se pode generalizá-lo.

De fato, a qualificação como pessoa jurídica é de natureza legal, no sentido de que o exercício das atividades intelectuais deve ser tratado no regime fiscal e previdenciário de pessoa jurídica, tanto quanto o indivíduo que pratique determinadas atividades imobiliárias é equiparado à pessoa jurídica para fins do imposto de renda, quer ele queira ou não.

Com razão, a norma do art. 129 não estabeleceu um critério opcional para o contribuinte escolher, do mesmo modo que as demais regras legais de equiparação de pessoas físicas às jurídicas não são opcionais. No caso do art. 129, seus dizeres já contribuem para esta afirmação²³, pois determinam que a prestação de

²³ Reitero que a interpretação literal é insuficiente, sendo apenas a porta de ingresso no processo de compreensão da norma, e por este motivo mencionei que a redação “contribui” para a conclu-

serviços intelectuais “se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas”, sem abrir uma alternativa a ser possivelmente escolhida, nem requerendo, tal como quando há mais de um tratamento possível, alguma manifestação do contribuinte quanto à sua escolha.

Mesmo não nos atendo à literalidade, dado que esta conclusão decorre da inexistência de uma verbalização indicativa de outra alternativa possível, inclusive de algum requisito para seu exercício, sua índole mandatária exsurge da ênfase da expressão “tão somente”.

É inegável que muitos profissionais migraram da condição fiscal de pessoas físicas para a de pessoas jurídicas abrindo novas sociedades, e o fizeram porque escolheram e pelo interesse de reduzir o montante dos seus tributos, mas o fizeram no exercício da liberdade de organizar suas atividades e adotando tratamento previsto em norma legal. Ora, nada há nessa situação que a identifique com fraude ou abuso, ou qualquer outra ilegalidade, e a rigor o tratamento é diretamente decorrente da norma, e não de uma escolha da pessoa.

Portanto, falsidades que existam podem estar em outras circunstâncias que venham a ser comprovadas, e não no regime pelo qual tais contribuintes tenham cumprido suas obrigações tributárias, ou na escolha que tiverem adotado.

4. Conclusão, alinhada com o pensamento do STF

Num trabalho teórico ou acadêmico, seu autor tem liberdade para (deve) exprimir seu pensamento. É o que foi feito acima, mas ele também pode referir-se a posicionamentos contrários ao seu.

No caso deste artigo, a abordagem do tema não ficaria completa se não mencionasse que o STF julgou o assunto ao declarar a constitucionalidade do art. 129 na ADC n. 66/DF (Ministra Cármen Lúcia, 21.12.2020), e antes no RE n. 958.252-MG (Ministro Luiz Fux, 30.08.2018, Tema n. 725) e na ADPF n. 324/DF (Ministro Roberto Barroso, 30.08.2018).

E, com cuidadosa análise desses julgados, verifica-se que algumas colocações neles feitas não se compatibilizam inteiramente com o que foi dito e concluído nos presentes comentários, a despeito de que não haja colidência expressa, inclusive porque a corte limitou-se a declarar a constitucionalidade da norma, como se vê na tese por ela estabelecida em caráter vinculante através do Tema n. 725, que reza apenas: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

Entretanto, não se pode ignorar os pressupostos (fundamentos determinantes) sob os quais a matéria foi julgada e os raciocínios desenvolvidos para a con-

são. Não obstante, a consideração desta norma na sistemática do direito vigente também afirma a conclusão, porque as demais hipóteses legais de equiparação são mandatárias, e não optativas.

clusão a que chegou o tribunal. Observando-se esses elementos, constata-se que talvez o tribunal pudesse ter emitido entendimento mais próximo de tudo quanto foi dito aqui, se tivesse julgado cada ponto específico. Também se constata que a corte partiu do pressuposto de que o art. 129 aplica-se a pessoas jurídicas, tanto que o Tema n. 725 menciona divisão de trabalho entre pessoas jurídicas distintas.

