XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

A “PEJOTIZAÇÃO” NOS SERVIÇOS INTELECTUAIS: A NORMA DO ART.129 DA LEI 11.196/2005 É NORMA ANTIANTIELISIVA?

"PEJOTIZATION" IN INTELLECTUAL SERVICES: IS THE STANDARD IN ART. 129 OF LAW 11.196/2005 AN ANTI-ANTIELISTIVE STANDARD?

Jonathan Barros Vita [1]
Tiago Tondinelli [2]
Rogério Cangussu Dantas Cachichi [3]

Resumo

Apesar da constitucionalidade da norma antielisiva já ter sido reconhecida pelo STF (Adi 2.446), remanescem problemas e dificuldades decorrentes do bloqueio operacional provocado pela aplicação de normas antielisivas no direito tributário. O objeto formal do texto recaiu sobre a coexistência das normas do art.116, parágrafo único, do CTN e do art. 129 da Lei 11.196/2005. Buscando compreender a interação sistêmica entre essas duas normas, o problema central foi o de desvendar se a norma do art.129 da Lei 11.196/2005 obsta a capacidade de a norma do art.116, parágrafo único, do CTN incidir na (re) qualificação de atos ou negócios jurídicos de prestação de serviço intelectual por pessoa jurídica. Objetivou o trabalho apresentar uma possível resposta para esse problema por meio do método empírico-dialético, confrontando os significados a partir de textos jurídicos, e adotando os sistemas de referência do Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho e da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, a fim de construir sentidos normativos capazes de responder ao problema proposto. Concluiu-se que, mesmo após julgamento pelo STF da ADC 66, o Fisco pode fazer incidir a norma específica antielisiva geral do art.116, p.ún, do CTN em situações constituídas com lastro na norma do art.129 da Lei 11.196/2005, devendo, entretanto, fazê-lo a partir de todos os significados disponíveis no sistema.

Palavras-chave: Normas antielisivas, Pejotização, Serviços intelectuais, Regime fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

Despite of the constitutionality of the anti-avoidance rule has already been recognized by the STF (Adi 2,446), problems and difficulties remain arising from the operational blockage caused by the application of anti-avoidance rules in tax law. The formal object of the text fell on the coexistence of the norms of art.116, sole paragraph of the CTN and art.129 of the law

---

[1] Mestre e Doutor em Direito(PUC/SP). Mestre em 2o nível (Univ. Bocconi-Itália). Pós-doutor (Wirtschaftsuniversität Wien). Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Advogado, Consultor e Contador.

[2] Mestre em Letras (UEL). Doutor em Filosofia (PUC/RS). Pós-doutor em Direito (UNIVEM). Pós-doutorando em direito (UNIMAR). Conselheiro do Conselho Nacional de Educação (CNE-2020-2024). Advogado.

[3] Mestre (UNIVEM) e doutorando em direito (UNIMAR). Juiz Federal na Seção Judiciária do Paraná.

11.196/2005. Seeking to understand the systemic interaction between these two norms, the central problem was to discover if the norm of art.129 prevents the quality of the norm of the art.116, affecting the (re)qualification of legal acts or commercial transactions due to the provision of intellectual services by a legal entity. The objective of the work was to present a possible answer to this problem through the empirical-dialectic method, comparing the meanings from legal texts, and adopting the reference systems of Barros Carvalho's Logical-Semantic Constructivism and Niklas Luhmann's Systems Theory, in order to construct normative meanings capable of responding to the proposed problem. It was concluded that, even after judgment by the STF of ADC 66, the Tax Authorities can apply the specific general anti-avoidance rule of art.116, in constituted situations, based on the rule of art.129 of Law 11.196/ 2005, but, in relation to this situation, it’s necessary to give attention to all the possible and available meanings in the system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Anti-avoidance standards, Intellectual services, Pejotization, Tax regime

INTRODUÇÃO

O objeto material deste estudo dirá respeito ao bloqueio operacional provocado pela aplicação de normas antielisivas no ramo didaticamente autônomo do direito tributário. Alguém poderia supor que o assunto não desperta interesse acadêmico, sobretudo após o julgamento da ADI 2.446 em que o STF reconheceu a constitucionalidade da norma do art.116, p.ún., do CTN. Porém, veremos que isso não é verdade. Há uma gama de problemas e dificuldades que disso podem advir.

Tanto a norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CNT quanto o preceito legal do art.129 da Lei 11.196/2005 já passaram pelo escrutínio do Supremo Tribunal Federal, Tribunal este que manteve o código lícito para ambas as normas, de modo que a validade delas é de observância obrigatória nos "demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal" (CF, art.102, §2º).

A partir do giro linguístico, o trabalho assumirá a premissa teórica de que a enunciação do fato jurídico cria a realidade no direito, uma realidade que é genuinamente linguística.

Neste contexto, assumir-se-á nesta realidade a enunciação dos fatos jurídicos é capaz de (re)qualificar fatos e (re)produzir relações jurídicas materiais na interface cibernética entre os campos do direito tributário e civil.

O objeto formal do texto recai sobre a coexistência de ambas as normas no sistema e o problema central é descortinar como as interações sistêmicas simultâneas entre as duas normas é possível? A norma do art.129 da Lei 11.196/2005 interfere na capacidade de o fato jurídico previsto no art.116, p.ún., do CTN (re)qualificar o ato ou negócio jurídicos de prestação de serviço intelectual por pessoa jurídica? A norma do art.129 da Lei 11.196/2005 seria uma norma antiantielisiva?

O percurso até a resposta exigirá apontamentos não apenas sobre a norma antielisiva art.116, p.ún., do CTN e da norma do art.129 da Lei 11.196/2005, senão também aspectos lógico-teóricos acerca da coexistência de ambas no sistema jurídico.

Por meio do procedimento bibliográfico de abordagem qualitativa, a pesquisa lançará mão do método empírico-dialético[1], que pressupõe a confrontação dos significados a partir dos textos jurídicos (Constituição, leis, decretos, precedentes etc.) até o ato final gnoseológico de compreensão analítico hermenêutica do direito[2].

