



PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS VIA PESSOA JURÍDICA: ANÁLISE DAS CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS, SOB A ÓTICA DA DECISÃO DO STF, NA ADC 66

Isabella Garcia Duarte Iunes

Graduada pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais. Advogada.

Resumo – o recente julgado da Ação Direta de Constitucionalidade nº 66 perante o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05. Em sua decorrência, surgiram diversas consequências práticas, principalmente no tocante ao direito tributário. Isso, porque a administração tributária entendia como conduta ilícita a tributação de prestação personalíssima de serviços intelectuais por meio de uma pessoa jurídica. No presente trabalho, portanto, visa-se à análise de três dos principais impactos que o referido julgado estabeleceu no ordenamento jurídico pátrio. Para tanto, debruça-se sobre o estudo com o objetivo de sustentar a harmonia da decisão do Poder Judiciário perante a esfera administrativa tributária.

Palavras-chave – Direito tributário. Prestação de serviços intelectuais. Pessoa jurídica. Benefícios fiscais.

Sumário – Introdução. 1. Eventual possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito administrativo. 2. Tributação de ganhos decorrentes de direito de imagem por meio de pessoas jurídicas: uma reflexão sobre a viabilidade a fim de obter benefícios fiscais. 3. Da necessidade da observância das decisões do Supremo Tribunal Federal, perante a Receita Federal do Brasil. Conclusão.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute as consequências práticas, em âmbito tributário, da declaração de constitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, do art. 129 da Lei nº 11.196/05, de 21 de novembro de 2005, que trata da possibilidade de prestação de serviços intelectuais personalíssimos por meio de pessoa jurídica, a fim de obter uma tributação menos onerosa, principalmente no tocante ao Imposto de Renda. Nesses termos, delimita-se a pesquisa à análise do julgamento da ADC 66, contextualizando com os conceitos doutrinários, bem como comparando com os precedentes jurisprudenciais e as decisões proferidas em sede administrativa, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O Imposto de Renda é um dos tributos de maior abrangência e arrecadação nacional, uma vez que suas características principais são a universalidade e a generalidade, alcançando quase todas as pessoas e rendas auferidas.

É sabido, todavia, que a carga tributária que recai sobre a pessoa física no ordenamento jurídica é excessivamente alta. Dessa forma, é cada vez mais comum observar a prestação de



serviços intelectuais por meio de uma pessoa jurídica, em decorrência do direito de planejamento tributário trazido pela legislação.

O tema sob comento se tornou controverso a partir das autuações fiscais milionárias executadas pela Receita Federal do Brasil, pois a Administração Tributária Federal possuía o entendimento de que a conduta adotada pelo contribuinte ensejava fraude fiscal.

As atuações da Receita Federal do Brasil, confirmadas posteriormente por decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, entendiam que a criação de uma sociedade para tributar prestação de serviços personalíssimos se enquadraria no conceito de evasão fiscal, ou seja, uma forma de suprimir, retardar ou reduzir o cumprimento de uma obrigação tributária.

O contribuinte, por sua vez, sustentava que a sua conduta tinha amparo nas regras da Lei nº 11.196/05, em particular no art. 129.

Por essa razão, coube ao Supremo Tribunal Federal, na ADC 66, debater amplamente o tema, para, ao final, pacificá-lo, cujos desdobramentos serão analisados, a fim de entender os fundamentos utilizados para permitir a concessão dos referidos benefícios fiscais.

A partir dessa decisão, portanto, tem-se que a chamada “pejotização” da prestação personalíssima de serviços intelectuais não é mais vista como um ilícito tributário. A norma estabelece que é possível a criação de uma sociedade a fim de prestar serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, de modo personalíssimo, e receba, para fins fiscais e previdenciários, o tratamento dado pela legislação aplicável às pessoas jurídicas.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando a possibilidade da ocorrência da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito administrativo federal, quando das autuações fiscais da pessoa jurídica.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, acerca da criação de uma pessoa jurídica, a título de planejamento tributário, para que se possa tributar os ganhos decorrentes de direito de imagem, tendo em vista a natureza personalíssima do referido direito.

