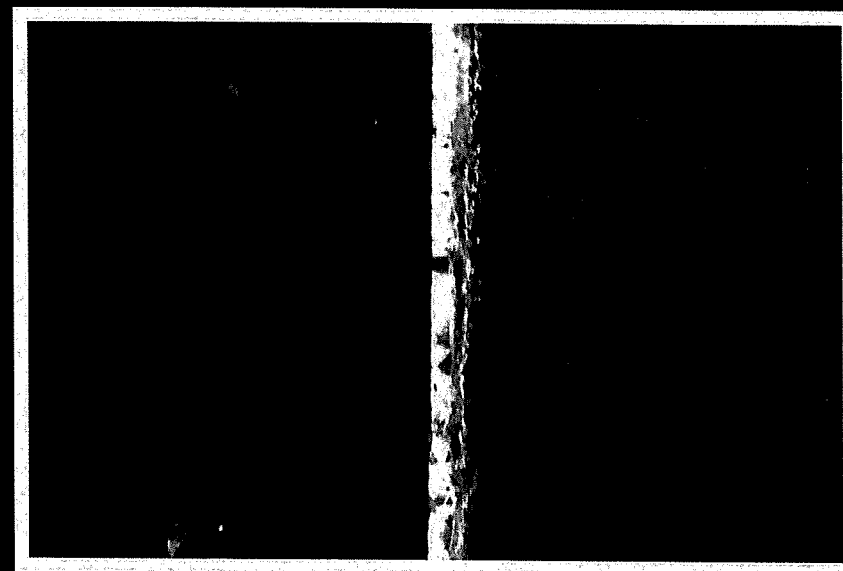


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



ISSN 1413-7097



154

154

A Natureza meramente Interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/2005, o Imposto de Renda, a Contribuição Previdenciária e as Sociedades Civis de Serviços Profissionais

Roque Antonio Carrazza

1. Introdução

Neste estudo pretendemos demonstrar que o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tem caráter interpretativo, mormente no que respeita à tributação por meio de imposto sobre a renda e de contribuição. Ato contínuo, faremos empenho no sentido de que a aplicação deste dispositivo legal rege-se pelo disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Para levarmos a bom termo nossa tarefa, dividiremos o trabalho em duas partes. Na primeira, teceremos considerações gerais sobre o tema em pauta. De seguida, com apoio nas conclusões a que tivermos chegado, procuraremos comprovar fundamentadamente nossas teses.

2. A Tributação por meio de Imposto sobre a Renda. Sua Base de Cálculo e a Tributação das Sociedades Civis de Prestação de Serviços Profissionais

I - Por força do que estatui o art. 153, III, da Constituição Federal, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, *a renda e os proventos de qualquer natureza*. Instituído-o e arrecadando-o, reafirma sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas.

A União deve, no entanto, respeitar, em tudo e por tudo, a *regra-matriz constitucional* deste tributo, pois, do contrário, estará exigindo - indevidamente, é claro - um *arremedo de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*.

Deveras, o dispositivo em exame não deu, ao legislador ordinário federal, plena liberdade para assestar o imposto contra tudo o que considere renda ou proventos de qualquer natureza. Muito pelo contrário, limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os princípios constitucionais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, ao lume da Ciência Jurídica, realmente tipifique um destes fatos.

Evidentemente, dizer que uma pessoa deve recolher *IR* é o mesmo que afirmar que ela percebeu renda ou proventos de qualquer natureza; já, negar que ela há de assim pro-



Roque Antonio Carrazza

é Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Advogado e Consultor Tributário, Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela PUC/SP e Presidente da Academia Paulista de Direito.

ceder, significa - salvo nas hipóteses de imunidade, isenção, não-incidência, decadência e prescrição - que não os obteve.

Mas, afinal, que é “renda”, para fins de tributação por meio do imposto específico?

