

**Doc. 10**

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

## PARECER

### CONSULENTE

Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM

### OBJETO

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALÍSSIMOS POR MEIO DE EMPRESA. SERVIÇO INTELECTUAL. PERSONALIDADE JURÍDICA. DIREITOS DE LIBERDADE. LEGALIDADE. LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 129 DA LEI Nº. 11.196/05. CONSTITUCIONALIDADE.

### SUMÁRIO

1. A CONSULTA. 2. O PARECER. 2.1 A NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 129, DA LEI Nº. 11.196/05. 2.2 O DIREITO DE LIBERDADE NA CONSTITUIÇÃO. 2.3 A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 129, DA LEI Nº. 11.196/05. 3. CONCLUSÕES.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

## 1. A CONSULTA

1.1 Trata-se de Ação Declaratória de Constitucionalidade a ser proposta pela Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM por meio da qual se requer ao Supremo Tribunal Federal, com base na norma reconstruída a partir do artigo 102, inciso I, alínea *a*, da Constituição, a declaração de constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, assim redigido:

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

1.2 Referido dispositivo estabelece efeitos fiscais e previdenciários para a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica. Não obstante tenha sido este dispositivo inserido no ordenamento jurídico brasileiro em 2005, existe ainda relevante divergência entre a Receita Federal e os contribuintes com relação ao seu conteúdo e aos seus efeitos.

1.3 De um lado, a Receita Federal segue atuando os contribuintes que prestam serviços personalíssimos por meio de pessoas jurídicas, desconsiderando a sua personalidade jurídica para fins fiscais. Os critérios utilizados nestas autuações referem-se exatamente aos parâmetros previstos no referido dispositivo legal, tais como, por exemplo, a natureza dos serviços prestados e a ausência de prestação do serviço pelos demais sócios ou empregados. A empresa, nesse tipo de caso, tem a sua personalidade jurídica desconsiderada, para fins de permitir a tributação dos rendimentos diretamente na pessoa física.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

1.4 De outro lado, os contribuintes entendem que haveria liberdade para a constituição da pessoa jurídica e a prestação dos serviços personalíssimos por meio da empresa. Desse modo, haveria inconstitucionalidade e ilegalidade no comportamento adotado pela Receita Federal nestas autuações, porque desconsideraria a liberdade do contribuinte de exercer a sua atividade, mesmo intelectual e personalíssima, por meio de empresa.

1.5 Diante desse contexto, honra-me a Consulente com pedido de parecer para responder se o artigo 129, da Lei nº. 11.196/05, está em conformidade com a Constituição e, nesse sentido, se deveria ser julgada procedente a referida Ação Declaratória de Constitucionalidade. É o que se passa a responder da forma mais objetiva possível.

## **2. O PARECER**

### **2.1 A NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 129, DA LEI Nº. 11.196/05**

2.1.1 A Ação Direta de Constitucionalidade discute a conformidade do artigo 129, da Lei nº. 11.196/05, com a Constituição. A análise do tema, contudo, tem como premissa o contexto no qual este dispositivo está inserido. Antes de analisar a sua constitucionalidade propriamente dita, portanto, faz-se necessário o exame acerca da necessidade de que o Supremo Tribunal Federal ratifique a constitucionalidade deste dispositivo. Para tanto, é fundamental analisar o teor deste dispositivo e as autuações que vêm sendo realizadas pela Receita Federal a despeito da previsão legal.

2.1.2 A norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 determina que, 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

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

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 artigo 50, do Código Civil. Esta norma estabelece três critérios distintos e esclarece que estes critérios não servem para a descaracterização da personalidade jurídica de uma empresa. São três os critérios mencionados: (i) prestação de serviço intelectual (critério A); (ii) em caráter personalíssimo (critério B); e (iii) com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados (critério C).

2.1.3 Desse modo, a norma decorrente da interpretação deste dispositivo pode ser reconstruída de forma hipotético-condicional nos seguintes termos: “Se há serviço prestado por pessoa jurídica, presentes os critérios A (serviço intelectual), B (com ou sem caráter personalíssimo) ou C (com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados), *então* a sua personalidade jurídica não poderá ser desconsiderada para fins fiscais ou previdenciários”. Isso significa que esta norma afasta a possibilidade de que estes três critérios (A, B e C) sejam utilizados validamente como fundamento normativo para a desconsideração da personalidade jurídica de uma empresa.

2.1.4 Noutro dizer, esta norma esclarece que uma empresa pode legitimamente prestar serviço intelectual (critério A), em caráter personalíssimo (critério B) e com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados (critério C), sem que possa ter sua personalidade jurídica desconsiderada apenas porque estão presentes esses critérios. Pode-se afirmar, por conseguinte, que estes três critérios foram *expressamente* excluídos do ordenamento jurídico, como fundamento para a desconsideração de pessoas jurídicas, por meio do artigo 129, da Lei nº. 11.196/05. A partir desta norma legal, portanto, é explícito no ordenamento jurídico brasileiro que uma empresa pode prestar serviço intelectual (A), de modo personalíssimo (B), com ou sem designação de outro sócio para a prestação da atividade (C) e manter a sua caracterização como uma pessoa jurídica para fins tributários e previdenciários.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

2.1.5 Muito embora o conteúdo prescrito por esta norma legal esteja claro, uma vez que o significado preliminar dos termos utilizados no dispositivo não padece de qualquer ambiguidade, na prática, porém, o que se verifica é a existência de autos de infração lavrados pela Receita Federal em manifesta *desconsideração* ao teor desta norma. Alguns exemplos paradigmáticos devem ser citados, para fins unicamente ilustrativos, relativamente à autuação pela Receita Federal de contribuintes com base nestes critérios expressamente previstos pelo artigo 129 da Lei nº. 11.196/05.

2.1.6 Em primeiro lugar, mesmo depois do advento do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, a Receita Federal segue autuando contribuintes com base no critério relativo à prestação de serviço intelectual (critério A), tendo em vista a compreensão de que este tipo de serviço *deveria* ser prestado pela pessoa física. Em alguns casos, a Receita Federal tem desconsiderado a prestação do serviço de natureza intelectual pela pessoa jurídica por acreditar estarem presentes os pressupostos da personalidade na prestação do serviço, que determinaria a existência de relação de emprego. É o que demonstra, em caráter meramente exemplificativo, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

(...). **ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.** (...). (CARF, Processo nº. 16682.721028/2015-87, Acórdão nº. 2402-006.976, 4ª Câmara da 2ª Turma da 2ª Seção de Julgamento, Relator Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, sessão de 13/02/2019) (Grifos meus)

(...). **SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE. Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga**

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

comprovar a ocorrência da relação de emprego, **caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviços intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.** (...). (CARF, Processo nº. 10166.725263/2014-08, Acórdão nº. 2201-003.717, 2ª Câmara da 1ª Turma da 2ª Seção de Julgamento, Relator Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, sessão de 04/07/2017) (Grifos meus)