Nesse percurso, importante explicitar que se adotarão os sistemas de referência do Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho (2018) e da Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann (2016). Isso significa que é a partir deles que o objetivo formal acima delimitado será perscrutado.

Quer-se significar com isso que, por meio do método empírico-dialético e pelas lentes dos sistemas de referência acima mencionados, da realidade linguística do sistema jurídico, operativamente fechado e cognitivamente aberto[3], serão construídos os sentidos normativos capazes de responder ao problema proposto, objetivo deste texto.

Para tanto, o desenvolvimento do trabalho é dividido em duas partes. A primeira seção é subdividida em duas: primeiro trata-se da norma antielisiva do art. 116, parágrafo único, do CNT; depois na segunda subdivisão dedica-se a norma protetiva da "pejotização" dos serviços intelectuais. Por fim, na segunda seção do trabalho, o texto desenvolve reflexões sobre o problema central da pesquisa no plano lógico-semântico.

1.A NORMA ANTIELISIVA E A "PEJOTIZAÇÃO" DOS SERVIÇOS INTELECTUAIS

1.1.A norma específica antielisiva geral do art.116, p.ún, do CTN

[1] Como ensina Barros Carvalho (2018, ps.1.473), não estando presente na natureza, detendo valor, constituindo realidade experienciável, o direito é um objeto cultural, apreensível por meio do método empírico-dialético.

[2] Sobre "construção analítico hermenêutica" consultar Tomazine de Carvalho, 2019, p.274.

[3] Com apregoa a Teoria dos Sistemas de Luhmann (2016).

No processo de positivação do direito,[4] existe um encadeamento operacional entre as programações do sistema jurídico, de modo que um determinado fato jurídico, como um acordo de vontade entre as partes pode gerar um contrato (programa do direito civil), detém eficácia jurídica suficiente para desencadear, mediante novas incidências, operações internas que resultam em programas de direito tributário (Vita, 2011, p.121).

Além disso, há norma a vedar (re)produção normativa na seara do direito tributário que "defina conceitos que primariamente são definidos pelo direito privado (e, também, considera-se que o mesmo ocorre com o direito público)" (Vita, 2011a). Cuida-se da norma do art. 110 do CTN, a qual garante a liberdade de atuação do particular na gestão de seu negócio e no firmar de atos jurídicos privados, afastando a atuação do Estado na produção de norma primária tributária de modo desvinculado de definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos ou formas de direito privado.

O problema é que inúmeros contribuintes, utilizando-se de instrumentos cíveis lícitos – como a criação de empresas ou a confecção de contratos – tomam esta garantia com nítida finalidade de evitar a ocorrência de um fato gerador de tributos – passaram a promover atos internos (da própria empresa), amparando-se exatamente na norma do art. 110 do CTN.

O Fisco, entretanto, pode (re)qualificar a operação entre os particulares. A norma antielisiva prevista no art.116, p.ún., do CTN, introduzida pela Lei Complementar 104/2001, prevê um poder-dever da Autoridade tributária de (re)qualificar atos ou negócios jurídicos constituídos em outro ramo didaticamente autônomo do direito (notadamente o direito civil) sempre que tenham sido praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Eis aí, pois, a importância norma antielisiva como um instrumento de regulação e controle no âmbito tributário, contribuindo para a harmonização e eficiência do sistema jurídico como um todo, estabelecendo duplo circuito, isto é, uma camada de verificação e validação eficacial no processo de (re)produção normativo-tributária. Ela atua como um mecanismo de controle que busca prevenir práticas dissimuladoras do fato jurídico tributário e garantir a conformidade com os princípios e objetivos do sistema tributário.

---

[4] "Denominamos positivação do direito o processo mediante o qual o aplicador, partindo de normas jurídicas de hierarquia superior, produz novas regras, objetivando maior individualização e concretude" (Tomé, 2011, local.4501).

A propósito, as normas antielisivas podem ser submetidas a três níveis classificatórios. No primeiro nível, o critério conotativo classificatório distingue entre normas gerais antielisivas, aplicáveis a todo sistema (normas que vedam o abuso de direito); e normas específicas antielisivas, vinculadas a algum ramo didaticamente autônomo do direito (Vita, 2011a). No domínio das normas específicas antielisivas, é possível estabelecer subdivisão em segundo nível, a saber: normas específicas antielisivas gerais, aplicáveis a todo ramo do direito; e normas específicas antielisivas específicas, cuja aplicação limita-se a parte deste ramo(Vita, 2011a). Por seu turno, neste último subdomínio, estabelece-se um terceiro nível classificatório que define, de um lado, as normas específicas antielisivas específicas gerais como aquelas aplicadas diretamente no lançamento; e, de outro, normas específicas antielisivas específicas específicas aqueloutras que exigem "intermediários qualificados e critérios específicos para tanto sendo exclusivamente aplicadas pelo fisco em seus lançamentos de ofício substitutivos" (Vita, 2011a).

Essa classificação fractal das normas antielisivas permite uma compreensão mais detalhada e estruturada das diferentes categorias de normas antielisivas. Como se pressente, sendo capaz de ser incidida a regra do art. 116, p.ún., do CTN em qualquer parte da seara tributária, cuida-se de exemplo de norma específica antielisiva geral, impondo à Administração-tributária o poder-dever geral no campo do direito tributário de (re)qualificar a operação entre os particulares.

Assim, ao examinar a forma e as circunstâncias atos ou negócios jurídicos, deve o Fisco submetê-los ao teste antielisivo (Vita, 2011a). Formalizada uma das condições previstas para aplicação da norma antielisiva, então, respeitado o devido processo legal administrativo,[5] cumprirá ao Fisco (re)qualificar o ato ou negócio jurídicos anteriormente formalizados, fazendo incidir sobre esta nova qualificação o regime jurídico aplicável.

Importante frisar que a incidência da norma antielisiva não atinge a validade de atos ou negócios jurídicos na seara não tributária, senão os torna ineficazes para constituir os efeitos no campo tributário que lhes seriam próprios.[6]

---

[5] Ampla defesa, contraditório, direito de influência, de produção de prova, entre outros componentes do devido processo aplicado ao procedimento administrativo.