Por fim, tendo em vista os efeitos presentes na declaração de constitucionalidade de benefícios fiscais e o princípio da segurança jurídica, analisa-se a necessidade de observância dos limites traçados pelo julgamento da ADC 66, no tocante às autuações fiscais por parte da Receita Federal do Brasil,

A pesquisa é desenvolvida pela metodologia indutiva, assim como expositiva. Em síntese, a partir da pesquisa teórico-bibliográfica, bem como da exposição de precedentes jurisprudenciais e de análise de decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, extrair-se-á o conflito de entendimento entre as decisões de âmbito judicial e de âmbito



administrativo, além de concluir acerca da constitucionalidade e aplicação da prestação de serviços por meio de uma pessoa jurídica a fim de obter benefícios fiscais.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. EVENTUAL POSSIBILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO

A desconsideração da personalidade jurídica é teoria originada pelo direito anglo-saxão, tendo como base precedentes da Inglaterra e Estados Unidos, cujo objetivo é levantar o véu da pessoa jurídica e atingir o patrimônio dos sócios, em casos de confusão patrimonial, abuso da pessoa jurídica ou fraude. Nesses termos excepcionais, não obstante a clara distinção entre a pessoa jurídica e seus sócios, a desconsideração será autorizada¹.

No direito brasileiro, muito embora a referida teoria tenha origem jurisprudencial, foi posteriormente prestigiada no art. 50 do Código Civil de 2002². Ressalta-se que o legislador, principalmente após a entrada em vigor da Lei nº 13.874/19, de 20 de setembro de 2019, se preocupou em assegurar o caráter extraordinário do instituto, definindo os requisitos necessários para a sua caracterização.

Sob a ótica do direito tributário, o art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN)³ traz, especificamente, a possibilidade de se responsabilizar pessoalmente o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

¹ OLIVA, Milena Donato. *Teoria Geral do Direito Civil*. Organização Gustavo Tepedino. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 131.

² BRASIL. *Código Civil*. Disponível em:

< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 05.abr.2021. 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. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

³BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 05 abr 2021.

Todavia, da mesma forma que o legislador civilista, a norma tributária estabelece que a regra é a personificação jurídica da sociedade, devendo ser ela a responsável pelo pagamento dos tributos⁴, salvo nas hipóteses excetuadas.

Em razão da excepcionalidade do incidente descrito, o Fisco passou a interpretar a norma do CTN como mera imputação direta da lei, e não como desconsideração da personalidade jurídica, porquanto a imputação direta exige menos requisitos e possui menos consequências. Os efeitos na seara prática foram diversos.

No tocante ao caso ora estudado, cria-se uma pessoa jurídica, na qual se tributa, com carga menos onerosa, a prestação de serviços intelectuais. Diante desse cenário, a autoridade fiscal entendia estar diante de uma evasão fiscal, ou seja, o contribuinte criava a pessoa jurídica com a finalidade, única e exclusivamente, de evadir o tributo a ser pago. Evasão fiscal é conjunto de ações ou omissões tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária⁵, nos casos em que o contribuinte age de má-fé.

Sob esse entendimento, a Receita Federal do Brasil (RFB) deslocava os rendimentos auferidos e tributados pela pessoa jurídica para a pessoa física, sócia da pessoa jurídica em questão, de forma que a autuação era feita em nome da pessoa física.

A descrição da conduta adotada pela autoridade fiscal nada mais é do que a caracterização do incidente da desconsideração da personalidade jurídica. No entanto, o fisco pecava no momento de apresentar os fundamentos jurídicos e qualificações do referido instituto.

É sabido que as citadas autuações fiscais usavam como fundamento legal o art. 116, parágrafo único, do CTN⁶. O dispositivo prevê que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. O artigo está sendo objeto de análise na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446⁷. Não obstante o julgamento ainda estar em andamento, a Ministra

⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 924.

⁵ FRANCA, Rubens Limongi. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. V. 34. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 253.

⁶ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Acesso em: 05.abr.2021. Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2442*. Relator: Ministra Carmen Lucia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>>. Acesso em: 05 abr 2021.



relatora Carmen Lúcia proferiu o seu voto no sentido de que o artigo em análise depende de regulamentação por lei ordinária para que o seu disposto possa ocorrer, o que ainda não existe no ordenamento jurídico brasileiro.