2.1.7 Em segundo lugar, mesmo após o advento do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, a Receita Federal segue autuando contribuintes com base no critério relativo à prestação de serviço de modo personalíssimo (critério B). Novamente, no entendimento da Receita Federal, a presença do caráter personalíssimo na prestação do serviço intelectual pela pessoa jurídica não a impediria de qualificar a relação jurídica como uma relação de emprego, e tributar os valores recebidos pela pessoa jurídica como se tivessem sido recebidos pela pessoa física. É o que se depreende, a título exemplificativo, da seguinte decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA. INTELIGÊNCIA DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/05. POSSIBILIDADE. **A contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais, mesmo em caráter personalíssimo, encontra seu limite na relação de emprego.** Caracterizado o vínculo de emprego, em especial a subordinação, as disposições do artigo 9º da CLT embasam a descon sideração do negócio jurídico firmado. (CARF, Processo nº. 15504.720248/2014-09, Acórdão nº. 2201-003.374, 2ª Câmara da 1ª Turma da 2ª Seção de Julgamento, Relator Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, sessão de 18/01/2017) (Grifos meus)

2.1.8 E, em terceiro lugar, mesmo depois da introdução do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, a Receita Federal segue autuando contribuintes com base no critério relativo à falta de designação de outro sócio ou de empregados para a prestação da atividade objeto da empresa (critério C). De acordo com o entendimento da Receita Federal, se os serviços são prestados apenas por um dos sócios da pessoa jurídica, estaria caracterizada a prestação

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

pela pessoa física, devendo ser desconsiderada, para fins fiscais e previdenciários, a personalidade jurídica da empresa. Novamente, a seguinte decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ilustra este entendimento:

(...) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELLECTUAIS. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.196/2005. **Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é permitido à fiscalização tributária desconsiderar a contratação de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, desde que demonstre que os serviços, no plano fático, são efetivamente prestados pelo sócio desta, na condição de segurado empregado.** (CARF, Processo nº. 19515.720394/2015-39, Acórdão nº. 2401-005.669, 4ª Câmara da 1ª Turma da 2ª Seção de Julgamento, Relator Conselheiro Cleberson Alex Friess, sessão de 07/08/2018) (Grifos meus)

2.1.9 Em sentido semelhante, no âmbito judicial também tem sido discutida a validade de autos de infração lavrados pela Receita Federal com fundamento nos critérios A (prestação de serviço intelectual), B (de modo personalíssimo) e C (com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade). As decisões proferidas neste âmbito são ora favoráveis ora contrárias ao contribuinte. É o que indicam, em caráter meramente exemplificativo, as seguintes ementas:

REMESSA NECESSÁRIA. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO INTELLECTUAL EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. RECOLHIMENTO TRIBUTÁRIO EM NOME DA EMPRESA CONTRATADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA ATINGIR O PATRIMÔNIO DO SÓCIO QUE REALIZOU O SERVIÇO. CONTRARIEDADE À LEGISLAÇÃO VIGENTE. ART. 129 DA LEI 11.196/05 E ART. 150 DO RIR. INEXIGIBILIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL. 1 - **A questão controvertida nos autos é a autuação fiscal que atribuiu ao sócio pessoa física a receita obtida em nome da pessoa jurídica em razão**



# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

**da prestação de serviço em caráter personalíssimo, o que acarretou a cobrança adicional de imposto de renda. (...)** (TRF 2ª Região, Reexame Necessário nº. 0013950-19.2014.4.02.5101, Quarta Turma Especializada, Relator Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, julgado em 06/02/2018) (Grifos meus)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. DESISTÊNCIA DO RECURSO. HOMOLOGAÇÃO. AUTUAÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECONHECIMENTO DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. APRESENTADOR. POSSIBILIDADE. 1. A sentença invoca o disposto no art. 129 da Lei n. 11.196/05 (...). 4. **Conforme se verifica, a fiscalização entendeu restar caracterizada a subordinação em razão de os riscos da atividade empresarial serem assumidos pela autora, a qual exhibe regularmente os programas televisivos e cuja produção é realizada sob a direção de seus próprios empregados filiados à Previdência Social na condição de trabalhadores empregados. Ademais, há perfeita integração entre os programas. Acrescenta a fiscalização que a atividade de apresentador de TV é eminentemente pessoal, daí inferindo a personalidade que caracteriza a relação laboral. A onerosidade dessa relação resta comprovada, prossegue, por notas fiscais enquanto que a continuidade na prestação de serviços revela-se pela inexistência de sua interrupção, ressalvadas as férias. Nesse sentido, exemplifica a fiscalização a hipótese vertente com o programa "Pra Você", apresentado por Ione Borges, em que a empresa reconhece a relação de emprego. (...)** (TRF 3ª Região, Apelação/Reexame Necessário nº. 0004995-26.2007.4.03.6100/SP, Quinta Turma, Relator Desembargador Federal André Nekatschalow, julgado em 17/11/2014) (Grifos meus)

2.1.10 Estes casos, aos quais outros poderiam ser somados, são apresentados aqui tão somente para demonstrar que, até o momento, a norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 foi incapaz de regular a matéria para cuja solução ela foi editada. Mesmo depois da introdução desta norma legal no ordenamento jurídico brasileiro, com a especificação de três critérios aptos à qualificação de uma pessoa jurídica, a Receita Federal segue usando estes mesmos critérios para a autuação de contribuintes e para a desconsideração da personalidade jurídica de empresas

para fins fiscais e previdenciários. A Ação Declaratória de Constitucionalidade não pretende discutir a matéria fática objeto destas autuações. O que se pretende, por meio desta, é a manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, para que seja pacificada a sua interpretação e aplicação pela Receita Federal.

2.1.11 Logo, as considerações anteriores demonstram o contexto por que se mostra necessária a declaração de constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05. Em que pese a norma reconstruída a partir deste dispositivo legal seja plenamente vigente no ordenamento jurídico brasileiro, seu conteúdo vem sendo objeto de desconsideração pela atuação da Receita Federal brasileira, o que impõe a necessidade do exame e da declaração da sua plena compatibilidade com a Constituição.

## 2.2 O DIREITO DE LIBERDADE NA CONSTITUIÇÃO

2.2.1 O princípio geral de liberdade pode ser representado por meio do seguinte enunciado: “tudo que não é proibido é permitido”. O conteúdo deste enunciado também é denominado de “norma geral exclusiva”, isto é, uma norma geral de conteúdo negativo que garante ao cidadão um *âmbito protegido de liberdade* para ele se autodefinir e que não pode sofrer interferências externas por parte do poder público. O mencionado princípio geral de liberdade, porém, admite dois sentidos: um sentido forte, presente quando *há uma norma* que qualifica determinado comportamento como permitido; e um sentido fraco, presente quando *não há uma norma* que proíba determinado comportamento.<sup>1</sup>

2.2.2 No caso da Constituição brasileira, o princípio de liberdade adquire um sentido forte, na medida em que há normas expressas que

---

<sup>1</sup> GUASTINI, Riccardo. *Il Giudice e la Legge*. Torino: Giappichelli, 1995, p. 22.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

qualificam positivamente determinados comportamentos como permitidos. De um lado, destaca-se o princípio geral de liberdade, previsto em vários dispositivos, como no preâmbulo (“Estado Democrático de Direito destinado a assegurar... a liberdade”) e no artigo 3º, inciso I (“constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil... construir uma sociedade livre”). Alguns destes dispositivos podem ser destacados:

## **Preâmbulo**

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, **a liberdade**, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (Grifos meus)

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...) IV - os valores sociais do trabalho e da **livre iniciativa**; (Grifos meus)

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma **sociedade livre**, justa e solidária; (...) (Grifos meus)

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, **à liberdade**, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) (Grifos meus)

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

2.2.3 A Constituição, portanto, é repetitiva e enfática ao estatuir o direito fundamental de liberdade. Além de proteger de maneira subsidiária qualquer restrição que não seja protegida por algum princípio específico de liberdade, o princípio geral de liberdade protege a autoafirmação e a autodeterminação (capacidade de definir sua própria identidade), a autoproteção (capacidade de se resguardar e de se recolher tanto juridicamente, na sua esfera privada e na sua intimidade, quanto fisicamente, na sua residência) e a autoexposição (capacidade de se afastar de exposições que considere atentatórias à sua pessoa e de decidir aquilo que deseja divulgar relativamente a si próprio).<sup>2</sup> Liberdade jurídica significa, pois, o *poder de escolha* entre alternativas comportamentais que evitem ou que amenizem riscos jurídicos, isto é, consequências jurídicas, capazes de prognóstico e de controle, que afetam decisões individuais.<sup>3</sup> Liberdade envolve, assim, autonomia, e esta última opõe-se a uma vida de *escolhas forçadas* ou *sem escolhas*.<sup>4</sup>

2.2.4 De outro lado, a Constituição ainda prescreve princípios específicos de liberdade, em vários de seus dispositivos, como nos artigos 5º (liberdade de expressão e liberdade de exercício de profissão) e 170 (livre iniciativa, liberdade de concorrência e liberdade de exercício de atividade econômica). Alguns destes dispositivos podem ser destacados:

Art. 5º: (...)

(...) IV - **é livre a manifestação do pensamento**, sendo vedado o anonimato;

---

<sup>2</sup> PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Staatsrecht II: Grundrechte*. 23ª ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2007, p. 87.

<sup>3</sup> GUSY, Christoph. “Gewährleistung von Freiheit und Sicherheit im Lichte unterschiedlicher Staats- und Verfassungsverständnisse”, *VVDStRL* 63, Berlin, 2004, p. 155.

<sup>4</sup> RAZ, Joseph. *The Morality of Freedom*. Oxford: Clarendon, 1986, p. 371.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

(...) IX - **é livre a expressão da atividade intelectual**, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

(...) XIII - **é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão**, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer; (Grifos meus)

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

(...) IV - **livre concorrência**;

(...) Parágrafo único. É assegurado a todos **o livre exercício de qualquer atividade econômica**, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Grifos meus)

2.2.5 O exercício livre de um trabalho ou de uma atividade econômica funciona como instrumento para o indivíduo plasmar a própria vida. É por meio do trabalho e da atividade econômica que o cidadão constrói autonomamente a sua individualidade. Esses direitos fundamentais, portanto, adquirem uma relevância central para a autodeterminação e para a realização digna do homem. A liberdade funciona como uma espécie de *status*: somente a proteção *contínua* da capacidade de agir permite o exercício efetivo da liberdade e da autoformação da personalidade.<sup>5</sup>

2.2.6 Ao contrário da propriedade, que muitas vezes troca de titular, a profissão, como uma duradoura capacidade, acompanha o indivíduo por toda a sua vida – e, como tal, apresenta-se como um objeto em contínuo desenvolvimento. Profissão nada mais é que a duradoura realização de um

---

<sup>5</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 235-236.

fundamento de vida.<sup>6</sup> O direito fundamental à profissão, portanto, pressupõe uma dimensão temporal caracterizada pela pretensão de permanência: ao Estado cabe *continuamente* proteger e não restringir o seu exercício.<sup>7</sup>

2.2.7 Exatamente por isso, o Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, reconheceu que a livre iniciativa e a livre concorrência são desdobramentos da liberdade individual no domínio econômico e, como tais, servem de meio para promoção da própria dignidade humana. Por essa razão, referidos princípios estabelecem verdadeira proteção ao indivíduo contra os atos do Estado. É o que indicam, em caráter meramente exemplificativo, as seguintes passagens de julgados recentes do Tribunal:

**“Decerto, a livre iniciativa e a livre concorrência são funcionalizadas pela ordem constitucional para a promoção de existência digna a todos, à luz da justiça social. Trata-se de expressão do princípio da dignidade da pessoa humana, com escopo universal por definição, abarcando, em regra, toda a territorialidade brasileira e o comércio internacional.”** (STF, trecho do voto do Ministro Relator Edson Fachin no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 5.472, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2018, p. 24-25 do acórdão) (Grifos meus)

**“(...) a garantia da livre iniciativa desponta como desdobramento da liberdade individual projetada nos domínios da economia, a erigir verdadeira proteção do indivíduo contra interferências externas que tolham sua autonomia empreendedora. Cuida-se, aqui, de um típico direito negativo ou de defesa, oponível precipuamente ao Poder Público e às suas prerrogativas de autoridade.”** (STF, trecho do voto do Ministro Relator Luiz Fux no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.923,

---

<sup>6</sup> LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 315.

<sup>7</sup> HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Otto Schmidt, 2002, p. 163-164. LEISNER, Anna. *Kontinuität als Verfassungsprinzip*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 314.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

Tribunal Pleno, julgado em 08/11/2017, p. 61 do acórdão) (Grifos meus)

2.2.8 Isso significa dizer que a liberdade, tal como prevista na Constituição brasileira e interpretada pelo Supremo Tribunal Federal, não é decorrência da *falta de normas* que meramente proíbem determinados comportamentos. Ela é, em vez disso, decorrência da *previsão de normas* que qualificam positiva e expressamente determinados comportamentos como permitidos. Trata-se, como se pode perceber, de um sentido forte e positivo de liberdade de acordo com o qual o cidadão pode fazer tudo aquilo que não seja expressamente proibido, cabendo ao poder público não apenas deixar de restringi-la como também protegê-la.

2.2.9 Assim, só existe liberdade quando o indivíduo tem o poder de determinar qual projeto de vida quer construir, quais atos deseja praticar, dentre aqueles que sabe poder praticar, e quais consequências quer e aceita suportar. Mas para poder determinar quais atos deseja praticar e quais consequências quer e aceita suportar, é indispensável que ele esteja consciente e bem informado a respeito das alternativas de ação que possui e possa minimamente determinar quais as consequências que cada uma delas vai futuramente desencadear. Ter liberdade é, portanto, saber sobre o que decidir, querer conscientemente decidir em determinado sentido e arcar responsabilmente com as consequências da sua decisão.<sup>8</sup>

2.2.10 Se assim é, porém, não há liberdade quando o indivíduo não conhece as opções que estão presentes, nem tem a aptidão para prever minimamente as consequências que cada uma delas irá produzir. É que, nessas situações, ele não pode nem autonomamente desenhar a sua própria vida, nem de maneira independente determinar o seu conteúdo. E em vez de a sua vida decorrer da sua própria vontade e, por consequência, de propósitos

---

<sup>8</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 12.

autonomamente concebidos e por ele mesmo escolhidos, ela dependerá da vontade de outro e de objetivos por este externa e arbitrariamente impostos.