De fato, concentrando nossa atenção na ADC n. 66/DF, vale destacar inicialmente que a relatora, Ministra Cármen Lúcia, começou a análise do mérito esclarecendo que “a controvérsia que permeia a presente ação é determinada pela incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e a tomadora dos serviços”.

O pressuposto de que o art. 129 regeria apenas relações entre pessoas jurídicas, uma contratante e outra contratada, pode ser notado em outros pontos do acórdão.

Todavia, é indeclinável que o tribunal entendeu não haver obrigação para a pessoa natural ser tratada como pessoa física quando realiza trabalhos intelectuais, isto é, ser impedida de ser tratada como pessoa jurídica. Ao contrário, a corte assentou-se na liberdade constitucional de organização, igualmente ao que sufragou em outros julgados²⁴.

Neste sentido, mais adiante, a Ministra Cármen Lúcia afirmou que “a norma do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 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. [...] Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços

²⁴ Veja-se, principalmente, STF, Pleno, ADI n. 2.446/SP, julgado em 11.04.2022, Min. Cármen Lúcia.

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, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos. [...] Eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso – não possa ser objeto de questionamento judicial. Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais”.

Portanto, subtrai-se dessas e de outras passagens do acórdão a conclusão de que a norma oferece a opção de constituição de pessoa jurídica, válida se não houver a maquiagem de contrato. Não ficou claro se a maquiagem seria do contrato social do prestador do serviço ou do contrato entre ele e seu contratante, nem como ela pode haver numa situação possivelmente submetida ao art. 129.

De qualquer modo, sendo opção livre, não há comando imperativo.

Além disso, mas coerentemente, na inteireza do acórdão constata-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal partiu do pressuposto de que o art. 129 seria referente à terceirização de trabalhos para pessoas jurídicas, e que isto seria uma opção do contribuinte, e não um regime predeterminado.

Neste sentido destaca-se, da passagem acima do voto da relatora, os trechos que aludem a “eventuais repercussões secundárias, a determinar os termos e efeitos de relação jurídica estabelecida entre a tomadora do serviço e a pessoa que desenvolve as atividades”, bem como sua referência explícita à “opção pela contratação de pessoa jurídica”.

Ainda nas palavras da Ministra Cármen Lúcia: “As recentes mudanças nas relações de trabalho, decorrentes da flexibilização das normas trabalhistas fez surgir o que os doutrinadores e operadores do direito denominam de ‘fenômeno da pejotização’ como uma nova modalidade de contratação pela qual o empregador exige a constituição de pessoa jurídica pelo empregado a fim de descaracterizar a relação de emprego e, por conseguinte, afastar a aplicação da legislação trabalhista”.

Ou seja, na mente da relatora, o art. 129 trata da constituição de uma pessoa jurídica, pois era isto que estava sendo julgado, e há liberdade para que isto ocorra.

O mesmo se pode extrair do voto do Ministro Dias Toffoli, ao mencionar as informações prestadas pelo Presidente do Senado Federal, de que a norma representou “um marco inicial de incentivos fiscais para as pessoas prestadoras”, de cuja noção de incentivo também se pode extrair ser incompatível com a imposição do regime. E mais, deu peso à menção ao art. 50 da lei civil: “Vide, ademais, que o art. 129 da Lei n. 11.196/05, em sua parte final, prevê a observância do art. 50 do Código Civil, o qual autoriza o Poder Judiciário a desconsiderar a persona-

lidade jurídica em caso de abuso caracterizado, por exemplo, pelo desvio de finalidade. Verifico que o dispositivo ora impugnado está em harmonia com as advertências lançadas no julgamento do Tema 725, no sentido de que os abusos podem ser coibidos pelo Poder Judiciário”.

Na mesma senda, o Ministro Marco Aurélio, em voto vencido, consignou: “A questão debatida nos presentes resume-se à validade de constituição de pessoa jurídica por ex-empregados, como condição para a prestação de serviços voltados à atividade fim de seu ex-empregador”, tendo também mencionado: “Compete ao Supremo perquirir a higidez constitucional da submissão de pessoas jurídicas prestadoras de serviço intelectual, [...]”.