Sem descermos a detalhes, que não vêm para aqui, “renda e proventos de qualquer natureza”, para fins de tributação específica, são os ganhos econômicos do contribuinte, gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos, e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo.¹

Luigi Vittorio Berliri, com seu singular calor de convencimento, observa, a propósito:

“A renda tributável não pode ser constituída senão por uma nova riqueza, produzida de capital, de trabalho ou de um e outro conjuntamente, e que seja destacada de uma causa produtiva, conquistando uma autonomia própria e uma aptidão para produzir corretamente outra riqueza.”²

Para que haja renda e proventos de qualquer natureza é imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam, entre dois momentos temporais, *riqueza nova*, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra. Somente tais *acrêscimos patrimoniais* poderão ser alcançados pela exação em foco, sob pena de virem extrapolados os limites postos pela Constituição Federal.

Portanto, *renda é disponibilidade de riqueza nova*, havida em dois momentos distintos. Dito de outro modo, é o *acrêscimo patrimonial* experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o *resultado positivo* de uma *subtração* que tem, por *minuendo*, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por *subtraendo*, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.

A propósito, nem se alegue que a noção de renda tributável não é constitucional, porque existem abatimentos e deduções que só podem ser efetuados quando permitidos pela legislação ordinária. É que esta, em última análise, limita-se a enunciá-los de modo formal e categórico, tendo em conta *valores* que a Carta Magna consagra (vida, saúde, alimentação, moradia, instrução própria e de dependentes, continuidade da empresa, livre concorrência etc.).

Destarte, quando as receitas (entradas) do contribuinte, numa fração de tempo, superarem suas despesas (saídas), teremos *saldo positivo*, ou seja, *acrêscimo patrimonial*, sobre o qual, pelo menos em princípio,³ incidirá o imposto.

Em suma, renda tributável é sempre *renda líquida* ou *lucro*, isto é, o *resultado positivo*, apurado num determinado espaço de tempo, de uma série de deduções e abatimentos feitos sobre os rendimentos brutos.

¹ Para melhor aprofundamento do assunto, v. nosso *Imposto sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)*, 2ª ed., Malheiros, São Paulo, 2006.

² *L'Imposta di Ricchezza Mobile (Incontri di Dottrina e Giurisprudenza)*, Dott. A. Giuffrè, Milão, 1949, p. 6 (traduzi).

³ Escrevemos “pelo menos em princípio”, porque há *acrêscimos patrimoniais* intributáveis (v.g., quando a pessoa que os experimenta é imune ou isenta).

De fato, esta *riqueza nova*, havida entre dois momentos temporais é o *núcleo* do imposto sobre a renda.

Rubens Gomes de Sousa é de idêntico pensar:

“Em outras palavras ‘renda’ é, para efeitos fiscais, o *acrêscimo patrimonial líquido* verificado entre duas datas predeterminadas. Nesta última frase, a palavra chave é ‘*acrêscimo*’: com efeito, a característica fundamental da renda ... é a de configurar uma aquisição de riqueza nova que vem aumentar o patrimônio que a produziu e que pode ser consumida ou reinvestida sem o reduzir.”⁴

Dá que somente os preditos *acrêscimos patrimoniais* é que poderão ser alcançados pela exação em comento, sob pena de virem extrapolados os limites postos pelo Constituinte.

Por conseguinte, há *acrêscimo patrimonial* quando, confrontados em dois momentos temporais, os elementos ativos sobrepõem-se aos elementos passivos da totalidade do patrimônio do contribuinte.

Fugindo da definição pela negativa, entendemos que tanto a *renda* quanto os *proventos de qualquer natureza* pressupõem ações que revelem *mais-valias*, isto é, incrementos na *capacidade contributiva*. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica), é que podemos juridicamente falar em *renda* ou *proventos de qualquer natureza*.

Em resumo, o *imposto sobre a renda* alcança os *acrêscimos patrimoniais* (das pessoas físicas ou jurídicas) obtidos durante certo lapso de tempo, em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Nasce sempre de uma ação, ou seja, da *situação dinâmica* de auferir rendimentos.