2.2.11 Desse modo, quando o indivíduo age com base em determinada regra jurídica que estabelece, para a ocorrência de determinado fato (digamos o fato A), a produção de determinada consequência (digamos a consequência Z), a sua liberdade só se efetiva quando ele consegue razoavelmente determinar o significado do fato A e tem a capacidade de razoavelmente dimensionar a consequência Z. Se ele decidir com independência, portanto sem coerção nem manipulação, praticar o fato A, saberá de antemão que deverá – e provavelmente irá – suportar a consequência Z, com cuja imposição, por isso mesmo, deverá contar e responsabilmente suportar.<sup>9</sup>

2.2.12 Em outras palavras, conhecendo os elementos que estruturam a regra “Se A, então Z”, o indivíduo poderá ter a capacidade de tomar decisões bem informadas e efetivas: bem informadas, se tiver condições de conhecer razoavelmente o significado de A; e efetivas, se tiver condições de razoavelmente dimensionar a extensão e a intensidade da consequência Z. Desse modo, ele poderá, de maneira livre e racional, autodeterminar, dentro dos limites do Direito, o seu futuro, decidindo se prefere praticar o fato A e, de maneira responsável, submeter-se à consequência Z, ou se, em vez disso, prefere praticar o fato B, para não se submeter à consequência Z e, sim, à consequência Y.

2.2.13 O seu plano de autonomamente desenhar a sua própria vida e livremente determinar o seu curso começa, entretanto, a naufragar justamente quando o indivíduo perde a habilidade de tomar decisões bem informadas e efetivas. Isso ocorre – para seguir no ilustrativo exemplo aqui empregado – quando: (a) o indivíduo não sabe nem que o fato A é regulado,

---

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 13.



# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

tampouco que a sua prática produz a consequência Z; (b) o indivíduo não consegue razoavelmente definir o significado de A, nem razoavelmente dimensionar a extensão e a intensidade da consequência Z; (c) a ocorrência do fato A ora produz a consequência Z, ora produz a consequência Y; (d) o fato que desencadeia a consequência Z é constantemente modificado ou a consequência Z é continuamente alterada; (e) a regra “Se A, então Z” não tem o seu conteúdo igual para todos os casos iguais, nem é aplicada de maneira uniforme para todos aqueles que praticam o fato A; (f) o indivíduo que pratica o fato A, por aceitar a consequência Z, é depois que agiu, submetido a uma consequência diversa da consequência Z; (g) a consequência Z não é aplicada para quem pratica o fato A; (h) a consequência Z também é aplicada para quem não pratica o fato A.<sup>10</sup>

2.2.14 Em todos esses casos termina o indivíduo por ser submetido coercitiva e manipuladamente a consequências com as quais não podia contar e eventualmente nem mesmo podia ou queria suportar. É precisamente por isso que a Constituição também previu o *modo* como poderia haver a restrição da liberdade do indivíduo: por meio da *lei*.

2.2.15 Nesse sentido, a Constituição brasileira, relativamente à atuação em conformidade à lei do Poder Executivo (e, portanto, da administração tributária), contém dois dispositivos: um dispositivo geral, de acordo com o qual “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei” (artigo 5º, inciso II); e um dispositivo específico para o Direito Tributário, de acordo com o qual os entes federados não podem “instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (artigo 150, inciso II).

2.2.16 A referida exigência de conformidade da administração à lei admite em tese três sentidos: *compatibilidade* da atuação administrativa com

---

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 14.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

a lei, sendo inválidos os atos administrativos que estejam em contraste com a lei, podendo haver regulamentos autônomos e independentes; *autorização da atuação administrativa pela lei*, sendo inválidos os atos administrativos que não sejam expressamente autorizados pela lei, podendo haver regulamentos autônomos e independentes, desde que expressamente autorizados; e *vinculação da atuação administrativa ao estabelecido em lei*, sendo inválidos os atos administrativos que não estejam conforme ao conteúdo predeterminado da lei, não podendo haver regulamentos autônomos nem independentes.<sup>11</sup>

2.2.17 No âmbito da Constituição brasileira, a exigência de conformidade da administração tributária à lei exprime o sentido de *vinculação material*, na medida em que a instituição e o aumento de tributos são matérias reservadas à lei, cabendo à lei predeterminar tais matérias e ao regulamento apenas especificá-las. Essa reserva de lei possui, portanto, três significados: uma *obrigação* para o legislador disciplinar a instituição e o aumento de tributos; uma *proibição* para outro poder disciplinar a mesma matéria; e uma *proibição* para o legislador transferir a referida matéria para outro poder ou fonte.

2.2.18 A exigência de conformidade da administração tributária à lei assume, por conseguinte, o caráter de *vinculação material da administração* àquilo que esteja estabelecido em lei. Não se trata, insista-se, de uma exigência de mera compatibilidade (ausência de contradição) ou de simples autorização (previsão legal). Trata-se, isto sim, de uma exigência de *predeterminação material*, de acordo com a qual a lei funciona para a administração tanto em sentido positivo, predeterminando (positivamente) o conteúdo da atuação administrativa, isto é, delimitando aquilo que ela *deve fazer* (comandos), quanto em sentido negativo, circunscrevendo (negativamente) determinados limites para a atuação administrativa, isto é, delimitando aquilo que ela *não pode fazer* (vedações).

---

<sup>11</sup> GUASTINI, Riccardo. *Il Giudice e la Legge*. Torino: Giappichelli, 1995, p. 41.

2.2.19 A exigência de lei é, por si só, um instrumento de segurança jurídica, porque, ao demandar normas gerais e abstratas, dirigidas a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribui, de um lado, para afastar a surpresa decorrente tanto da inexistência de normas escritas e públicas quanto do decisionismo e das decisões circunstanciais *ad hoc*; e, de outro, favorece a estabilidade do Direito, porque somente graças a determinados procedimentos é que a legislação vigente pode ser modificada.<sup>12</sup> A exigência de legalidade, além de favorecer o ideal de participação democrática, ainda privilegia aos governados tranquilidade, confiança e certeza quanto à tributação.

2.2.20 A obrigatoriedade de edição prévia de lei para a instituição e para o aumento de tributos é, por conseguinte, instrumento de promoção dos ideais de confiabilidade e de previsibilidade do (e pelo) ordenamento jurídico, porquanto a exigência de lei favorece: a inteligibilidade do ordenamento jurídico, já que o contribuinte possui maiores condições de acesso às normas a que deverá obedecer e de compreensão do seu conteúdo; a confiabilidade do ordenamento jurídico, porque as normas legais só poderão ser modificadas por meio de outras normas legais – o que contribui para a sua estabilidade; a calculabilidade do ordenamento, visto que o contribuinte apresenta melhores condições de prever as obrigações tributárias futuras.<sup>13</sup> Note-se que a generalidade da lei não é condição para a previsibilidade, pois, de um lado, uma norma individual pode servir de instrumento de planejamento para o seu destinatário de modo muito mais eficiente e, de outro lado, uma norma geral que não seja conhecida e estável também não serve de meio adequado para que o indivíduo trace os seus próprios ideais.<sup>14</sup> A generalidade é, na verdade,

---

<sup>12</sup> RAMÍREZ, Federico Arcos. *La Seguridad Jurídica: una Teoría Formal*. Madrid: Dykinson, 2000, p. 220.