Por outro lado, o fundamento utilizado pelo contribuinte, a fim de evitar o deslocamento de rendimentos para a pessoa física, era o da adoção do planejamento tributário. Este tem por finalidade a boa gestão de negócios, isto é, invocar uma auto-organização administrativo-financeira para obtenção dos resultados perquiridos, tornando-se necessário, por vezes, a adoção de medidas que resultem em redução de custos administrativos, financeiros e tributários.⁸

Para estabelecer melhor a distinção entre elisão fiscal e evasão fiscal, Hermes Marcelo Huck⁹ traz uma distinção cronológica:

[...] a elisão, de um lado, tem sua preocupação concentrada no uso de meios legais, ao menos formalmente lícitos, ao passo que na evasão atuam os meios ilícitos e fraudulentos. Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo [...].

Dessa forma, a elisão, forma de planejamento tributário, antecede à ocorrência do fato gerador. Por outro lado, a evasão, também conhecida como fraude fiscal, se dá após o fato gerador.

Ao interpretar de forma literal o art. 113, § 1º, do CTN¹⁰, observa-se que essa distinção foi trazida pela lei. O dispositivo afirma que se não há ocorrência do fato gerador, não houve nascimento da obrigação tributária. Portanto, planejar-se antes da ocorrência do fato gerador não é uma forma de suprimir, retardar ou reduzir o tributo.

Antes do julgamento da ADC nº 66¹¹, portanto, o embate formado era: de um lado, autuações fiscais sobre a pessoa física, após uma desconsideração da personalidade jurídica em âmbito administrativo, sob o fundamento da evasão fiscal; de outro lado, defesa do contribuinte,

⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quatier, 2005, p. 85

⁹ HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 346.

¹⁰ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em: 05.abr.2021. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADC 66*. Relator: Ministra Carmen Lucia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>>. Acesso em: 05 abr 2021



com base no art. 129 da Lei nº 11.196/05, de 21 de novembro de 2005¹², e nos termos do planejamento tributário.

Tal divergência foi decidida no julgamento da decisão objeto do presente estudo. A Ministra Carmen Lúcia, relatora da analisada ADC, em seu voto, entendeu que, em razão da mínima interferência na liberdade econômica das empresas, eventual conduta de maquiagem pode ser objeto de questionamento em âmbito judicial. Isso significa dizer que a ministra relatora prestigiou o instituto do planejamento tributário, sem que fosse dado ao contribuinte uma espécie de carta branca:

[...] 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 [...].

Nesse tocante, destaca-se que o planejamento tributário é uma forma usual de agir, uma vez que permite que o contribuinte se socorra à métodos específicos, entre alternativas lícitas, e isso significa dizer que podem estar autorizadas em lei ou apenas não proibidas, com a finalidade de obter uma economia no pagamento de tributos¹³.

Sob essa análise, resta claro que a decisão proferida pela Ministra relatora deve ser analisada em conjunto com o seu voto na ADI nº 2.446. Isso significa que, em decorrência da inexistência de lei que regule o art. 116, parágrafo único, do CTN, a desconsideração da personalidade jurídica só poderá ocorrer nos ditames do art. 50 do Código Civil, qual seja, após uma decisão judicial.

Em outras palavras, a inteligência do STF não deixou resquício de dúvida: não cabem à Receita Federal do Brasil e ao CARF decidir pela desconsideração da personalidade jurídica, incidente exclusivo do Poder Judiciário.

¹²BRASIL. *Lei nº 11.196*, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 05 abr 2021.

¹³ SERAIDARIAN, Henrique Buldrini Filogônio. *Tributação dos desportistas*: Uma análise da licitude do planejamento tributário por meio da criação de pessoa jurídica para administração do direito de imagem dos desportistas. VirtuaJus: Belo Horizonte, v. 13, n. 1, p. 74-94.



2. TRIBUTAÇÃO DE GANHOS DECORRENTES DE DIREITO DE IMAGEM POR MEIO DE PESSOAS JURÍDICAS: UMA REFLEXÃO SOBRE A VIABILIDADE A FIM DE OBTER BENEFÍCIOS FISCAIS

O direito de imagem engloba os chamados direitos da personalidade. Conforme leciona Anderson Schreiber¹⁴, os direitos da personalidade consistem em atributos essenciais da pessoa humana. A eles, são garantidas características que tornam a proteção ao bem mais eficaz, uma vez que se trata dos bens mais importantes do ser humano.