[6] A incidência da norma antielisiva, como destaca Vita (2011a), bloqueia a eficácia jurídica técnica sintática do ato ou negócio originário, caracterizando, pois, uma hipótese de ineficácia jurídica técnica sintática positiva, a exemplo do que acontece pela incidência da norma isentiva (Vita, 2011a).

Em outras palavras, a norma antielisiva culmina por impedir linha de desdobramento normal (onda de choque) que adviria no campo tributário daquele ato ou negócio jurídico, produzindo uma ramificação operativa no sistema, agora a partir do ato ou negócio requalificado(Vita, 2011a).

À vista disso, Vita (2011b, p.123) vê quebra da unidade do direito pela incidência da regra antielisiva; interrompem-se as ondas de choque normalmente (re)produzir-se-iam num contínuo sem quebra pelas estruturas do sistema jurídico (Vita, 2011a, p.103).

Reprovado no teste antielisivo, conquanto os atos ou negócios jurídicos permaneçam válidos na seara primitiva, não serão capazes de repercutir operacionalmente no campo tributário. Neste caso, a incidência da norma antielisiva produzirá no consequente uma nova norma individual e concreta apta a seguir adiante nos acoplamentos operacionais tributários.

Nitidamente, as normas construídas a partir dos textos do art. 110 e 116, p.ún, do CTN opõem-se na medida em que esta última, na situação peculiar que especifica, permite a intervenção do Estado, na figura do Fisco, agenciando interpretação de ato lícito da esfera cível como ilícito no campo tributário para a exclusiva finalidade de obstar-lhe a eficácia jurídica no proscênio tributário.

O Supremo Tribunal Federal foi chamado a se manifestar sobre os lindes entre evasão fiscal e elisão lícita. A decisão temática encontra-se no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, cujo julgamento definitivo aconteceu, em abril de 2022. Na ocasião, o STF, por maioria de votos, julgou improcedente o pedido, chancelando a constitucionalidade da norma.[7] Prevaleceu no STF, por meio da pena da Ministra Cármen Lúcia, a visão de que a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN não incide sobre atos ou negócios jurídicos erigidos "pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica" que, visando eficiência econômica, licitamente escapem da incidência tributária; senão apenas sobre aqueles "praticados com intenção de dissimulação ou ocultação" de fato jurídico tributário previsto em lei.

[7] EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001. INCLUSÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO AO ART. 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: NORMA GERAL ANTIELISIVA. ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA LEGALIDADE ESTRITA EM DIREITO TRIBUTÁRIO E DA SEPARAÇÃO DOS PODERES NÃO CONFIGURADAS. AÇÃO DIRETA JULGADA IMPROCEDENTE. (ADI 2446, Relator(a): CÁRMEN

1.2.A “pejotização” dos serviços intelectuais

Em virtude de remunerações altas, com o intento de minimizar custos de transação notadamente tributários, grandes empresas de comunicação promovem contratos com pessoas jurídicas formadas por seus artistas e prestadores de serviços, dando-se o fenômeno da “pejotização”, por meio do qual pessoas jurídicas recebem os valores pela prestação de serviços oferecidos à tributação em regime próprio menos oneroso do aquele aplicável na percepção de remuneração por pessoas físicas, com impactos econômicos fiscais e previdenciários consideráveis.

Acontece que a prática da "pejotização" pode vir a configurar fraude à lei ao dissimular, a exemplo, relação de emprego como contratação de pessoa jurídica para reduzir a carga tributária (Cunha *et al*., 2016, p.270).

Por conta disso, o Fisco vinha superando o regime jurídico aplicável à pessoa jurídica para considerar a relação como emprego direto, o que provocou conflitos e frustrações do mercado pelas autuações fiscais tomando a “pejotização” como prática fraudulenta, provocando a incidência da tributação correspondente à relação de emprego tida por dissimulada.

As operações no sistema econômico foram suficientes para provocar irritações no sistema jurídico que irromperam a Lei 11.196/2005, originária de projeto de lei de conversão da MP nº 255/05, que primando pela facilitação das relações entre particulares, visou otimizar a promoção da liberdade econômica no setor de prestação de serviços intelectuais com mínimo de intervenção fiscal, e, com isso, maior liberdade para a iniciativa privada.

Um dos instrumentos cuja introdução foi veiculada pela Lei 11.196/2005 foi a norma do art. 129, cujo teor é o seguinte:

> 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

LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 11-04-2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-079 DIVULG 26-04-2022 PUBLIC 27-04-2022)

> pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

A despeito da norma, a Receita Federal do Brasil, por meio do Conselho Administrativo da Receita Federal - CARF firmara entendimento em muitos julgamentos no sentido de que a opção por receber, por meio de pessoa jurídica, seria forma direta de deixar de se pagar tributos.

Por esse linde, o contrato entre as duas pessoas jurídicas foi desconsiderado, dando-se a presunção de que o valor pago, a título de cumprimento contratual cível, seria, de fato, um pagamento salarial "disfarçado". Uma vez assim, foi presumido o fato gerador, com cobrança do valor "sonegado" de contribuições previdenciárias e de outras, somadas, ainda, à multa e à correção monetária.

Diante disso, a Confederação Nacional da Comunicação Social – CNCOM ajuizou a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 66 perante o Supremo Tribunal Federal, trazendo à colação também no âmbito do Poder Judiciário decisões da Justiça do Trabalho e da Justiça Federal a afastar a aplicação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

A argumentação, que fundamentou a demanda inicial perante o STF, apresenta os fundamentos pelos quais deveria ser rechaçada a intervenção do Estado-Fisco no recôndito dos atos cíveis pressupondo automaticamente malícia de ocultação do fato gerador apenas pelo fato de gerem causado um valor contributivo minorado.

Os limites da liberdade do contribuinte na escolha da forma jurídica para seus negócios são estabelecidos pelo ordenamento jurídico, que busca equilibrar a liberdade de atuação do particular com a observância das normas legais. Esses limites incluem o respeito às normas legais, a observância dos princípios constitucionais, a proibição de abusos e a necessidade de manter a coerência sistêmica do sistema tributário. Assim, embora haja liberdade para o contribuinte escolher a forma jurídica de seus negócios, é fundamental agir em conformidade com as leis tributárias e evitar práticas que violem as normas estabelecidas (Cunha *et al*., 2016, p.262).