O imposto sobre a renda, quer da pessoa física (*IRPF*), quer da jurídica (*IRPJ*), caracteriza-se por: (a) seu *aspecto material* ser a disponibilidade de riqueza nova do contribuinte; e (b) seu aspecto temporal exigir um termo inicial e um termo final. Sobremais, em relação a esta figura exacional, ganham destaque os critérios da *progressividade*, da *universalidade* e da *generalidade* (art. 153, parágrafo 2º, I, da CF), que, conjugados, imprimem-lhe caráter pessoal, graduando-a de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, parágrafo 1º, da CF), circunstância que, melhorando a distribuição da carga fiscal entre eles, torna-a mais justa.⁵

Do acima exposto ressaí que o *imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza* deve ter por *hipótese de incidência*⁶ o fato de uma pessoa (física ou jurídica

⁴ “Parcerias - I - Imposto de Renda”, edição póstuma, Resenha Tributária, São Paulo, 1975, pp. 66/7 - grifos meus.

⁵ Estes princípios prestigiam a idéia de que a justiça social exige que a renda do País venha repartida entre todos, segundo a capacidade e a necessidade de cada qual, mas, garantindo-se, a cada um, o mínimo indispensável a uma existência digna.

Mutatis mutandis, a idéia vale também para as pessoas jurídicas, que necessitam de um mínimo de condições materiais para poderem levar avante suas atividades.

⁶ *Hipótese de incidência* é o fato, descrito em lei, que, acontecido no mundo fenomênico, faz nascer a relação jurídica tributária, que tem por objeto a *dívida tributária*. Ou, invocando as lições sempre preciosas de Geraldo Ataliba, é fato, descrito em lei, que, se e quando acontecido, faz nascer, para uma pessoa, o dever de pagar um dado tributo. Não devemos confundir este fato, descrito em lei, e por ela alçado à condição de *hipótese* ou *suposto*, com a *ocorrência real* deste fato. Noutros termos, mais técnicos, não devemos confundir a *hipótese de incidência tributária* (fato gerador “in abstracto” do tributo), com o *fato impositivo* do tributo (fato gerador “in concreto” do tributo). Esta, diga-se de passagem, é uma distinção conceitual que a melhor doutrina vem fazendo com clareza. Deveras, uma realidade é o fato descrito em lei, que, acontecido, faz nascer o tributo (a *hipótese de incidência*) e, outra, muito di-

ca), em razão de seu trabalho, de seu capital ou da combinação de ambos, vir a obter, ao cabo de certo período de tempo, rendimentos líquidos (acréscimos patrimoniais). Tais rendimentos líquidos, no caso da pessoa jurídica, têm o nome técnico de *lucro*,⁷ entendido como variação patrimonial positiva, havida pela empresa, num dado lapso de tempo.

Por aí vemos que a *base de cálculo possível* do IRPF é a *renda líquida* e, do IRPJ, o *lucro*.

Desenvolvamos esta idéia, adaptando-a ao tema que faz nossos cuidados.

II - Base de cálculo, em apertada síntese, é a expressão econômica da materialidade do tributo, estando intimamente relacionada com a respectiva hipótese de incidência. Ou, como quer Geraldo Ataliba, é a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência”⁸ tributária. É, ainda, se preferirmos, o ponto de partida das operações matemáticas, a serem realizadas pelo Fisco, tendo em vista a apuração do *quantum debeatur*.⁹

Pois bem. A *base de cálculo possível*, quer do IRPF, quer do IRPJ, não é a renda bruta do contribuinte; tampouco seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, numa única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração, e estes se definem no momento em que é feito o *ajuste anual* (*declaração de rendimentos*).

Deste modo deve ser interpretado o art. 44, do CTN, quando estipula que “a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Nem mesmo a lei pode determinar a existência de renda ou proventos, por ficção ou presunção absoluta, ou seja, excluindo a possibilidade de o contribuinte demonstrar que nenhuma riqueza nova auferiu e que, portanto, não tem tributo a recolher.

Segue nesta trilha o art. 219, do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (Decreto nº 3.000/99), quando estipula que “a base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração”.¹⁰

versa, é o *fato que aconteceu*, isto é, que realizou o *tipo tributário* e, por isso mesmo, determinou o surgimento, “in concreto”, do tributo (o *fato impositivo*). Estamos, neste passo, diante de dois planos distintos e, por isso mesmo, inconfundíveis: o primeiro, *abstrato, normativo*; o outro, *concreto, fático*. A hipótese de incidência está na lei; o *fato impositivo* no mundo fenomênico.