Os direitos da personalidade, em uma das suas principais características, são intransmissíveis e irrenunciáveis. Explica Adriano de Cupis¹⁵:

[...] De facto, nos direitos da personalidade a intransmissibilidade reside na natureza do objecto, o qual, como já dissemos, se identifica com os bens mais elevados da pessoa, situados, quanto a ela, em um nexos que pode dizerse de natureza orgânica. Por força deste nexos orgânico o objecto é inseparável do originário sujeito: a vida a integridade física, a liberdade, a honra, etc. de Tício, não podem vir a ser bens de Caio por virtude de uma impossibilidade que se radica na natureza das coisas. Nem o ordenamento jurídico pode consentir que o indivíduo se despoje daqueles direitos que, por corresponderem aos bens mais elevados, têm o carácter de essencialidade [...]

Em que pese o entendimento doutrinário acerca dos direitos da personalidade, não se pode ignorar que o direito de imagem se desdobra em duas vertentes: aspecto pessoal e aspecto patrimonial. Pelo aspecto patrimonial, há a exploração de forma econômica, gerando acréscimos patrimoniais e, conseqüentemente, a incidência de tributos – principalmente de Imposto de Renda. É como entende o e. Superior Tribunal de Justiça¹⁶:

DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. PRODUÇÃO CINEMATOGRAFICA E VIDEOGRAFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.

I - O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.

II – a utilização da imagem de cidadão, com fins econômicos, sem a sua devida autorização, constitui locupletamento indevido, ensejando a indenização.

¹⁴ SCHREIBER, Anderson. *Direitos da Personalidade*. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2014. p. 13.

¹⁵ DE CUPIS, Adriano. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Livraria Moraes, 1961. p. 48

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 267.529*. Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=66401&num_registro=200000718092&data=20001218&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso: 10 ago 2021



III - Na vertente patrimonial o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.

Nesse mesmo sentido, afirmam Gustavo Tepedino, Heloisa Helena Barboza e Maria Celina Bodin de Moraes¹⁷ que a utilização da imagem é possível, quando há autorização do titular, devendo, esse consentimento ser interpretado restritivamente.

Portanto, sob as lições de Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona Filho¹⁸, o direito de imagem, em essência, é um direito intransmissível, haja vista que ninguém pode transferir juridicamente a sua forma a terceiro. Todavia, a natureza desse direito admite a sua cessão, pois não transfere o direito em si, mas sim a sua faculdade de uso. Essa cessão, portanto, pode ser realizada por meio de contrato e deve respeitar a vontade do titular, sendo interpretada restritivamente.

Nesse sentido, a exploração do uso da imagem, principalmente de atletas profissionais, é uma realidade em todo o mundo. No ordenamento jurídico pátrio, é possível que isso seja feito de duas formas: (i) diretamente pelo atleta; (ii) por meio de sublicenciamento, em que uma pessoa jurídica irá deter os direitos de exploração da imagem e o atleta figurará como sócio, acionista ou titular¹⁹.

Na toada da segunda modalidade, os rendimentos decorrentes da exploração de direito de imagem deveriam ser tributados por meio do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), variando de acordo com o regime escolhido para a tributação da renda da pessoa jurídica: lucro presumido ou lucro real. Destaca-se que, em qualquer um dos regimes adotados, a renda está sujeita, além da tributação pelo IRPJ, às contribuições sociais incidentes sobre a receita (CSLL, PIS e COFINS).

A legislação brasileira prevê um regime de tributação mais favorável às pessoas jurídicas do que às pessoas físicas. Isso ocorre, pois a base de cálculo do IRPJ é o rendimento durante o período ano-base. De acordo com o art. 36 do Regulamento do Imposto de Renda²⁰ (RIR), os rendimentos tributáveis são constituídos pelos rendimentos provenientes do trabalho

¹⁷ TEPEDINO, G.; BARBOZA, H.; DE MORAES, M. *Código Civil interpretado de acordo com a Constituição da República*. Vol. I. São Paulo: Renovar. 3 ed. 2014. p. 52.

¹⁸ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de Direito Civil: Parte Geral*. Vol. 1. 13ª ed. São Paulo, SaraivaJur, 2013. p. 191.