No julgamento, o voto vencedor da Ministra Cármen Lúcia conformou validade constitucional (código lícito) à norma do art. 129, declarando a constitucionalidade desta disposição normativa a garantir às pessoas jurídicas prestadoras de serviços intelectuais, incluídos aqueles de natureza científica, artística ou cultural, sujeitarem-se apenas ao regime

fiscal e previdenciário próprio das pessoas jurídicas, sem prejuízo, entretanto, da "[…]avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos" (trecho do voto da Ministra Cármen Lúcia).

Constitucional que é, azado o momento de, a partir do enunciado textual do art.129, construir-lhe norma jurídica enquanto juízo hipotético-condicional com sentido deôntico estrito. Ei-lo: dado que uma pessoa jurídica preste 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, então é proibido às autoridades competentes constituir obrigações fiscais e previdenciárias fora do regime jurídico aplicável às pessoas jurídicas, salvo quando formalizado o fato jurídico de abuso da personalidade jurídica com fundamento no art.50 do Código Civil.[8]

Destaca-se, por seu turno, que a parte final do art. 129 traz lume ao disposto pelo art. 50 do Código Civil, que é faculdade legal expressamente atribuída ao Poder Judiciário para concluir sobre a presença (suposta por si) de dolo na conduta do sócio, a fim de, pela empresa, fraudar credores, por desvio de finalidade ou por confusão patrimonial.

Fica claro, por fim, que, à luz deste enunciado textual, a autoridade competente para produção da norma individual e concreta desconstituidora da personalidade jurídica prestadora de serviços intelectuais não é a autoridade administrativa, senão o Estado-Juiz.

E mais: o procedimento a ser seguido é complexo e irrompe os limites do Código Civil, devendo o Juiz observar o que dispõe o Código de Processo Civil, que no Capítulo IV do Título III do Livro III regulamenta o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (CPC, arts.133 a 137).

2.A NORMA ANTIELISIVA NA PEJOTIZAÇÃO DOS SERVIÇOS INTELECTUAIS

[8] Ávila (2020, p.305), em parecer encartado aos autos da ADC 66 e publicado na Rev. Direito Adm., apresenta a reconstrução do significado hipotético-condicional da norma jurídica que poderíamos construir desta forma: "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".

Tomando por constitucionais tanto a norma construída a partir do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 quanto ao art.116, p.ún., do CTN, é chegada a hora de retomar os problemas a que este trabalho se propõe a analisar: que tipo de interação intrassistêmica estas normas podem produzir? A norma do art.129 da Lei 11.196/2005 interfere na capacidade de o fato jurídico previsto no art.116, p.ún., do CTN (re)qualificar o ato ou negócio jurídicos de prestação de serviço intelectual por pessoa jurídica? A norma do art.129 da Lei 11.196/2005 seria uma norma antiantielisiva?

Aparentemente, a aplicação de um dos artigos leva à exclusão aparente do outro, por deterem sentidos opostos: enquanto o art. 129 da lei autoriza a livre iniciativa, com a contração da pessoa, por meio de sua empresa (ainda que unipessoal), sem presunção de vínculo laboral; o art. 116, do CTN, por seu turno, autoriza a desconsideração de ofício do negócio, requalificando-o para acoplamentos operativos, sob a justificativa de desconsideração de manobras particulares, no evitar descumprimento de obrigação tributária oriunda da incidência do fato jurídico tributário requalificado.

A teoria dos sistemas de Luhmann demarcará premissas importantes para o aclaramento deste aparente conflito como um fenômeno complexo que envolve a interação de diversos elementos dentro do sistema jurídico.

A interação intrassistêmica estas normas deve ser compreendida a partir da importância da simbólica na estruturação da teoria dos sistemas, que é explicada por Luhmann, por duas aberturas de entendimento do exposto: o conceito de símbolo, como "meio da formação da unidade", e o de "generalização da função", que garante a unidade operativa para o atingir da expectativa. Enquanto "meio", o símbolo refere-se a todas as possibilidades, a atos potenciais de interpretação e julgamento e, enquanto função generalizada, os resultados de movimentação do referencial simbólico, seguindo regramento geral firmado pelo entendimento. Assim, a ação no sistema apenas é factível, diante de identificação simbolicamente generalizante, isto é, "sentido" de um símbolo e "generalização" do modo de "vir-a-ser" do sentido que coincidem no motriz sensorial e no próprio sujeito.

O objetivo da simbólica nos sistemas é justamente o de observar o "símbolo" como integrado no pertencimento autorreferente do ato, relegado a um "fluxo vivencial", as ocorrências concretas que realmente importam no "levar um ato a sério", como parte de um sistema (e relevante para sua movimentação) e solução de situações duvidosas.

Pela via da linguagem, o acoplamento estrutural entre os subsistemas sociais, entre os quais o direito, e os sistemas de consciência é fundamental: "a sociedade depende do acoplamento estrutural com os sistemas de consciência. O direito também"(Luhmann, 2016a, local.3834).

Luhmann refere-se ao simbólico, no sentido fenomenológico-concreto: "o tonel de lixo de minha casa tem de ser esvaziado; ouço o barulho de tonéis batendo contra si; saindo pela porta, após o evento, reconheço os 'meus' tonéis – os vazios, dentre diversos, ainda cheios". Assim, não é o conceito normativo do dever de limpar tonéis de lixo nem o significado linguístico da palavra "lixo" ou "tonel" que garantem o reconhecimento do "meu tonel familiar", mas, sim, a vivência, a quotidianidade do que familiarmente vivencio. Daí, o símbolo vai além da função comunicativa de linguagem, sendo plano de fundo ontológico de "fluxo vivencial", agenciando "pontes entre dimensões de sentido", mantendo-as acessíveis "em qualquer momento particular".