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 253.

<sup>14</sup> WALDRON, Jeremy. “The rule of law in contemporary liberal theory”, *Ratio Juris*, v. 2, n. 1, 1989, P. 82.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

um instrumento de planejamento para todos, e não para alguns, baseado na preservação da exigência de legalidade conjuntamente com a de igualdade.

2.2.21 Em face das considerações anteriores, pode-se facilmente afirmar que a Constituição brasileira não garante qualquer liberdade, mas uma “liberdade positivamente qualificada”. Com efeito, ao invés de se omitir relativamente ao exercício da liberdade pelo particular, ela expressa e positivamente garante a liberdade, por meio da liberdade geral (liberdade de o cidadão fazer o que quiser), da liberdade específica (liberdade de o cidadão exercer a sua atividade econômica como quiser) e da liberdade legal (liberdade de o cidadão fazer tudo que não esteja proibido). E ao invés de se omitir relativamente ao exercício do poder pela administração, a Constituição expressa e negativamente restringe a atuação da administração, por meio da proibição de instituição ou aumento de tributo sem lei (artigo 150, inciso II) e por meio da previsão de regulamentos apenas para dar fiel execução à lei (artigo 84, inciso IV).

2.2.22 Em suma, a Constituição brasileira, em sentido positivo e forte, garante, de um lado, a liberdade de o cidadão fazer aquilo que bem entender para exercer a sua atividade econômica; de outro, proíbe a administração de atuar contra e além daquilo que esteja previamente determinado em lei. Novamente, este é o sentido atribuído pelo próprio Supremo Tribunal Federal, que já reconheceu expressamente que “a liberdade (...) é consagrada, no plano da Constituição de 1.988, principiologicamente, como fundamento da República Federativa do Brasil e como fundamento da ordem econômica. Ao princípio dá concreção, a própria Constituição, nas regras (normas) inscritas, v.g., no seu art. 5º - inciso II, VI, IX, XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XX - e 206, II.”<sup>15</sup> Ao fazê-lo, a Constituição garante um espaço constitucionalmente protegido de liberdade que a administração deverá tanto *proteger*, adotando condutas para assegurar a sua efetividade, quanto *não violar*, deixando de adotar condutas que possam prejudicá-la.

---

<sup>15</sup> STF, trecho do voto do Ministro Relator Eros Grau no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.950, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2005, p. 3-4 do voto.

2.2.23 A exigência de legalidade material, portanto, tutela os direitos fundamentais contra a administração e reconduz a instituição e o aumento dos tributos ao domínio do legislador. Ao fazê-lo, delimita a competência entre as fontes (o que cabe à lei e o que cabe ao regulamento) e delimita o poder entre os órgãos (o que cabe ao legislador e o que cabe ao administrador).

2.2.24 Estas considerações preambulares com relação aos princípios da liberdade e da legalidade são fundamentais para o deslinde da controvérsia objeto deste parecer. A análise da conformidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 com a Constituição passa, necessariamente, pela compreensão da forma como a Constituição tutelou o direito fundamental à liberdade. Estabelecida esta premissa, está-se apto a analisar a constitucionalidade do referido dispositivo.

## **2.3 A CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 129, DA LEI Nº. 11.196/05**

2.3.1 É precisamente neste contexto de liberdade positiva e fortemente qualificada que entra em cena o artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, assim redigido:

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

2.3.2 Esta lei, com expressa finalidade fiscal e previdenciária, estabeleceu que: a prestação de serviços intelectuais (critério A), em caráter personalíssimo ou não (critério B), com ou sem a designação de quaisquer

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços (critério C), se sujeitarão tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas.

2.3.3 Ao assim proceder, a referida lei especificou o princípio constitucional de liberdade em duas normas expressas. De um lado, este dispositivo pode ser qualificado como *uma norma de conduta proibitiva*, dirigida à administração: esta fica proibida de desconsiderar as pessoas jurídicas com base nos critérios A (porque prestam serviços intelectuais), B (porque prestam serviços em caráter personalíssimo) e C (porque prestam serviços com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados). Analiticamente, esta norma pode ser traduzida da seguinte forma:

“É proibido à administração tributária empregar os critérios A, B e C para desconsiderar a pessoa jurídica prestadora de serviços para efeitos fiscais e previdenciários”.

2.3.4 Esta norma proibitiva é reforçada ainda pela remissão feita ao artigo 50 do Código Civil. Em sua redação original, este dispositivo estava assim redigido:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

2.3.5 Após a edição da Medida Provisória nº. 881/19, que instituiu a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, este dispositivo foi acrescido de cinco parágrafos e passou a ter a seguinte redação:

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

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

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização dolosa da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto o de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no **caput** e nos § 1º e § 2º também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o **caput** não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

2.3.6 A partir deste dispositivo pode-se reconstruir pelo menos três normas distintas. Em primeiro lugar, pode-se reconstruir uma norma que autoriza a desconsideração da personalidade jurídica nas situações em que especifica (“se desvio de finalidade *ou* confusão patrimonial, *então* há abuso da personalidade jurídica que autoriza a sua desconsideração”). Em segundo lugar, pode-se reconstruir uma norma atributiva de competência, que atribui

ao *juiz* a competência para desconsiderar a personalidade jurídica em casos de abuso (“*se* abuso da personalidade jurídica, *então* compete ao juiz desconsiderar a personalidade jurídica”). Em terceiro lugar, pode-se reconstruir uma norma procedimental, que permite a desconsideração da personalidade jurídica mediante a adoção de um procedimento determinado (“*se* requerida a desconsideração da personalidade jurídica pela parte ou pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, *então* pode o juiz determinar a desconsideração da personalidade jurídica”). Isso significa, portanto, que as normas reconstruídas a partir do artigo 50 do Código Civil estabeleceram as hipóteses em que é permitida a desconsideração da personalidade jurídica (somente abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, e não quaisquer outras), quem pode realizar esta desconsideração (juiz, e não a Receita Federal), e de que modo (mediante o requerimento da parte ou do Ministério Público, e não de ofício).

2.3.7 Deste modo, a norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, além de proibir a administração tributária de empregar os critérios A, B e C para desconsiderar a pessoa jurídica prestadora de serviços para efeitos fiscais e previdenciários, também estabeleceu quem, de que modo e em quais circunstâncias está autorizado a desconsiderar a pessoa jurídica. A norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, portanto, afastou da Receita Federal o poder de esta proceder *diretamente, conforme seus próprios critérios*, à desconsideração da pessoa jurídica.