¹⁹ BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. *A tributação do rendimento da licença do uso da imagem do atleta profissional no plano internacional*. 2015. 36 f. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) – IBET, Belo Horizonte, 2015.

²⁰BRASIL. *Decreto nº 9.580*, de 22 de novembro de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm> Acesso em 10.ago.2021.



assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos. A alíquota, portanto, varia entre 7,5% e 27,5%.

Tendo em vista o valor de grande monta recebido a título de direito de imagem – normalmente, contratos milionários –, a base de cálculo do imposto de renda se submeterá à alíquota mais alta de IRPF²¹.

Por outro lado, a base de cálculo para a pessoa jurídica é o lucro, isto é, o resultado das receitas menos as despesas, dentro de um mesmo exercício financeiro. Será a forma de demonstrar a capacidade contributiva da empresa. As alíquotas do IRPJ, por sua vez, são de 15% sobre o lucro apurado²², demonstração clara de uma alíquota menor do que aquela do IRPF.

Por essa razão, baseando-se no instituto do planejamento tributário, os detentores da imagem licenciam o seu uso às pessoas jurídicas. Tal exploração, todavia, gerou, por muitos anos, controvérsia.

A jurisprudência do CARF era constituída com base no art. 116, parágrafo único, do CTN²³ e no instituto do negócio jurídico simulado²⁴. Nesse tocante, a esfera administrativa federal brasileira entendia que as empresas cujo objeto social consiste em explorar a vertente patrimonial do direito de imagem não estariam prestando serviço de natureza intelectual, não estando, portanto, dentro do parâmetro do art. 129 da Lei nº 11.196/05²⁵. Essa conclusão do Fisco Federal leva ao caminho de que esses licenciamentos seriam uma forma de fraudar o sistema tributário nacional.

Os contribuintes, por outro lado, defendiam a plena licitude na constituição das referidas empresas bem como na tributação dos rendimentos do direito de imagem por meio da pessoa jurídica. Isso, porque baseiam-se nos dizeres doutrinários e na interpretação da lei, entendendo pela possibilidade de ceder o uso do direito de imagem – e não a cessão do direito em si.

²¹BRASIL. *Lei nº 11.482*, de 31 de maio de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11482.htm> Acesso em: 10.ago.2021. Art. 1º. O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com as seguintes tabelas progressivas mensais, em reais:

IX - a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015: (Incluído pela Lei nº 13.149, de 2015)

²²BRASIL. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430compilada.htm> Acesso em: 10.ago.2021.

²³ BRASIL, op. cit., nota 6

²⁴ OLIVA, op. cit., p. 349. “O negócio simulado não passa de mera aparência: as partes não querem o negócio celebrado, seja porque não desejam negócio algum (simulação absoluta) seja porque pretendem negócio diverso (simulação relativa). Na simulação, dessa forma, há divergência intencional entre o declarado e o efetivamente realizado”.

²⁵ BRASIL, op. cit., nota 12.



Estabelecido esse cenário, o Supremo Tribunal Federal, na decisão da ADC 66²⁶, reforça o argumento trazido pelos contribuintes, no sentido de que o art. 129 da Lei nº 11.196/05²⁷ nada mais é do que uma limitação ao poder de tributar do Estado. Imperioso destacar que as limitações ao poder de tributar são de extrema relevância, tendo em vista que preconizam o princípio da segurança jurídica.

Nesse sentido, com base no planejamento tributário e restando claro o caráter patrimonial e transmissível do direito de imagem, é perfeitamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro a cessão do uso do referido direito a uma pessoa jurídica e a consequente tributação pelo IRPJ, a fim de uma tributação menos onerosa e eventuais benefícios fiscais.

3. DA NECESSIDADE DA OBSERVÂNCIA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PERANTE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, sedimentou-se o entendimento acerca da sua aplicação perante os processos administrativos – inclusive aqueles que versam sobre matéria tributária²⁸. Nesse sentido, havendo ausência de norma específica que regule aos processos administrativos, as disposições do Codex processual devem ser aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Isso se dá em virtude da função normativo-substitutiva e normativo-integrativa que a legislação processual exerce sobre o processo administrativo, de forma que deve ser aplicado nas hipóteses de processo administrativo fiscal não somente em lacuna normativa, como também para servir de complemento a uma norma já existente²⁹.