O símbolo, ao atualizar-se em certo sentido (ou significado), não "abandona" os outros possíveis, permanecendo "posto" para nova interpretação, por recursividade, de modo que a teoria dos sistemas é, acima de tudo, complexo auto simbólico.[9] Essa pluralidade de sentidos possíveis do símbolo intrassistêmico que aproxima a teoria dos sistemas à fenomenologia, considerando, no entendimento de Luhmann, o tempo como o que é "vivido", o "horizonte de sentido", e, portanto, próximo do "mundo da vida" de Hursserl e Heidegger, denega a supremacia iluminista do sentido quantitativo e cronológico em detrimento do aspecto qualitativo e de tipo (a relevância do momento para a vida).[10]

Notadamente, por autorreferência, dá-se retorno constante do sentido ao horizonte do tempo, vez que o próprio sistema reinsere significados possíveis na análise do fato (*factum*), atualizando constantemente possibilidade ou, mesmo, substituindo outras "até então, já em

---

[9] Cf. Luhmann, 2016b, p. 116-117.

[10] "Também o tempo é, então, estendido entre os horizontes particulares atribuídos somente a ele, os quais marcam o inatingível e tornam possíveis as referências entre passado e futuro. Por conseguinte, para sistemas de sentido, o tempo é a interpretação da realidade em relação a uma diferença entre passado e futuro. Nela, o horizonte do passado (e, do mesmo modo, do futuro não é algo como o começo (ou o fim do tempo. Essa representação de começo ou fim é excluída justamente pelo conceito de horizonte. Ocorre, antes, que todo o passado e, do mesmo modo, todo o futuro atuam como horizonte temporal - sejam eles representados cronológica e correspondentemente linearizados ou não. De qualquer modo, é impossível vivenciar ou agir em algum lugar no passado ou no futuro; e isso também não tem como se tornar possível porque, com o avançar no tempo, desloca-se o horizonte temporal. Futuros e passados só podem, e nesse aspecto eles são completamente iguais, ser pretendidos ou tematizados, mas não vividos ou manejados" (Luhmann, 2016b, p. 100).

uso". E isso é possível, por conta da Plasticidade nas Circunstâncias (possibilidade de o ser desvelar-se, conforme sentidos do símbolo exposto em *lócus* do sistema em movimento) e da Continuidade de validade e vigor do próprio sentido (como uma das possibilidades de atualização, restritas pela expectativa). Nota estarem, no *"rompimento da sequência da passagem do tempo intrassistêmica"*, as ocorrências, o que se *"faz a história"*, *"o sistema de sentido tem história, uma vez que se limita, mediante acessos opcionais"*.[11]

Insta destacar, no entanto, que a fenomenologia sociológica em Luhmann sofre pontual redução para construção intrassistêmica, deixando de se tratar de miríade de significados possíveis (posteriormente conduzidos pelas pressões histórico-biográficas no premir heideggeriano), passando a pender por horizontes duplos: na dinâmica social (o coletivo em *alter ego* versus o indivíduo em *ego*), na dinâmica material (o externo no determinismo ambiental-corporal versus o interno na consciência livre); na dinâmica temporal (a continuidade na permanência versus a descontinuidade no mutável).

Dentro todos os significados disponíveis, nas dinâmicas social, material e temporal, uma alternativa para equalização do problema da coexistência aparentemente paradoxal dos significados normativos poderia sugerir que os acoplamentos estruturais entre os sistemas de sentido (consciência e sociedade) permitiam a abertura cognitiva necessária para evolução do sistema jurídico na direção da estabilização de expectativas normativas diante das normas do art.129 da Lei 11.196/2005 e do art.116, p.ún., do CTN. Um resultado factível seria a limitação da quebra da unidade do direito com base na norma do CTN mediante formalização, a título de pressuposto fático (hipótese normativa), justamente dos critérios tomados como autorizativos da contratação por via de pessoa jurídica prestadora de serviços intelectuais, a saber: prestação de serviço intelectual; personalíssimo ou não; com ou sem a designação de obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços.

---

[11] "Por fim, devemos notar que, na específica dimensão temporal do sentido, pode ser constituída a história. Não se deve entender aqui como história simplesmente a sequência fática das ocorrências, segundo a qual o presente pode ser entendido como efeito de causas passadas ou como causa de efeitos futuros. O específico na história do sentido é, antes, que ela possibilita o acesso opcional ao sentido de ocorrências passadas ou futuras, ou seja, possibilita saltar a sequência. A história surge mediante rompimento de sequências. Um sistema de sentido tem história, uma vez que ele se limita mediante acessos opcionais - seja mediante determinadas ocorrências passadas (a destruição do templo, a coroação do imperador pelo papa, a Batalha de Sedan; ou, em menores dimensões: o casamento, a interrupção dos estudos, o primeiro julgamento de uma pena de prisão, o coming out do homossexual), seja mediante a finalização do futuro. Assim, história é sempre o passado presente ou o futuro presente, sempre um distanciamento da pura sequência, e sempre a redução da mediante esse distanciamento) adquirida liberdade de acesso abrupto a todo assado e todo futuro." (Luhmann, 2016b, p.113).

Em decorrência disso, apenas o Estado-Juiz poderá, observado o procedimento correto, tomar tais critérios como antecedentes juntamente com o desvio de finalidade ou confusão patrimonial para prescrever, no consequente desta operação sistêmica, a desconsideração da pessoa jurídica "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" (CC, art.50).

Nessa configuração, à autoridade administrativa, com base na norma de competência do art. art.116, p.ún., do CTN, não seria dado constituir a norma individual e concreta antielisiva a partir dos critérios tomados pela Lei 11.196/2005 para autorizar a prestação de serviços intelectuais por meio de pessoa jurídica, vale dizer, não poderia, p.ex., formalizar o fato de a pessoa jurídica prestar serviços artísticos em caráter personalíssimo por meio de sócios da sociedade prestadora de serviços para requalificá-lo como contratação de pessoa física (do sócio) por interposta empresa, fazendo incidir pela requalificação contribuições patronais e do empregado (Lei 8.212/91).