2.3.8 Assim, a pretexto de obedecer a legislação trabalhista, não pode a Receita Federal, ela mesma, determinar que os valores recebidos pela pessoa jurídica sejam tributados como se tivessem sido recebidos pela pessoa física. Conforme a norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, presentes os critérios A, B e C, “*para fins fiscais e previdenciários*”, aplica-se a legislação atinente às pessoas jurídicas. É irrelevante, nesse sentido, que a legislação trabalhista tenha utilizado esses critérios, ao lado de outros, para atribuição de vínculo empregatício. Novamente, compete ao Poder Judiciário reconhecer eventual vínculo empregatício, e não à Receita Federal. Insista-se



# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

nesse ponto: a norma reconstruída a partir do artigo 129, da Lei nº. 11.196/05 não alterou a definição, o conteúdo ou o alcance das relações de trabalho. O que ela fez foi atribuir *efeitos tributários* específicos às relações jurídicas nas quais a prestação do serviço intelectual, de modo personalíssimo, com ou sem designação de obrigações a sócios é feita por uma pessoa jurídica. Isso quer dizer que ausente o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, nos termos do artigo 50 do Código Civil, a Receita Federal está obrigada a aplicar a legislação tributária relativa às pessoas jurídicas e, conseqüentemente, está proibida de tributar referidos valores como se tivessem sido auferidos por pessoas físicas.

2.3.9 De outro lado, o artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 pode ser qualificado como *uma norma de conduta permissiva*, dirigida ao contribuinte: este fica autorizado a criar pessoas jurídicas com base nos critérios A (para prestar serviços intelectuais), B (para prestar serviços em caráter personalíssimo) e C (para prestar serviços com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados). Analiticamente, esta norma pode ser reconstruída da seguinte forma:

“É permitido ao contribuinte criar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C sem que elas sejam desconsideradas para efeitos fiscais e previdenciários”.

2.3.10 Ao desta forma atuar, o legislador nada mais fez do que concretizar, mediante especificação, um espaço positivo de liberdade constitucionalmente assegurado. Por um lado, ao estabelecer uma norma de conduta proibitiva, dirigida à administração, de acordo com a qual esta não pode empregar os critérios A, B e C para desconsiderar para efeitos fiscais e previdenciários as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, o legislador especificou um *âmbito de não interferência do fisco*. Trata-se da liberdade frente ao poder público (*freedom from*), que qualifica o direito de liberdade na sua função de direito de defesa contra atos do poder público (*Abwehrrecht*).

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

2.3.11 Esta acepção de liberdade é tratada pela doutrina como liberdade negativa. A pergunta a ser respondida é: qual é a área na qual o sujeito (uma pessoa ou um grupo de pessoas) pode ou deveria poder fazer ou ser aquilo que ele é capaz de fazer ou ser, sem a interferência de outras pessoas? Desse ponto de vista, a liberdade trata exatamente da não-interferência, da inexistência de coerção, no sentido de interferência deliberada de alguém na área em que outrem deveria poder atuar – não se refere a uma incapacidade física, por exemplo, mas sim a uma interferência deliberada. Trata-se de uma liberdade de alguma coisa (*freedom from*).<sup>16</sup> Esta liberdade está vinculada à interferência do outro à atividade de alguém. Conforme BERLIN, “ser livre, neste sentido, é não ser interferido pelos outros. Quanto maior a área de não-interferência, maior é a minha liberdade”.<sup>17</sup>

2.3.12 Por outro lado, ao estatuir uma norma de conduta permissiva, dirigida ao contribuinte, de acordo com a qual este pode empregar os critérios A, B e C para criar pessoas jurídicas para efeitos fiscais e previdenciários, o legislador especificou um *âmbito de liberdade conformadora para o contribuinte*. Trata-se da liberdade de autodireção e autocontrole para o contribuinte definir como irá exercer a sua atividade econômica (*freedom to*), que qualifica o direito de liberdade na sua função de direito de proteção (*Leistungsrecht*).

2.3.13 Esta acepção de liberdade é tratada pela doutrina como liberdade positiva. A pergunta a ser respondida é: o quê, ou quem, é a fonte de controle ou interferência que pode determinar alguém a fazer, ou ser, uma coisa ou outra? Desse ponto de vista, a liberdade relaciona-se com o desejo de o indivíduo ser seu próprio mestre, de desejar que a sua vida e as suas decisões dependam dele próprio e não de forças externas de qualquer tipo. O indivíduo aspira a ser um sujeito e não um objeto, daí a importância de ser

---

<sup>16</sup> BERLIN, Isaiah. “Two concepts of liberty”. In: Idem. *Four Essays on Liberty*. Oxford: University Press, 1969, p. 121-122.

<sup>17</sup> Ibidem, p. 123.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

guiado por suas próprias razões. Trata-se, nesse caso, de uma liberdade para conduzir uma determinada forma de vida (*freedom to*).<sup>18</sup> Sob este aspecto positivo, a liberdade envolve a definição de quem vai tomar as decisões sobre a sua própria vida. A noção de liberdade abrange não apenas a concepção negativa de um campo (ideal) sem obstáculos, mas a noção de autodireção (*self-direction*) e autocontrole (*self-control*).<sup>19</sup> Esta liberdade está vinculada à importância de que as condutas sejam guiadas por decisões próprias e não alheias.

2.3.14 Em outras palavras, a *proibição* de o administrador desconsiderar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C traduz, de modo simétrico e coextensivo, o *direito* fundamental (e legalmente especificado) de o contribuinte formar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C. Proibição para a administração e direito para o contribuinte: dois lados da mesma moeda. Tal especificação legal do direito fundamental de liberdade impede que a administração possa utilizar os critérios da natureza dos serviços e da existência de obrigações a sócios e empregados para desconsiderar as pessoas jurídicas para efeitos fiscais. Vale dizer: ao proibir a administração tributária de utilizar os critérios A, B e C para desconsiderar as pessoas jurídicas para fins fiscais e previdenciários, a Lei nº 11.196/05 *vinculou materialmente* a administração, tanto predeterminando (positivamente) o conteúdo da atuação administrativa, isto é, delimitando aquilo que ela *deve fazer* (respeitar o emprego dos critérios A, B e C pelos contribuintes para a formação de pessoas jurídicas), quanto circunscrevendo (negativamente) determinados limites para a atuação administrativa, isto é, delimitando aquilo que ela *não pode fazer* (desconsiderar pessoas jurídicas para efeitos fiscais e previdenciários apenas porque empregam os critérios A, B e C). E ao assim proceder, a Lei nº 11.196/05 concretizou, mediante especificação, o direito fundamental de liberdade, inserindo determinados atos (utilização dos critérios A, B e C pelos contribuintes para a formação de pessoas jurídicas) tanto dentro do *âmbito*

---

<sup>18</sup> BERLIN, Isaiah. “Two concepts of liberty”. In: Idem. *Four Essays on Liberty*. Oxford: University Press, 1969, p. 131.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 144.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

*de não interferência do fisco quanto dentro do âmbito de liberdade de autodireção e de autocontrole do contribuinte.*

2.3.15 Não se trata, portanto, de uma norma que impede a administração de concretamente autuar os contribuintes que estejam utilizando pessoas jurídicas de maneira simulada ou dissimulada. Trata-se, em vez disso, de uma norma que, a par de funcionar como norma de conduta para a administração e para o contribuinte, atribui efeitos fiscais e previdenciários específicos à constituição da pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, personalíssimos, com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados, impedindo a administração tributária de desconsiderar as pessoas jurídicas apenas com base nesses critérios.