Nesse contexto, observa-se o art. 927³⁰ da legislação processual citada. O diploma legal impõe aos juízes e tribunais o dever de observar: (i) as decisões do Supremo Tribunal

²⁶ BRASIL, op. cit., nota 11.

²⁷ BRASIL, op. cit., nota 12.

²⁸ BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso em: 29.ago.2021. Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

²⁹ CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário in 'O novo CPC e seu impacto no direito tributário'*. São Paulo: Fiscosoft, 2015. p. 249/255.

³⁰ BRASIL. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso em: 29.ago.2021. Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;



Federal em controle concentrado de constitucionalidade; (ii) os enunciados de súmula vinculante; (iii) os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; (iv) os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e (v) a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Não se pode dizer, todavia, que todo o rol elencado no art. 927 possuirá eficácia vinculante. Para que isso aconteça, o professor Alexandre Freitas Câmara³¹ explica que é necessário um outro dispositivo legal que expressamente atribua a eficácia vinculante. Nesse sentido, têm eficácia vinculante as decisões e enunciados sumulares previstos nos incisos I a III do art. 927, enquanto os incisos IV e V são meramente argumentativas.

Como sabido, a ação em análise no presente trabalho é a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC). Nos termos trazidos por Pedro Lenza³², o objetivo da ADC é transformar uma presunção relativa de constitucionalidade em absoluta – “*jure et de jure*”, não mais se admitindo prova em contrário. Em exígua síntese, a ADC visa afastar o quadro de insegurança jurídica ou incerteza sobre a validade ou aplicação de lei ou ato normativo federal, preservando a ordem jurídica constitucional.

Conforme leciona o professor desembargador Alexandre Freitas Câmara³³, as decisões de mérito, proferidas pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade, previstas pelo art. 927, I, do CPC possuem eficácia vinculante, bem como efeito *erga omnes* por força do que dispõe o art. 102, § 2º, da CRFB/88³⁴. Dessa forma, as decisões proferidas em seu âmbito deverão ser aplicadas a todos, vinculando os órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

³¹ CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil brasileiro*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2019. p.440.

³² LENZA, Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. 23 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, [e-book].

³³ *Ibid.*, p. 441.

³⁴ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 set 2021.



produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

Nesse mesmo sentido, é a disposição direta do art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868/99³⁵.

Trata-se, portanto, de questão incontestável: os tribunais administrativos – como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – devem respeitar o sistema de precedentes judiciais vinculantes, a fim de priorizar o princípio da segurança jurídica e a isonomia em relação a situações semelhantes.

Todavia, não se trata de postura comumente adotada pelos tribunais administrativos. É possível verificar em decisões recentes, nas quais o CARF deixou de aplicar teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal – como, por exemplo, nos julgamentos referentes à exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social)³⁶. Nessa oportunidade, o fundamento do tribunal administrativo federal foi no sentido de que a decisão não havia transitado em julgado e, portanto, ainda não seria definitiva.

A decisão de procedência proferida nos autos da ADC 66³⁷ é datada de 21/12/2020. Os últimos acórdãos proferidos pelo CARF acerca da matéria³⁸, julgados no início de 2020, ainda eram no sentido de entender pela incompatibilidade entre as rendas decorrentes da prestação de serviços intelectuais e a tributação pelo IRPJ.

Porquanto o trânsito em julgado da constitucionalidade do art. 129, em 27/03/2021, e o posterior arquivamento dos autos transitados no Supremo Tribunal Federal, a expectativa é que o CARF mude o seu entendimento e passe a reconsiderar os recursos voluntários interpostos, entendendo que é perfeitamente possível e compatível com o ordenamento jurídico

³⁵BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 13 set 2021. Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574706. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>. Acesso: 10 ago 2021

³⁷ BRASIL, op. cit., nota 11.

³⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 2301-007.138. Relator: João Maurício Vital. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso: 10 ago 2021.



brasileiro a prestação de serviços intelectuais e a tributação de suas rendas pelos trâmites do IRPJ.