Disso fica claro que a dinâmica que o sistema, por isso, retrata vem ajustada atuação do sujeito para observar "além do vivenciado", mas, obviamente, a depender de sua concretização na atualização do presente por autorreferência. Dá-se, por isso, uma diferenciação por habitualidade: o entendimento é pressuposto do viver presente no sistema, a partir dos instrumentos postos à mão do intérprete, eis, aqui, a atuação "habitual" do Direito, sua reprodução segura e prudente, conforme o esperado pelas partes envolvidas e pelo interesse difuso de segurança ordenativa. A insuficiência dos instrumentos habituais de solução de expectativas é acompanhada de um *procedimento semântico especial, coordenando diferenciação de sentidos*, dispondo o ser humano, adaptando sua consciência possível, na coeva ordem factual.[12]

[12] "A autorreferência geral de todo sentido, que significa que todo vivenciar de sentido se projeta para um além desse vivenciar e nisso se reencontra, é especificada mediante a diferenciação das dimensões do sentido. Encontram-se autorreferências específicas de cada dimensão, na medida em que essa diferenciação se torna mais habitual; e, quando essas autorreferências são formadas, é reforçada a diferenciação das dimensões de sentido. No decorrer da história da formação do sentido surgem, então, semânticas especiais que coordenam essas realizações de diferenciação - sobretudo uma semântica do tempo, distinguível da ordem material, e uma semântica do social, que o mais tardar no século XVIII se tibera da representação de que ela coordenaria somente o ser humano enquanto coisa actual, ou de que lidaria com aquilo que distinguiria o ser humano do animal"(Luhmann, 2016b, p.112).

Com efeito, como se pressente, na linha do método empírico-dialético desta pesquisa, é de se colocar em xeque a alternativa anteriormente proposta. Isso porque é preciso lembrar que a norma de competência do art. art.116, p.ún., do CTN insere-se no plano das normas gerais em matéria tributária (CF, art.146, III, 'a' e 'b'). É bem verdade que o ordenamento não revela ordem hierárquica entre os veículos introdutores de normas jurídicas, está no plano do sistema jurídico a organização por coordenação e subordinação das normas.

Nas interações intrassistêmicas o significado da supremacia das normas jurídicas de cunho constitucional é tão reconhecido quanto, no âmbito da respectiva competência, a prevalência das leis complementares em relação aos demais instrumentos infraconstitucionais (CF, art. 59, p.ún.).

Tomando a previsão constitucional das normas gerais em matéria tributária (CF, art. 146, III), cumpriria interrogar se a norma antielisiva tributária geral do art. 116, p.ún., do CTN, introduzida pela Lei Complementar 104/2001, ostenta genuíno caráter de lei complementar ou se deveria ser tomada por lei ordinária federal.

Pois bem. Essa dinâmica intrassistêmica traz lume ao conceito de "expectativa", exatamente a "união reflexiva" de dimensões de sentido. A presença de um símbolo, no bojo do ato do subsistema, fixa generalização de possibilidades de sentido e, com isso, ao hermeneuta é trazida uma "promessa" de resultado, dando-se remissão mais certeira, evitando-se abstrações, mostrando o que – em dada circunstância – o sentido "promete". A miríade de significados do símbolo é selecionada pela expectativa concreta, pois, caso as generalizações permanecessem vigentes, sem definição pronta, dar-se-ia falta de especificidade, inação por "anomia".[13] A presença, portanto, na miríade de sentidos do símbolo e na recursividade da expectativa, prima por especificação da "promessa válida para dada situação", mostrando a circularidade por autorreferência.

[13] "A fim de, com base no que foi dito, adquirir melhores possibilidades de formulação introduziremos o conceito de expectativa. Generalizações simbólicas condensam a estrutura remissiva de todo sentido em expectativas que indicam o que uma dada situação de sentido promete. E o inverso é igualmente válido. As expectativas necessárias e que se comprovam em situações concretas conduzem e corrigem as generalizações., Com auxílio de expectativas que se testam no momento ou nas quais não se poderia prescindir sem considerar perda de orientação, decide-se em que medida as generalizações serão produzidas. Quem entrasse numa loja e dissesse à primeira vendedora que gostaria de comprar alguma coisa, perceberia muito rapidamente que havia generalizado demais e que teria de ser mais específico". (Luhmann, 2016b, p.119).

Anota-se uma dupla função: a de selecionar, dentre as várias possibilidades de sentido, aquela (ou aquelas) que mais se adapte(m) ao esperado pelo interessado; e a de não eliminar outras possibilidades de sentido, deixando potencialmente o símbolo à disposição, abduzindo automática descontinuidade temporal, material ou social: as ferramentas possíveis permanecem à disposição do hermeneuta.[14]

O resultado observado é de trato fenomenológico: a regra tributária antielisiva opera a requalificação de atos ou negócios jurídicos que constituam, independente da roupagem de direito privado em que forjados, fatos jurídicos tributários previstos nas respectivas normas tributárias, de modo que, nessa perspectiva, passa funcionalmente a constituir-se "como metanorma geral em matéria tributária contida em lei complementar que se sobrepõe as RMIT, pois condiciona a sua operação e formação" (Vita, 2011a).

Como metanorma específica antielisiva geral, a regra do art. 116, p.ún., do CTN desempenha um papel fundamental na relação entre normas de diversos ramos didaticamente autônomos do direito (Vita, 2011a). Ela atua como um filtro de propagação de eficácia entre fatos civis e seus correspondentes *efeitos* no direito tributário.

Daí se nota que os sentidos do símbolo não se encontram no sujeito – por cabedal antropocêntrico-iluminista – com "ancoragem na consciência"; nem, por seu turno, intrincados no ambiente material, no dito "objeto histórico-econômico", por determinismo com prioridade ontológica. O sentido está entre a seleção de possibilidades do símbolo, por expectativa, a partir de autorreferência, segundo formas de diferenciação social ou psíquica. Trata-se de uma operação do comportamento, no que tange a atos da consciência (*subjectum*) que é do próprio ser desvelado nas e pelas circunstâncias, dando-se constante remissão dos sistemas para si mesmos e para outros.