2.3.16 É dizer, os critérios A (prestação de serviço intelectual), B (de modo personalíssimo) e C (com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade) não podem ser utilizados pela administração tributária como fundamentos para caracterização de simulação ou dissimulação em uma determinada situação concreta. A simulação e a dissimulação são vícios atinentes à existência, porque dizem respeito à ocorrência, efetiva ou exata, dos atos ou negócios jurídicos declarados pelas partes. De um lado, o vício de simulação surge quando “o contribuinte pretende que a autoridade administrativa acredite que alguma coisa aconteceu quando nada aconteceu”.<sup>20</sup> O contribuinte *inventa uma realidade inexistente*. De outro lado, o vício de dissimulação é constatado “quando o contribuinte quer que a administração acredite que alguma coisa aconteceu, quando outra, diferente, ocorreu.”<sup>21</sup> O contribuinte  *mascara uma realidade existente*.

---

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto. “Planejamento Tributário”. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 98, São Paulo: Malheiros, 2006. p. 76.

<sup>21</sup> ÁVILA, Humberto. “Planejamento Tributário”. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 98, São Paulo: Malheiros, 2006. p. 76.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

2.3.17 O relevante é que estes dois vícios, de simulação e de dissimulação, pressupõem o cotejo entre aquilo que foi declarado e aquilo que foi efetivamente feito.<sup>22</sup> Eles constituem vícios reveladores de uma discrepância entre o concreto conteúdo do ato ou negócio jurídico praticado pelas partes e a designação que lhes foi atribuída por elas. Estes vícios estão situados, por conseguinte, no plano das aparências, exigindo uma “contradição entre o que se declara e o que realmente se quer”.<sup>23</sup> O fundamental é que se não se verifica esta discrepância ou contradição, isto é, se os atos ou negócios tiverem sido efetivamente praticados, sem qualquer disfarce, e as partes tiverem assumido todas as suas consequências e os seus ônus, não se pode estar quer diante de simulação, quer diante de dissimulação.

2.3.18 É exatamente por isso que os critérios A (prestação de serviço intelectual), B (de modo personalíssimo) e C (com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade) são insuficientes para que a administração tributária desconsidere o negócio praticado pelo contribuinte sob a alegação de que haveria simulação ou dissimulação em determinado caso concreto. A administração tributária está obrigada a demonstrar, mediante o emprego de provas sólidas e robustas, a efetiva discrepância entre aquilo que se declarou e aquilo que realmente se quis. A mera constituição da pessoa jurídica para prestação de serviços intelectuais, de modo personalíssimo, com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade, não permite concluir que o negócio não foi efetivamente praticado, assumindo-se todas as suas consequências e seus ônus. Por isso, a mera presença dos critérios A, B e C não permite afirmar que houve a simulação ou dissimulação de determinado negócio jurídica. Noutro dizer, a norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 não impede o enquadramento de fatos em hipóteses legais de tributação. Ela,

---

<sup>22</sup> No mesmo sentido: SIEIRO, Horacio D. Días. Branch Reporter - Argentina. In: *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol. LXXXVIIa. Oslo: International Fiscal Association, 2002. p. 75.

<sup>23</sup> NOVOA, César Garcia. *La cláusula antielusiva em la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 62.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

em vez disso, especifica expressamente os requisitos que implicitamente decorrem do princípio constitucional de liberdade e que não podem ser utilizados como razões para desconsiderar pessoas jurídicas para efeitos fiscais (os critérios A, B e C).

2.3.19 Nesse sentido, trata-se de norma que, de um lado, reconhece o poder do Estado de tributar, mas, de outro, assegura que este poder não será exercido de modo a suprimir o direito fundamental do contribuinte de escolher *como* exercer as suas atividades econômicas. Trata-se, portanto, de norma em consonância com o entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal, que já proibiu o Estado de se valer do seu poder de tributar para suprimir direitos fundamentais, como indica, a título de exemplo, a seguinte passagem:

**“Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou , ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados.”**  
(Supremo Tribunal Federal, trecho do voto do Relator Ministro Celso de Mello no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº. 1145279, Segunda Turma, julgado em 01/03/2019, p. 13 do acórdão) (Grifos meus)

2.3.20 Por essa razão, pode-se afirmar que o artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 é expletivo de um direito que já poderia ser reconstruído dos direitos prescritos pela Constituição. Mesmo que sem autorização expressa, tal qual prevista na norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05, os serviços profissionais, inclusive aqueles de caráter personalíssimo, sempre foram tributados pela pessoa jurídica, justamente porque a legislação sempre admitiu a prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica.

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

2.3.21 E nem poderia ser diferente. Conforme já me manifestei, como a Constituição Federal garante o livre exercício de atividade econômica, o contribuinte é livre para definir o *que* contratar, *com quem* contratar, *como* contratar e *quando* contratar. Se regra proibitiva houvesse – e não há, insistasse –, ela seria manifestamente inconstitucional. Vale dizer, se os atos e negócios não pudessem ser praticados do ponto de vista legal, certamente o poderiam do ponto de vista constitucional.<sup>24</sup>

2.3.22 Isso significa, contudo, que nenhuma conclusão negativa se pode retirar do fato de o contribuinte prestar um serviço de natureza intelectual, de modo personalíssimo, com ou sem empregados. Estas razões não servem de justificativa para as autuações fiscais porque tais elementos, não apenas foram explicitados na norma legal, mas também porque fazem parte do *núcleo* do direito fundamental de liberdade e de livre exercício de atividade econômica, sendo, por isso, protegidos de qualquer glosa por parte da autoridade fiscal. Estes elementos dizem respeito a questões estritamente *privadas* que não podem ter efeitos fiscais negativos.

2.3.23 Assim, se os serviços profissionais, inclusive aqueles de caráter personalíssimo, sempre foram tributados pela pessoa jurídica, justamente porque a legislação sempre admitiu a prestação de serviços de natureza intelectual por pessoa jurídica, a introdução de uma nova norma legal, de acordo com a qual os serviços de natureza intelectual se sujeitam à legislação aplicada às pessoas jurídicas, nada mais fez do que declarar aquilo que já estava disposto na Constituição e na legislação anterior. O que torna uma lei interpretativa é ela declarar aquilo que já constava na legislação anterior. Esse é, precisamente, o caso: a legislação anterior previa exatamente o que a norma reconstruída a partir do artigo 129 prevê – a prestação de serviços

---

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. “A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 132-151 (147).

intelectuais, mesmo em caráter personalíssimo, já se sujeitava à legislação aplicada às pessoas jurídicas. A referida norma declarou o que já constava da legislação, explicitando o que já se encontrava implícito (ou mesmo explícito), tal como aquela placa, afixada pelo pintor, dizendo “pinto casas a domicílio”.<sup>25</sup>

2.3.24 Estas considerações servem ao propósito de demonstrar a plena compatibilidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 com a Constituição. Trata-se de dispositivo legal a partir do qual se reconstrói norma que concretiza em maior grau os direitos de liberdade previstos em um sentido forte e positivo pela Constituição. Por essa razão, a proibição de o administrador desconsiderar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C ali definidos traduz, de modo simétrico e coextensivo, o direito fundamental (e legalmente especificado) de o contribuinte formar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C.