Com efeito, qualquer entendimento do CARF que for contrário à decisão *erga omnes* e vinculante proferida pelo Supremo Tribunal Federal fará com que o contribuinte se veja obrigado a buscar o seu amparo no Poder Judiciário. Destaca-se que o art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830³⁹ dispõe que, o questionamento judicial de determinado ato administrativo implica a “renúncia” do cidadão à instância administrativa. Todavia, a recíproca não é verdade. Isso significa dizer que o princípio do acesso à justiça permite que, não obstante o julgamento de processo administrativo fiscal, é possível rediscutir a mesma matéria em âmbito judicial⁴⁰.

Dessa forma, espera-se que a Administração Pública Federal reveja e reconsidere seu entendimento consolidado, a fim de evitar não só que o contribuinte sobrecarregue a máquina do Judiciário com tema exaurido por decisões vinculantes, mas ainda que a Fazenda Pública tenha que suportar condenações em honorários sucumbenciais, em causas evitáveis e – não raro – milionárias, onerando desnecessariamente os combalidos cofres públicos.

CONCLUSÃO

Por tudo que se expôs, o presente trabalho visou esclarecer as consequências práticas que o julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 66 gerou no âmbito tributário ao entender pela constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05. Por se tratar de julgamento absolutamente contemporâneo, datado de dezembro de 2020, buscou-se analisar tendo por base grandes doutrinadores e julgados na esfera administrativa federal.

A chamada “pejotização” da prestação personalíssima de serviços intelectuais sempre foi vista como um ilícito tributário. Para a Administração tributária, principalmente na esfera federal, tal prática consistia em uma forma de evasão fiscal, uma vez que se entendia que a prestação personalíssima só poderia ser tributada por meio de uma pessoa física. Dessa maneira, de acordo com o Fisco, a tributação por meio de uma pessoa jurídica e sua consequente carga

³⁹BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em: 29.ago.2021. Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2020, [e-book].



menos onerosa significava uma maneira de suprimir, retardar ou reduzir o cumprimento de uma obrigação tributária.

Com o julgamento da ADC nº 66, o Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer a constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05, esclareceu que é concedida ao contribuinte a possibilidade de criar sociedade empresária para a prestação de serviços intelectuais, inclusive aqueles serviços de natureza científica, artística ou cultural, recebendo, nesses termos, o tratamento fiscal e previdenciário oferecido pela legislação para as pessoas jurídicas.

Coube, portanto, ao presente trabalho esmiuçar as principais e mais relevantes consequências dessa grandiosa decisão. A primeira relevância relaciona-se com a possibilidade de aplicar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito administrativo.

Nesse tocante, o voto proferido pela relatora Ministra Carmen Lúcia lembrou a mínima interferência na liberdade econômica das empresas, de forma que as condutas cujo objetivo seja maquiagem um ilícito pode ser objeto de questionamento em âmbito judicial. Isso, porque não há lei específica que regulamente o art. 116, parágrafo único, do CTN, devendo se valer dos ditames previstos no art. 50 do Código Civil, que enfatiza a necessidade de decisão judicial. Sob esse enfoque, restou demonstrado não há essa alternativa em esfera administrativa, ou seja, não cabe à Receita Federal do Brasil ou ao CARF a adoção do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

O segundo viés abordado é acerca da tributação do direito de imagem recebido pela pessoa física e a possibilidade de ceder esse direito a uma pessoa jurídica para fins de tributação. O cerne dessa questão residiu na existência ou não de caráter patrimonial do direito de imagem. Em razão da sua natureza de direito da personalidade, o Fisco defendia que o direito de imagem é um direito personalíssimo com vertente exclusivamente moral.

Por outro lado, tanto a doutrina civilista quanto o Superior Tribunal de Justiça consolidaram o entendimento de que o direito de imagem possui duas vertentes: a vertente moral e a vertente patrimonial. Sob esse segundo enfoque, destaca-se a possibilidade de poder ceder o uso do caráter patrimonial para um terceiro.

Nesse sentido, não obstante a sua natureza personalíssima, observou-se que, com a declaração de constitucionalidade do art. 129, o STF sedimentou o entendimento da segunda corrente. Portanto, com força do instituto do planejamento tributário, é possível que o uso do direito de imagem seja cedido para uma pessoa jurídica e que os valores decorrentes da sua exploração sejam tributados por meio do IRPJ, acarretando uma tributação menos onerosa para o contribuinte.