O tributo só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese de incidência tributária. E este fato outro não é senão o *fato impositivo*. Valem, a propósito, as clássicas lições de Hensel, para quem “o comando - tu deves pagar tributo - é sempre condicionado à frase: se realizas o *fato impositivo*” (*Diritto Tributario*, tradução para o italiano de Dino Jarach, Dott. Giuffrè, Milão, 1956, p. 148 - traduzimos para o português).

⁷ Renda é termo genérico, que inclui a espécie *lucro*.

⁸ *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 108.

⁹ Cf. Aires Fernandino Barreto, *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2ª ed., Max Limonad, São Paulo, 1998.

¹⁰ José Eduardo Soares de Melo sintetiza as diferenças entre *lucro real*, *lucro arbitrado* e *lucro presumido*. Suas lições, por virem de molde, merecem integral transcrição:

“a) lucro real ... é o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal; sendo que o lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações.

A pessoa jurídica apura os resultados de sua atividade (lucro ou prejuízo societário), de conformidade com os princípios e critérios contábeis, considerando as receitas (remunerações de prestações de serviços, venda de mercadorias,

Naturalmente, este artigo deve ser conciliado com os princípios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*, que, juntamente com os da *capacidade contributiva* e da *não-confiscatoriedade*, informam a tributação por meio de imposto sobre a renda, inclusive das pessoas jurídicas.

De fora a parte outros considerandos, que não vêm para aqui, uma coisa é mais do que certa: o imposto sobre a renda não pode ser transformado em singelo imposto sobre *receitas*, o que ocorre quando se nega venham abatidas, de sua base de cálculo, as *despesas necessárias* do contribuinte.

III - Avançando o raciocínio, a legislação determina venham excluídos, dos rendimentos tributáveis das pessoas físicas, os resultados econômicos obtidos pelas empresas de que são titulares. Para que se compreenda: o imposto atinge apenas a renda da sociedade; seus resultados positivos, atribuídos aos sócios ou acionistas, não são alcançáveis pelo IRPF.

A sistemática é elogiável, porque evita dualidade de incidências, o que implicaria, em termos econômicos, *bis in idem*. Integrando-se a tributação da empresa e da pessoa física, o imposto sobre a renda recolhido pela primeira, torna-se uma *antecipação* do montante devido pela última.

Registramos, por oportuno, que, no período compreendido entre 1988 e 1996, a teor do Decreto-lei nº 2.397/87, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica não incidia “sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada” (art. 1º). Tal lucro era considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base (art. 2º), sujeitando-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física (art. 2º, parágrafo 1º).

Anotese que este tratamento diferenciado, determinando que os resultados econômicos positivos da pessoa jurídica fossem tributados como se tivessem sido obtidos diretamente pelas pessoas físicas que a integravam, partia da constatação de que, no mais das vezes, os serviços prestados por sociedades civis com tais características são *personalíssimos*.

Todavia, a partir de 1997, retomou-se o sistema tradicional, que ainda hoje vigora, qual seja o da tributação de conformidade com as normas aplicáveis às pessoas jurídicas, dos resultados econômicos positivos obtidos pelas aludidas sociedades civis de prestação de serviços profissionais (cf. art. 55, da Lei nº 9.430/96).

aplicações financeiras etc.), e os dispêndios (custos, despesas tributárias e financeiras, encargos trabalhistas e previdenciários etc.).

Em seguida, promove os ajustes determinados pela lei tributária, mediante acréscimo ou diminuição de determinados valores, concluindo pela existência de resultado positivo (lucro real), ou negativo (prejuízo fiscal).

b) lucro arbitrado ... é o valor considerado pelo fisco nos seguintes casos: ausência de escrituração na forma das leis comerciais e fiscais; falta de elaboração de demonstrações financeiras; escrituração com vícios, erros ou deficiências etc. No caso de ser conhecida a receita bruta, o lucro corresponderá a uma porcentagem da mesma; e, se desconhecida, o lucro é determinado mediante a utilização de coeficientes, segundo regras específicas.