Também em seu voto vencido, a Ministra Rosa Weber posicionou-se contrariamente à “constitucionalidade da predeterminação da natureza da relação jurídica da prestação de serviços pelo texto da norma impugnada, de forma desvinculada dos elementos da realidade social, dos dados reais do caso concreto e, a partir dessa formatação apriorística, estabelecer a regência normativa para fins fiscais e previdenciários”.

Portanto, a percepção mais visível e marcante, obtida com o estudo do acórdão, é de que, no entendimento exarado na ADPF n. 66/DF, a norma não é impositiva, mas abre uma possibilidade a ser adotada voluntariamente pela pessoa física, o que está coerente com o fundamento central para a norma ter sido declarada constitucional, que é haver liberdade constitucional de organização, sem a imposição de regime tributário ao contribuinte.

Sendo isto incontestável, também é inquestionável, em virtude do seu próprio substrato – liberdade de organização –, que a decisão do STF não exclui a possibilidade de, para prestação de serviços intelectuais, a pessoa física conservar esta condição para fins tributários e previdenciários. Realmente, se há a faculdade de se organizar como pessoa jurídica e assim ser considerada para efeitos fiscais e previdenciários, e se essa faculdade decorre da liberdade constitucional de organização, também não pode haver impedimento ao não exercício da faculdade e à continuidade da prestação da atividade como pessoa física.

Sendo assim, não se tem como, no entendimento do STF, impedir a pessoa, por sua livre opção pessoal, de escolher se equiparar à pessoa jurídica para fins fiscais e previdenciários, ou de adotar a estrutura de empresa individual ou de se organizar em sociedade, e em qualquer destes casos ser tratada como pessoa jurídica para aqueles efeitos.

Obviamente, que esta conclusão contradiz a visão que expus no sentido de que o art. 129 estabeleceu uma obrigatória equiparação de pessoa natural à pessoa jurídica, isto é, que essa equiparação, quando devida, não é uma faculdade, mas uma determinação legal, como se dá com as outras hipóteses de equiparação.

Isto apesar de que o Supremo Tribunal aparentemente considerou que a “pejotização” somente ocorreria quando uma pessoa física constituir uma pessoa

jurídica, e não chegou a cogitar de que a norma do art. 129 também é aplicável sem a formação de uma pessoa jurídica, eis que pode ser uma norma de equiparação de pessoa natural à pessoa jurídica nas situações a ela submetidas, portanto, correspondendo, assim como se dá nas demais hipóteses legais de equiparação, a uma característica espécie de ficção jurídica para fins exclusivamente tributários e previdenciários, pois a pessoa de carne e osso não é vista assim pela legislação tributária. Nem foi mencionado que a ficção da ocorrência de fato gerador contraria o Sistema Tributário Nacional, mas não há impedimento de uma ficção para estabelecer o regime tributário pertinente a fato gerador efetivamente ocorrido.

Seja como for, embora não tenha se ocupado de equiparação porque teve em mente uma pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, a conclusão haurida da fundamentação do acórdão da Suprema Corte é de que a interpretação da norma do art. 129 em conformidade com a Constituição deixa ao contribuinte a liberdade para se estruturar como pessoa jurídica, mas sem ficar afastada a possibilidade de, mesmo não “abrindo” uma sociedade, equiparar-se à pessoa jurídica para fins fiscais e previdenciários, em qualquer caso sem a imposição mandatória de um regime ou outro regime.

Com razão, se há liberdade de organização, ela pode ser exercida, para fins fiscais e previdenciários, como pessoa jurídica ou como pessoa física. Se não for assim, necessariamente estará excluída uma dessas alternativas, e não existirá verdadeiramente a propalada liberdade.