A metanorma antielisiva tributária geral do art. 116, p.ún., do CTN tem assento no sobrenível semântico em comparação à norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, de modo

[14] "A generalização de expectativas era direção ao típico ou ao normativo tem consequentemente, uma dupla função por um lado, ela realiza uma seleção da totalidade das possibilidades indicadas e reproduz, assim, a complexidade presente no sentido, sem elimina-la; por outro, ela supera as descontinuidades materiais, temporais e sociais, de modo que uma expectativa ainda pode ser utilizável mesmo quando uma situação tenha sido alterada: gato escaldado tem medo de água fria. Torna-se evidente, portanto, que a seleção resulta de comprovação, ou seja, que as referências que se generalizam e servem à superação de descontinuidades são aquelas condensadas em expectativas. Na qualidade de seleção, a generalização é restrição do possível e ao mesmo tempo torna visível outras possibilidades. Como unidade desses dois aspectos, a generalização conduz ao surgimento de complexidade estruturada (organized complexity)" (Luhmann, 2016b, p.120).

que quedaria insustentável aquela primeira alternativa da impossibilidade de requalificação do ato ou negócio de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica a partir dos critérios pressupostos legalmente pela pejotização.

É bem verdade que o art. 59 da Constituição Federal não estabelece nenhuma ordem hierárquica entre espécies normativas. Assim, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, a menos que uma constitua propriamente fundamento de validade da outra, ditando-lhe pressupostos quer formais da enunciação (hierarquia semântica formal) quer materiais (de conteúdo) do enunciado (hierarquia semântica material).

Não há, portanto, hierarquia semântica formal nem material entre as normas do art.116, p.ún., do CTN e do art. 129 da Lei nº 11.196/2005. O "sobrenível semântico" da norma antielisiva deve ser entendido não como fundamento de validade normativo, senão como requalificação de significados. Se é correto dizer que a regra permissiva da pejotização da prestação de serviços intelectuais não tem fundamento de validade na norma antielisiva, não é menos escorreito asseverar que os significados produzidos pela incidência daquela podem ser, no campo tributário, requalificados por esta, observados os pressupostos do antecedente da norma antielisiva.

Sendo assim, o Fisco, observado o devido processo administrativo, é autoridade competente para (re)qualificar o significado de prestação de serviços intelectuais por pessoa jurídica, fazendo incidir, para fins tributários, regime jurídico diverso daquele aplicável às pessoas jurídicas sempre que detectar a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Restaria, em terceiro lugar, a perspectiva de considerar o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 como lei federal específica aplicável apenas aos contratos de prestação de serviços intelectuais via pessoa jurídica, não entrando em conflito com a lei complementar geral. Todavia, esta visão não encontra substrato lógico-semântico a menos que fosse uma especificação da norma geral antielisiva, mas é justamente o contrário, pois visa justamente reforçar a forma do ato ou negócio jurídico entabulado entre particulares.

No acomplamento entre sistemas de sentido, não se questiona que há, sem embargos, "garantia ontológica" de validade da generalização de sentidos diante do papel da redução da expectativa através da autorreferência. Mescla-se a dependência do entendimento ao

movimento do sistema, uma grade suposta para permanência do processo de generalização simbólica e que Luhmann, dessarte se opor a um percalço metafísico – no sentido ontológico clássico – não descarta a sua presença, enquanto *subterrâneo de estreitamento estrutural.*

Luhmann expressamente não "descarta a metafísica", mas a considera pressuposto estruturante do sistema, acatada como abonação do modelo de circularidade referencial simbólica, "*isomorfismo para a decisão sobre o sentido do problema*", evitando o pulular de resultados alheios a razoáveis possibilidades em atendimento de expectativas.[15]

E aqui vem a calhar distinção precisa entre elisão e evasão fiscais dada por Vita (2011a), já que se está a perquirir a incidência da norma específica antielisiva geral do art.116, p.ún, do CTN no contexto da elisão fiscal, que constitui a prática da dissimulação *ilícita* no campo tributário por meio de ato ou negócio *lícito* outro ramo do direito. Diferentemente da evasão fiscal, a prática da dissimulação *ilícita* no campo tributário por meio de ato ou negócio também *ilícito* outro ramo do direito. [16] O que se quer significar é que, a*inda que lícita (elisão fiscal)*[17] *a constituição de pessoa jurídica por força do art.* 129 da Lei nº 11.196/2005, esta constituição não pode dissimular fato jurídico tributário, porque o fazer é ilícito no campo tributário a render ensejo ao exercício do poder-dever da Administração-tributária, agente competente para enunciação da (re)qualificação semântica dos atos ou negócios com lastro na norma específica antielisiva geral do art.116, p.ún, do CTN.

---

[15] "Não temos de decidir se a metafísica é possível para a sociedade moderna. A Teoria do Sentido acima esboçada não se apresenta como metafísica. Ela evita, refletidamente, a equiparação (e do mesmo modo a contraposição) entre sentido e ser. Não formula nem uma primeira, nem uma última filosofia da autorreferência do ser. Ela evita também ser atribuída como disciplina da "filosofia". Contudo, uma conexão com ela não deve ser negada. Uma teoria dos sistemas autorreferenciais constituídos de sentido encontra-se fora do domínio de ordenamento de qualquer metafísica de estilo clássico ela e, do mesmo modo, fora do domínio de ordenamento da moderna metafísica do sujeito. Mas ela formula para seu domínio um conceito de fechamento autorreferencial que incorpora novamente a formulação desse conceito no conceito formulado. Sua relevância para a metafísica consiste nesse isomorfismo da formulação do problema"(Luhmann, 2016b, p.124).

[16] Nas palavras de Vita(2011a): "[...]o ilícito da norma que trata da elisão tributária é, apenas, autoreferente, enquanto o da evasão fiscal é auto e heteroreferente, ou seja, a evasão tributária trabalha com a ilicitude de um fato tributário no código do direito tributário e, também, no elemento primário de percepção, perfazendo um duplo ilícito, enquanto a elisão pressupõe a licitude para o direito civil e a ilicitude para o direito tributário da programação originária".

[17] Expletivo até anotar que, se a própria constituição da pessoa jurídica é fraudulenta, então viola inclusive as regras do direito civil, trata-se de evasão fiscal. Como destaca Vita (2011a): "as normas antielisivas e antievasivas não são distintas no que trata da ilicitude para o direito tributário, pois a tradução de ambas é considerada como ilícita sem a aplicação de normas que realizem tal intermediação".

