

Okuma: A tributação da prestação personalíssima de serviços

Nos últimos anos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) julgou casos emblemáticos a respeito da incidência de Imposto de Renda sobre prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas. Discute-se se tais serviços poderiam submeter-se à tributação típica das pessoas jurídicas ou se a incidência do imposto de renda das pessoas físicas.



A questão fica ainda mais complexa quando são serviços

científicos, artísticos e culturais e, quando envolvem o direito de imagem e patrocínios, como é o caso de atores, apresentadores de televisão e atletas.

Como sabemos, o Direito cria suas próprias ficções e uma delas é a pessoa jurídica, que tem personalidade e patrimônios próprios. Como reiterou e explicitou o artigo 49-A do Código Civil-CC, na redação da Lei n. 13.874/2029, "*a pessoa jurídica não se confunde com seus sócios, associados, instituidores ou administradores*", sendo de rigor a respectiva segregação patrimonial [\[1\]](#).

Adicionalmente, o artigo 129 da Lei 11.196/05 estabeleceu que os serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo, sujeitam-se ao regime de tributação de pessoas jurídicas. E o artigo 980-A do CC, com a redação da Lei 12.441/11, permitiu que tais serviços sejam prestados por empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI), instituída pela Lei 12.441/11, também no regime típico das pessoas jurídicas.

As hipóteses em que a pessoa jurídica pode ser desconsiderada para fins fiscais são aquelas apontadas pelo Código Civil: I) abuso de personalidade jurídica, mediante fraude ou simulação; II) desvio de finalidade, propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza, como fraude contra credores, fraude à execução; e III) confusão patrimonial do artigo 50, parágrafo 2 do CC.

Os precedentes mais antigos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiram que serviços personalíssimos deveriam ser tributados no regime de pessoas físicas. Nesse sentido são as decisões do apresentador de televisão Carlos Massa (Ratinho), Acórdãos 104-18.641, 104-19.111, 104-20.574 e 104-21.583; do treinador Luiz Felipe Scolari, Acórdãos 106-14.244 e 104-20.915; do tenista Gustavo Kuerten, Acórdão 106-17.147; da apresentadora Angélica, Acórdão 2101-00.979; e outros [2]. O regime de pessoas jurídicas foi mantido apenas nos Acórdãos 2102-01.847 (Nathalia Timberg) e 2102-002.051 (Leilane Neubarth).

Nos mais atuais, a análise do Carf tornou-se mais profunda e distinguiu: a) rendimentos de patrocínio; b) direitos de imagem da Lei Pelé (artigo 87-A da Lei 9.615/98); e c) proporção dos valores de remuneração do trabalho e outros direitos [3].

A controvérsia foi analisada em março de 2020 sob outro ângulo, ao envolver os rendimentos auferidos por árbitros, que no entendimento da Receita Federal do Brasil, deveriam ser tributados na pessoa física e não na sociedade de advogados (Acórdão 2402.008.171). Prevaleceu o argumento de que o árbitro seria equiparado aos magistrados e outras pessoas físicas que exercem a função de resolver conflitos. A remuneração deveria ser incluída no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, mesmo que o árbitro esteja vinculado a determinada sociedade profissional e use sua estrutura para desempenhar as suas atividades na arbitragem. E, inadvertidamente, afastou a aplicação do artigo 129 do Lei n. 11.196/2005.

O primeiro ponto que é necessário observar é a equiparação indevida entre magistrados e juízes de tribunais administrativos, que prestam serviços públicos e exercem suas atividades no regime específico dos servidores (em regime de exclusividade ou não, concursados ou não), nos termos dos artigos 39 e seguintes da Constituição Federal. É dever da União organizar e manter o Poder Judiciário, o Ministério Público do Distrito Federal e dos Territórios e a Defensoria Pública dos Territórios, nos termos do artigo 21, XVIII, da CF. Servidores públicos têm seus vencimentos estabelecidos na legislação de regência e regimes próprios de previdência. A forma de contratação de servidores públicos para funções judicantes é estabelecida pela Administração Pública. Por sua vez, os árbitros encontram-se no regime de direito privado, no qual prevalece a autonomia e a ampla liberdade de contratar. Justifica-se, assim, a possibilidade de árbitros constituírem sociedade para o exercício de sua função, o que é vedado aos servidores públicos.

O segundo ponto diz respeito ao artigo 129 do Lei nº 11.196/2005. O voto vencedor do redator designado Luis Henrique Dias Lima afirmou que essa disposição não é aplicável pois não haveria vínculo a sociedade e o cliente, mas uma relação individual com o árbitro.

Não é o que se depreende da literalidade do dispositivo legal, *verbis*:

"Artigo 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 artigo 50 da lei n. 10406, de 10 de janeiro de 2002 — Código Civil".



O texto é claro. Serviços intelectuais podem ser prestados por pessoas jurídicas, mesmo quando personalíssimos. E essa determinação deve prevalecer para fins fiscais e previdenciários, exceto quando houver desconsideração da personalidade judicial nas hipóteses autorizadas pelo Código Civil.

A relação de confiança que existe entre o árbitro e o cliente não é diferente daquela que permeia o relacionamento entre o cliente e seu advogado, que também exerce suas atividades de modo individual e personalíssimo. A personalidade está presente em inúmeros outros serviços, especialmente profissões independentes e regulamentadas (profissionais da saúde, arquitetos, engenheiros, contabilistas e outros), e não justifica a desconsideração da pessoa jurídica.

Embora a atividade do árbitro não seja exclusiva dos advogados, a Resolução do Conselho Nacional da Justiça 75/09 a considera *atividade jurídica*. O Código de Ética e Disciplina da OAB admite que mediação, arbitragem ou conciliação sejam exercidas individualmente ou pela sociedade. O Regulamento Geral do Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil prevê que os honorários dessas atividades podem ser revertidos para a sociedade (artigo 37). E o Conselho Federal da OAB decidiu que a arbitragem é serviço típico da advocacia e suas receitas podem ser atribuídas à sociedade (ementa 24/13).

Por fim, é importante observar que, embora ainda não tenha sido concluído o julgamento Supremo Tribunal Federal, já formou-se *maioria para declarar a constitucionalidade do artigo 129 da Lei 11.196/2005, na ADC 66* (Cármen Lúcia, Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Luiz Fux votaram pela procedência da ação). Em seu voto, a ministra relatora Carmen Lucia afirmou que "*o 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*".

Como vimos, a liberdade econômica e a autonomia privada consagrados pela nossa Constituição Federal é que devem pautar as relações entre os particulares, como é a arbitragem prevista na Lei 9.307/96. Esperamos que o Carf tenha a oportunidade de reavaliar a matéria à luz do precedente do STF acima mencionado.

[1] Artigo 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

[2] Acórdãos 104-21.954, 2202-00.252, 2101-00.980, 2801-01.870, 2201-001.496, 2102-002.441 e 2102-002.623.

[3]



Nesse sentido são os Acórdãos 2202-003.682, 2402-005.703, 2202-004.008, 2201-003.748, 2202-004.087, 9202-004.548, 2401-005.938.