Contrariamente, pode-se supor que o entendimento do tribunal tenha sido de que, caso exercida livremente a opção, para fins fiscais e previdenciários, de organizar uma pessoa jurídica, o fisco não pode se opor a ela, e esta seria a única conclusão do julgado. Todavia, se esta fosse a única conclusão possível, e não fosse acompanhada da possibilidade de a pessoa física receber o mesmo tratamento para fins fiscais e previdenciários adotando a liberdade de não se estruturar como pessoa jurídica, deixaria de existir a proclamada liberdade de organização. Todavia, se for admitida a alternativa, a consequência é de que o tratamento como pessoa jurídica advirá da ficção legal de que a pessoa natural deve ser considerada pessoa jurídica para esses fins, porém, também isto por livre opção.

Em suma, o fundamento de validade constitucional do art. 129 exige que este não seja entendido como impositivo, e que quando a pessoa física exercer atividade intelectual sem a existência de uma pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciárias ela será tratada como pessoa jurídica, sem que haja, todavia, em atendimento ao direito constitucional, impedimento de continuar a ser tratada como pessoa física para os mesmos fins.

5. Conclusão, e suas surpresas

Em síntese, em virtude de que o pensamento do STF reflete uma garantia constitucional, é preciso que a conclusão da interpretação do art. 129 fique ali-

nhada com ele, ainda que não corresponda inteiramente ao entendimento do autor da emenda que criou esse dispositivo legal, nem ao pensamento do autor destes comentários.

Esta conclusão, como exposto no segmento anterior, é no sentido de que não existe uma equiparação obrigatória das pessoas naturais a pessoas jurídicas, ante a magnitude do fundamento constitucional da liberdade de organização.

Não obstante, a conclusão não afasta o entendimento de que a norma do art. 129 também estabelece uma ficção de pessoa jurídica, equiparando pessoas naturais às jurídicas, quando se trate da prestação de trabalhos intelectuais. Este entendimento não contradiz o pensamento do STF, inclusive porque não adentrou nesta particular questão.

Dito isto, o que se detecta é a existência de algumas surpresas.

A primeira delas é a consequência que emerge da conclusão de que, constitucionalmente, é necessário resguardar a liberdade de organização das atividades econômicas. Não há surpresa no conhecimento dessa liberdade, inclusive porque já foi proclamada em outras oportunidades pelo mesmo tribunal, mas há surpresa na consequência dela derivada.

Com razão, havendo esta premissa, emerge uma consequência não pensada pelo legislador nem pelo julgador: é possível que todas as demais hipóteses legais de equiparação de pessoa física à jurídica para fins tributários estejam sob o risco de serem consideradas inconstitucionais pelo mesmo fundamento que julgou constitucional o art. 129, já que nenhuma daquelas hipóteses tem caráter opcional. Ou que se tenha que interpretar também as demais normas em conformidade com a Constituição.

Mas esta é uma nova questão, a ser abordada em outra oportunidade.

A segunda surpresa está no descobrimento de que a norma acabou por alcançar um aspecto do espectro fático mais amplo do que foi pensado quando ela foi proposta sob a forma de emenda à Medida Provisória n. 255, já que os pensamentos estavam voltados para garantir o tratamento tributário e previdenciário, como pessoas jurídicas, às sociedades criadas por indivíduos para prestação de serviços intelectuais.

Ora, esta garantia passou a existir, mesmo sem ter encerrado as contendas, além de que passou a existir ao lado de outra, possivelmente não pensada, qual seja, a de dever ser aplicado o mesmo tratamento independentemente de as pessoas físicas constituírem uma pessoa jurídica.

Ao longo dos segmentos anteriores foram abordadas as noções de intenção do legislador e intenção da lei, ou *mens legis*, e as possíveis dissintonias entre elas, caso em que prevalece a lei posta, e não o que seu autor pretendeu. Foi, inclusive, mencionado o exemplo do Decreto-lei n. 1.330, um caso paradigmático no qual o legislador se surpreendeu com o resultado da norma que criou, e constatou que disse mais do que queria.