2.3.25 Esta especificação legal do direito fundamental de liberdade serve exatamente ao propósito de impedir que a administração possa utilizar os critérios da natureza dos serviços e da existência de obrigações a sócios e empregados para desconsiderar as pessoas jurídicas para efeitos fiscais. Reitera-se, porque fundamental: a norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 *proíbe* a Receita Federal de autuar os contribuintes com base nestes critérios explícitos na lei, porque, a partir dela, não existe qualquer margem de dúvida de que uma pessoa jurídica pode ser constituída para prestar serviço intelectual (critério A), em caráter personalíssimo (critério B) e sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados (critério C).

---

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. “A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, v. 17. São Paulo: Dialética, 2013, p. 132-151 (150).



2.3.26 O fato de a Receita Federal desconsiderar esta expressa previsão legal cria um paradoxo aos contribuintes. Não obstante o fato de a Constituição, de um lado, ter adotado um sentido forte e positivo de liberdade e ter prescrito expressamente um *âmbito de liberdade conformadora para o contribuinte* e, a legislação, de outro lado, ter especificado e concretizado este espaço de liberdade constitucionalmente assegurado por meio da definição de critérios válidos para a atuação de uma pessoa jurídica, os contribuintes seguem sendo autuados exatamente com relação a estes critérios prescritos pela norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05. É este contexto que justifica a necessidade premente de que este E. Supremo Tribunal Federal declare a plena conformidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 à Constituição, como forma de impor a sua plena aplicabilidade também à Receita Federal.

### 3. CONCLUSÕES

3.1 As considerações precedentes permitem alcançar as seguintes conclusões:

1) a norma reconstruída a partir do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 determina que, 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; esta norma, portanto, esclarece que uma empresa legitimamente constituída com base no Direito brasileiro pode prestar serviço intelectual (critério A), em caráter personalíssimo (critério B) e com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados (critério C), sendo a presença destes três critérios irrelevante para a sua classificação como uma pessoa jurídica para fins fiscais;

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

2) o que se verifica na prática, contudo, é a existência de autos de infração lavrados pela Receita Federal em manifesta *desconsideração* ao teor desta norma, na medida em que a Receita Federal segue usando estes mesmos critérios para a autuação de contribuintes e a desconsideração da personalidade jurídica de empresas para fins fiscais e previdenciários, o que justifica a presente Ação Declaratória de Constitucionalidade para a manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca da constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05;

3) a liberdade, tal como prevista na Constituição brasileira e interpretada pelo Supremo Tribunal Federal, não é decorrência da *falta de normas* que proíbem determinados comportamentos; ela é, em vez disso, decorrência da *previsão de normas* que qualificam determinados comportamentos como permitidos; este contexto demonstra que a Constituição adotou um sentido forte e positivo de liberdade de acordo com o qual o cidadão pode fazer tudo aquilo que não seja expressamente proibido;

4) relativamente à atuação do Poder Executivo (e, portanto, da administração tributária) em conformidade à lei, a exigência de conformidade da administração tributária à lei assume o caráter de vinculação substancial da administração àquilo que esteja estabelecido em lei; não se trata de uma exigência de mera compatibilidade (ausência de contradição) ou de mera autorização (previsão legal), mas sim de uma exigência de predeterminação material, de acordo com a qual a lei funciona para a administração tanto em sentido positivo, predeterminando (positivamente) o conteúdo da atuação administrativa, isto é, delimitando aquilo que ela *deve fazer* (comandos), quanto em sentido negativo, circunscrevendo (negativamente) determinados limites para a atuação administrativa, isto é, delimitando aquilo que ela *não pode fazer* (vedações);

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

5) a exigência de legalidade material, portanto, tutela os direitos fundamentais contra a administração e reconduz a instituição e o aumento dos tributos ao domínio do legislador; ao fazê-lo, delimita a competência entre as fontes (o que cabe à lei e o que cabe ao regulamento) e delimita o poder entre os órgãos (o que cabe ao legislador e o que cabe ao administrador);

6) é nesse contexto que deve ser analisada a compatibilidade do artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 com a Constituição, uma vez que a referida lei especificou o princípio constitucional de liberdade em duas normas expressas: de um lado, este dispositivo permite reconstruir *uma norma de conduta proibitiva*, dirigida à administração: esta fica proibida de desconsiderar as pessoas jurídicas com base nos critérios A (porque prestam serviços intelectuais), B (porque prestam serviços em caráter personalíssimo) e C (porque prestam serviços sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados), analiticamente, esta norma pode ser traduzida da seguinte forma: “É proibido à administração tributária empregar os critérios A, B e C para desconsiderar a pessoa jurídica prestadora de serviços para efeitos fiscais e previdenciários”;

7) de outro lado, este dispositivo permite reconstruir *uma norma de conduta permissiva*, dirigida ao contribuinte: este fica autorizado a criar pessoas jurídicas com base nos critérios A (para prestar serviços intelectuais), B (para prestar serviços em caráter personalíssimo) e C (para prestar serviços sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados), analiticamente, esta norma pode ser traduzida da seguinte forma: “É permitido ao contribuinte criar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C sem que elas sejam desconsideradas para efeitos fiscais e previdenciários”;

8) assim, a proibição de o administrador desconsiderar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C traduz, de modo simétrico e coextensivo, o direito fundamental (e legalmente

# HUMBERTO ÁVILA

Professor Titular da Universidade de São Paulo

especificado) de o contribuinte formar pessoas jurídicas com base nos critérios A, B e C: são dois lados da mesma moeda, porque tal especificação legal do direito fundamental de liberdade impede que a administração possa utilizar os critérios da natureza dos serviços e da existência de obrigações a sócios e empregados para desconsiderar as pessoas jurídicas para efeitos fiscais;

9) as normas reconstruídas a partir o artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 são, portanto, expletivas de um direito que já poderia ser reconstruído a partir dos direitos prescritos pela Constituição: como a Constituição Federal garante o livre exercício de atividade econômica, o contribuinte é livre para definir o *que* contratar, *com quem* contratar, *como* contratar e *quando* contratar;

10) todas as considerações anteriores permitem afirmar que o artigo 129 da Lei nº. 11.196/05 está em plena conformidade com a Constituição, na medida em que ela apenas concretiza, mediante especificação, o direito fundamental de liberdade

Este é o meu parecer.

São Paulo, 29 de julho de 2019.



**Humberto Ávila**