Nesse quadrante, conquanto repleto de ambiguidades e vacuidades inerentes à linguagem natural, o sistema está preparado para lidar com paradoxos. Luhmann, com isso, explica que a teoria dos sistemas – enquanto nitidamente relacionada a concretizações de expectativas crivadas por símbolo autorreferentes – depende de substrato não-caótico.

Assim, na consecução deste poder-dever, o aplicador da regra antielisiva precisa tomar em conta o significado normativo individual e concreto produzido pela incidência da norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 e apenas requalificá-lo em caso de dissimulação da ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Ignorar os significados produzidos com esteio na norma deste dispositivo, tomando-os como por si mesmos ilícitos tributários, é violar os efeitos vinculantes e *erga omnes* do julgamento da ADC 66.

CONCLUSÕES

1. A norma antielisiva tributária geral prevista no art. 116, p.ún., do CTN é capaz de operar no sistema jurídico irrompendo a cadeia de operações de atos e negócios jurídicos privados, requalificando-os para novos acomplamentos operacionais ramificados.

2.A "pejotização" dos serviços intelectuais, prevista pelo art. 129 da Lei nº 11.196/2005, estabelece pressupostos com base nos quais é possível a aplicação do regime jurídico tributário-previdenciário das pessoas jurídicas às operações de prestação de serviços intelectuais, incluindo 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.

3. Pensar em uma "grade ou matriz metafísica" para a previsão da diferenciação simbólica em redução de possibilidades do sistema, conforme a clássica separação de ser e pensamento – crivando-se "autonomia existencial da consciência, frente ao ser" – significaria cair em inevitável insuficiência do movimento para solução (explicação) das expectativas. Daí que, tomada a constitucionalidade de ambas as normas pelo Supremo Tribunal Federal (ADC 66 e ADI 2.446), a produção de possíveis significados coerentes é perfectibilizada pelo intérprete que, operando em acomplamento estrutural entre sistema da consciência e sistema social, enuncia-os.

4.A prevalência pontual (em dado instante) da consciência sobre o ser notabiliza o psicologismo, a solução burocrático-abstrata do entrechoques do sistema, por suficiência unilateral da mente, sendo que também é viciado o seu inverso, a prevalência do ser como explicação significativa do atendimento da expectativa, segundo possibilidade material (e hedonista) do símbolo "no sistema", por carreata revolucionária.

Dada a percepção do fenômeno jurídico, a enunciação de significados no terreno dialético produzirá a compreensão enquanto ato gnoseológico próprio do direito e dos objetos culturais em geral.

Do confronto entre as alternativas apresentadas, conclui-se que a convivência sistêmica entre as normas antielisiva tributária geral e pejotização dos serviços intelectuais não autoriza a interpretação limitativa da primeira regra, o que não torna a segunda inócua.

5.A solução da filosofia transcendental, preocupando-se com as coisas insertas, "palpáveis" em um sistema racional, com exclusão da "coisa em si" – pensável, mas não conhecível – singularmente acabou, sobretudo com excessos da lógica pura, flertando com o psicologismo. No entanto, a riqueza da perspectiva transcendental e sua funcionalidade foram, deveras, preservados pela subjetivação fenomenológica da metafísica, considerando também o culturalismo da escola de Baden. Certamente com tal inspiração, Luhmann firma um ambiente sem o contato com a "coisa em si", mas, por seu turno, conforme sua "evolução", um ambiente "que por recursividade, e não por analogia", projeta a "possibilidade para si".

É assim que o agente competente para aplicação da regra antielisiva deve tomar todos os significados disponíveis no sistema ao fazê-la incidir sobre a linguagem do direito privado, o que inclui não apenas os imperativos do devido processo legal, senão também a disposição da norma do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 que não pode ser ignorada, já que reconhecidamente constitucional pelo STF (ADC 66).

6.Enfim, é na análise casuística que o entrechoque hermenêutico entre a aplicação do art. 116 do CTN e a pejotização na prestação de serviços intelectuais, pelos lindes do art. 129 da lei, que se assegurará um modelo de atendimento de expectativas de trato simbólico cujo resultado é garantido pelo isomorfismo normativo pré ou metassistemático.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. 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 . **Revista de Direito Administrativo**, *[S. l.]*, v. 279, n. 3, p. 303–332, 2020. Disponível em: https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/82968. Acesso em: 12 maio. 2024.

BARROS CARVALHO, Paulo de. **Direito tributário**: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2018. [Edição do Kindle.]

CUNHA, Carlos Renato; COSTA, Valterlei Aparecido; DO VALLE, Maurício Dalri Timm. A desconsideração da chamada "pejotização" para fins tributários e o dever de coerência sistêmico. **Cadernos do Programa de Pós-graduação em Direito PPGDir./UFRGS**, Edição digital, Porto Alegre, Volume XI, Número 3, p.80-98, 2016. Disponível em https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Cad-PPGDir-UFGRS_v.13_n.1.14.pdf. Acesso em 05 mai.24.

IUNES, Isabella Garcia Duarte. Prestação de serviços intelectuais via pessoa jurídica: análise das consequências tributárias, sob a ótica da decisão do STF, na ADC 66. **Revista de Artigos Científicos** - v.13, n.2, t.1 (A/J), Jul.-Dez.2021. Disponível em https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2021/pdf/ISABELLA-GARCIA-DUARTE-IUNES.pdf. Acesso em 05 mai.24.

LUHMANN, Niklas. **O Direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016a. [Edição do Kindle.]

LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais**: esboço de uma teoria geral. São Paulo: Vozes, 2016b.

TOMAZINE DE CARVALHO, Aurora. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 6ª ed.. São Paulo: Noeses, 2019. [Edição do Kindle.]

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2011. [Edição do Kindle.]

VITA, Jonathan Barros. Teoria geral das normas antielisivas: (re)definição e classificação. In: Andre Elali. (Org.). **Direito tributário**: homenagem a Hugo de Brito Machado. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2011a. Pp. 97-130.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito**: Direito Internacional e Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011b.