Quando isto ocorre, a solução requer uma nova alteração legislativa, sem possibilidade de, na interpretação e através dela, se construir uma norma que inexistente no direito positivo, mesmo por deferência ao legislador. E construir uma norma inexistente pode ser também quando se adiciona ou diminui algo ao que existe na lei.

A este propósito, lembro que o Ministro Moreira Alves, em outra conferência proferida no Centro de Extensão Tributária, confessou a surpresa que teve quando, já no Supremo Tribunal, teve que relatar um recurso em torno de uma norma cujo projeto fora redigido por ele na época em que foi Advogado-Geral da União, e fora convertido em lei sem qualquer modificação. Mencionou o ministro que, ao ler o recurso, teve a primeira reação de considerar que o advogado estava fora da realidade, pois na “sua norma” não constava o que estava sendo pedido, mas findou reconhecendo que ela realmente podia ser entendida por um modo que ele não imaginara quando redigira o texto do projeto.

É o caso do art. 129, sobre o tal tudo leva a crer que abrange fatos não pensados quando foi editado, ou pensados diferentemente.

Há situações de imperfeições legislativas que podem ser corrigidas pelo intérprete, sem que este se torne legislador de uma nova norma. Quanto ao art. 129, poderia ser tentado manter o intuito suposto do legislador, restringindo a aplicação da norma aos serviços intelectuais prestados através de sociedades, e não por pessoas físicas.

Entretanto, há limites para o exegeta e o aplicador da lei, mesmo a pretexto de sanar alguma imperfeição redacional, pois nem o Supremo Tribunal Federal pode fazê-lo, consoante manifestou seu Plenário ao julgar o Recurso Extraordinário n. 209.843-4/SP, em 10 de novembro de 2004 (Ministro Eros Grau), quando afirmou que mesmo “a razoabilidade não pode ser usada como pretexto para o Poder Judiciário corrigir a lei”.

Bem nesta linha também se apresenta o Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, julgado pelo Supremo Tribunal Federal – Pleno – em 12 de maio de 1994 (no mesmo sentido há outros acórdãos, como o Recurso Extraordinário n. 153.777-9/MG, julgado em 30 de junho de 1994 pela 2ª Turma), no qual foi afirmado pelo relator, Ministro Marco Aurélio: “Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional em vigor. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse por ela perseguida’ – Celso Antonio Bandeira de Mello – em parecer inédito”. Acrescentou o acórdão: “Atente-se para a advertência de Carlos Maximiliano, isto ao dosar-se a carga construtiva, cuja existência, em toda interpretação, não pode ser negada: ‘Cumpre evitar não só o demasiado apego à letra dos dispositi-

vos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no próprio cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos ‘Hermenêutica e Aplicação do Direito’ – Editora Globo, Porto Alegre – segunda edição, 1933 – página 118”.

Ainda a este propósito, disse Marco Aurélio Greco: “Em outras palavras, as considerações até aqui feitas levam à conclusão de que o intérprete tem papel positivo na construção do significado da lei (não é mero espectador), sua função é mais ampla. Mas, este papel positivo e o poder de que está investido não é absoluto e ilimitado, pois, se o fosse, cairíamos num subjetivismo puro, incompatível com o mínimo de previsibilidade das consequências legais, desnaturando a lei que deixaria de ser uma pauta de conduta, para ser um simples pretexto para a tomada de certa decisão e imposição de certo significado”²⁵.

Em síntese, a percepção doutrinária e jurisprudencial de que a interpretação contém uma carga construtiva significa haver a construção de uma interpretação que melhor adequa a norma ao caso concreto, e nunca para admitir que o intérprete possa criar uma lei ou chegar à conclusão absolutamente incompatível com o texto legal, porque erros e enganos requerem nova lei para sua correção.

É o que preconizou Humberto Ávila em conferência reproduzida na *Revista de Direito Tributário* n. 98, p. 74, quando condenou a interpretação destinada a combater o que ele denominou de “anacronismo legislativo”, tendo sido categórico: “Em vez de trilhar esse caminho, nós podemos, de outro lado, evoluir nos conceitos, não pela interpretação, mas pela modificação legislativa”.