Por fim, o último seguimento do estudo se deu acerca da necessidade de observância das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na esfera administrativa. Muito embora se perceba que a Administração tributária não tende a observar as decisões proferidas em âmbito judicial, apontou-se que as decisões em sede de controle de constitucionalidade possuem efeito *erga omnes* e eficácia vinculante em relação à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Trata-se de norma prevista no art. 102, § 2º, da CRFB/88.

Nesses termos, além da força constitucional que é imposta, a resposta ao questionamento indicou tese de extrema relevância. Ainda que as decisões em esfera administrativa sejam negativas ao contribuinte, elas poderão ser revisitadas pelo Poder Judiciário, que também possui o dever de seguir os precedentes do STF. Dessa forma, abraçando o precedente e havendo uma sequência de decisões favoráveis ao contribuinte, cristalina será a condenação de honorários e o conseqüente ônus financeiro que se gera para os cofres da Fazenda Pública.

Conclui-se, assim, que o reconhecimento da constitucionalidade do art. 129 da Lei nº 11.196/05 possibilita ao contribuinte uma tributação mais favorável, podendo a ele tributar sob os moldes de uma pessoa jurídica a prestação personalíssima de serviços intelectuais.

Imperiosa foi a tarefa de compreender os diversos desdobramentos do julgado recente no Supremo Tribunal Federal e quais são os seus efeitos na esfera administrativa tributária – principalmente em âmbito federal. É certo que o estudo do tema não se esgota no presente trabalho e que sua compreensão está em evolução dada a sua complexidade, bem como aos próximos passos que serão dados.

REFERÊNCIAS

BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. *A tributação do rendimento da licença do uso da imagem do atleta profissional no plano internacional*. 2015. 36 f. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Direito Tributário) – IBET, Belo Horizonte, 2015.

BRASIL. *Código Civil*. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em: 05.abr.2021.

_____. *Código de Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso em: 29.ago.2021.

_____. *Código Tribunal Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 05 abr 2021.



_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 2301-007.138*. Relator: João Maurício Vital. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 ago 2021.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 13 set 2021.

_____. *Decreto nº 9.580* de 22 de novembro de 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm> Acesso em 10.ago.2021.

_____. *Lei nº 6.830*, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em: 29.ago.2021.

_____. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430compilada.htm> Acesso em: 10.ago.2021.

_____. *Lei nº 9.868*, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acesso em: 13 set 2021.

_____. *Lei nº 11.196*, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 05 abr 2021.

_____. *Lei nº 11.482*, de 31 de maio de 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111482.htm> Acesso em: 10.ago.2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 267.529*. Relator: Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=66401&num_registro=200000718092&data=20001218&peticao_numero=-1&formato=PDF>. Acesso: 10 ago 2021

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADC 66*. Relator: Ministra Carmen Lucia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5794122>>. Acesso em: 05 abr 2021

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2442*. Relator: Ministra Carmen Lucia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159>>. Acesso em: 05 abr 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 574706*, Relator: Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 10 ago 2021.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *O novo Processo Civil brasileiro*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2019.



CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. *Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário in 'O novo CPC e seu impacto no direito tributário'*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

CUPIS, Adriano de. *Os direitos da personalidade*. Lisboa: Livraria Moraes, 1961.

FRANCA, Rubens Limongi. *Enciclopédia Saraiva do Direito*. V. 34. São Paulo: Saraiva, 1977.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de Direito Civil: Parte Geral*. Vol. 1. 13ª ed. São Paulo, SaraivaJur, 2013.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. 23 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, [e-book].

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2020, [e-book].

OLIVA, Milena Donato. *Teoria Geral do Direito Civil*. Organização Gustavo Tepedino. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quatier, 2005.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SCHREIBER, Anderson. *Direitos da Personalidade*. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2014.

SERAIDARIAN, Henrique Buldrini Filogônio. *Tributação dos desportistas: Uma análise da licitude do planejamento tributário por meio da criação de pessoa jurídica para administração do direito de imagem dos desportistas*. VirtuaJus: Belo Horizonte, v. 13, n. 1.

TEPEDINO, G.; BARBOZA, H.; DE MORAES, M. *Código Civil interpretado de acordo com a Constituição da República*. Vol. I. São Paulo: Renovar. 3 ed. 2014.