É certo que durante a interpretação se pode reconhecer a existência de impropriedades terminológicas na lei, e que, quando isto ocorre e as impropriedades levem a resultado incongruente, “deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentido geral e o bem presente e futuro da comunidade”. É esta a recomendação de Maximiliano, quando trata do processo sistemático de interpretação, e que alerta no sentido de que “a verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quicá defeituosa, mal redigida”²⁶.

Porém, isto se diferencia nitidamente da situação em que o legislador não deixou simplesmente de usar uma expressão apropriada, ou em que emitiu conceito mais abrangente do que seria supostamente o seu desejo. Uma situação como esta é encontrada no art. 129, no qual não há palavras impróprias e há apenas um possível alcance mais amplo do que o imaginado, e onde inclusive

²⁵ GRECO, Marco Aurélio. Cofins na venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: 1999, p. 125.

²⁶ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 163.

ocorreu inovação no ordenamento. Portanto, não cabe ao intérprete “salvar a intenção do legislador” contrariando a lei, diferentemente do que se dá quando, sendo possível sanar imperfeições, através disso não se salva apenas o legislador, mas a própria lei.

Neste caso, é ainda Carlos Maximiliano quem preconiza: “Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas”²⁷.

Em suma, a construção exegética dentro dos seus limites opera para a cognição do sentido da norma, podendo até corrigir imperfeições evidentes do texto, descobrindo o sentido deste (o espírito da norma) não apenas pela aparência das palavras, mas pelo que elas significam tecnicamente ou na linguagem comum, e de modo adequado à compreensão da norma em seus dois componentes.

Ocorre, contudo, que não seria adequado diminuir o alcance do art. 129.

É verdade que há casos em que também se pode aceitar uma interpretação extensiva, e outros em que cabe uma redução do alcance do dispositivo legal, tal como está redigido, mas não é que se encontra no art. 129.

A interpretação extensiva é vedada, por exemplo, quanto às normas referidas no art. 111 do CTN, podendo-se, a contrário senso, supor ser possível quando não houver vedação expressa.

Porém, sem ir a fundo na questão, não é extensiva a interpretação quando simplesmente aplica todos os dizeres da lei a todos os fatos que correspondam a eles, sem adicionar algum fato que não esteja abrangido por esses mesmos dizeres. Quando esta é a situação, não há extensão do alcance da regra, mas pura e simples aplicação do que ela diz ao fato correspondente à hipótese que ela traça.

Doutro lado, a interpretação redutiva se torna possível quando a letra da lei acarrete a possibilidade de abranger situações fáticas incompatíveis com a teleologia imanente da norma, segundo a doutrina de Karl Larenz²⁸.

²⁷ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, p. 296.

²⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed. BRITO, José de Sousa e, VELOSO, José Antônio (trad.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969, p. 427 e seg.: “Existe uma ‘lacuna oculta’ quando, segundo a teleologia imanente da lei, a regra legal carece de uma restrição que a lei não formula. A ‘integração’ da lacuna faz-se então pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com o sentido da lei. Como, por este processo, a regra demasiado ampla que a lei contém é reduzida ao âmbito de aplicação que lhe cabe segundo o fim ou o contexto significativo da lei, falamos a este propósito de uma ‘redução teleológica’. Esta está para a ‘interpretação restritiva’ como a analogia singular para a ‘interpretação extensiva’. Ambas são, simplesmente, a continuação da interpretação para além da fronteira desta – o significado literal possível; e em ambas essas fronteiras é ‘fluida’. A jurisprudência gosta de designar este procedimento por ‘interpretação restritiva’, mas trata-se, na verdade, de uma ‘redução teleológica’. Se a justificação da analogia

Entretanto, nenhum desses recursos interpretativos é cabível relativamente ao art. 129 porque, para o entendimento de que sua hipótese de incidência também se aplica a pessoas naturais, não há necessidade de extensão da norma tal como está redigida, ou redução do seu alcance, mesmo para que sua teleologia seja respeitada.

Ao contrário, a exclusão das pessoas naturais dependeria de redução do alcance da hipótese de incidência descrita na lei, mas não haveria suporte teleológico para empregar esse recurso, uma vez que não é incongruente com a teleologia da norma concluir que ela também se aplica a pessoas naturais. Com razão, aplicar o art. 129 aos serviços intelectuais que não sejam prestados através de sociedade não é contrariar seu objetivo, mas perceber que também está abrigado por ele.

Face a tudo pode-se afirmar, e em *conclusão*, que tanto as pessoas jurídicas quanto as pessoas físicas que prestem serviços intelectuais subsumem-se, sem qualquer esforço para mais ou para menos, na norma que assim se manifesta: “Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, [...], se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, [...]”.

Se o objetivo da norma é assegurar a liberdade de se organizar para ter tratamento fiscal e previdenciário de pessoa jurídica na prestação de serviços intelectuais, e se este objetivo pode ser alcançado por uma pessoa natural que livremente decida constituir uma pessoa jurídica de acordo com o direito privado, não há qualquer razão válida para negar o mesmo tratamento se a mesma pessoa preferir optar por realizar o mesmo serviço sem constituir uma pessoa jurídica. De fato, exigir esta providência para aceitar a aplicação da norma seria injustificado formalismo, ademais desnecessário. Por outro lado, a interpretação conforme à Constituição, já feita pelo Supremo Tribunal Federal, também acarreta a exclusão da obrigatoriedade da adoção do regime de pessoa jurídica para fins previdenciários e fiscais.

Referências

- ADAMY, Pedro. *Vontade do legislador* – contributo para a compreensão do argumento genético e da intenção do legislador. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025.
- ALVES, José Carlos Moreira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Pesquisas tributárias – Nova Série* v. 10. São Paulo: CEU-RT, 2004, p. 24.
- BARBOSA, Ruy. *Oração aos moços*. Leme/SP: Edijur, 2016, p. 17.

reside no imperativo da justiça de tratar igualmente o que é igual, a da redução teleológica consiste no de tratar desigualmente o que é desigual, isto é, de fazer as distinções que sejam necessárias numa perspectiva de valor. A distinção pode resultar do sentido e fim da própria norma a limitar, ou de uma outra norma, ou ainda de um princípio imanente à ordem jurídica, ao qual se deva atribuir primazia, à luz da valoração global.”

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 103.
- BORGES, José Souto Maior. Imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). *Repertório IOB de Jurisprudência* n. 24/96. São Paulo: IOB, 1996, p. 1/10545.
- BRASIL. Superior Tribunal Federal. (Pleno). *ADI n. 2.446/SP*. Distrito Federal. Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 11.04.2022.
- FERRARA, Francesco. *Interpretação e aplicação das leis*. 3. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1978, p. 141.
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na venda de imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 51. São Paulo: Dialética, 1999, p. 125.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 2. ed., BRITO, José de Sousa e, VELOSO, José António (trad.). Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1969, p. 427 e seg.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 446.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A propósito de leis interpretativas, de validade e vigência, de aplicação ao passado e de prazos em curso. *Revista Direito Tributário Atual* v. 18. São Paulo: Dialética e IBDT, 2004, p. 11.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Exaustão de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável. *RT Informa* n. 352. São Paulo: RT, segunda quinzena de agosto de 1984, p. 8.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, vigência e eficácia das normas jurídicas – a função dos regulamentos – o caso do art. 129 da Lei n. 11.196. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42. São Paulo: IBDT, 2019, p. 519.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Observações sobre a desconsideração da personalidade jurídica perante o direito tributário, texto elaborado para o II Fórum Brasileiro de Direito Tributário e in *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 28. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 85, com a organização de Othon Pontes de Saraiva Filho.
- REALE, Miguel. Parecer não publicado, datado de 08.06.1995.