c) lucro presumido ... é considerado para as empresas de pequeno porte (com determinado limite de receita bruta), salvo exceções previstas em lei (sociedades por ações, sociedades com participação de entidades da administração pública em seu capital etc.). A base de cálculo é determinada mediante a aplicação de percentuais (variáveis de 1,6% a 32% sobre as receitas).” (*Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., Dialética, São Paulo, 2001, pp. 303 e 304 - os grifos são do autor)

Portanto, em nosso direito positivo, a circunstância de os serviços profissionais serem de caráter personalíssimo nunca impediu que as sociedades civis que os prestam fossem alcançadas exclusivamente pelo *IRPJ*.

Saliente-se, ainda, que, mesmo no supramencionado período (de 1988 a 1996), apenas nas “sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada”, o lucro por elas obtido era tributado como se tivesse sido auferido diretamente pelos sócios, vale dizer, exclusivamente por meio do *IRPF*. Nas prestadoras de serviços de profissão não regulamentada, seguia-se a regra geral da tributação somente por meio de *IRPJ*.

3. A Tributação, por meio de Contribuição Previdenciária, das Sociedades Civis de Prestação de Serviços Profissionais

I - A União pode instituir *contribuições sociais para a seguridade social*, nos termos dos arts. 149 e 195, I a IV, da Constituição Federal; *verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

Registramos que os incisos I e II, *supra*, tiveram esta redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que *ampliou* a regra-matriz das contribuições sociais para a seguridade social, o que, *venia concessa*, nos parece inconstitucional, conforme tivemos a oportunidade de escrever, em outro contexto, que não se aplica ao vertente estudo.¹¹

Muito bem. Dentre as contribuições sociais para a seguridade social merecem destaque as contribuições previdenciárias, que incidem sobre o pagamento ou creditamento, a pessoa física, de salários e demais rendimentos do trabalho, a qualquer título.

Tais tributos encontram *fundamento de validade* no já citado art. 195, I, *b*, da Carta Magna, que revela, com muita precisão, que *só podem nascer* do pagamento ou creditamento, a pessoa física, de valores remuneratórios do trabalho por ela realizado.

II - No caso das sociedades civis de prestação de serviços profissionais, ainda que de caráter personalíssimo, inclusive os relativos ao exercício de profissão não

regulamentada, a tributação por meio de contribuições segue, *mutatis mutandis*, o sistema vigorante para o imposto sobre a renda, ou seja, tributa-se apenas a pessoa jurídica, mas, agora, por meio de contribuição sobre o faturamento (jamais de contribuição previdenciária).

Reforça este entendimento o art. 56, da Lei nº 9.430/96, que revogou isenção que só alcançava as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada;¹² *verbis*:

“Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.”

De conseguinte, as pessoas físicas que integram as sociedades civis de prestação de serviços, independentemente de ser a profissão regulamentada, não são tributadas por meio de contribuição previdenciária.

Assim agremiados, podemos ingressar no assunto central deste estudo.

4. Reequacionamento do Problema e Encaminhamento de sua Solução

Conforme vimos, nosso direito positivo admite a prestação, por pessoa jurídica, de serviços profissionais de natureza intelectual, independentemente de a profissão ser, ou não, regulamentada. Ao fazê-lo, prescreve que os tributos pertinentes devem alcançar apenas a pessoa jurídica; não as pessoas físicas que a integram.

Vai daí que, no que se refere à tributação, não há diferença entre as pessoas físicas que integram “sociedades civis de prestação de serviços”, das que participam das demais empresas privadas.

Pois bem. Reduzindo nosso problema à dimensão mais simples,¹³ perquire-se se o art. 129, da Lei nº 11.196/2005 tem caráter interpretativo, a ele se aplicando - inclusive no que se refere ao imposto sobre a renda e às *contribuições* - as diretrizes do art. 106, I, do *CTN*.

O mesmo é propor a questão que lhe dar resposta afirmativa.

Para, no entanto, não ficarmos no plano das simples alegações, vamos tratar de demonstrar a assertiva, o que faremos especialmente com base nos fundamentos lançados na primeira parte deste trabalho.

5. O Caráter Interpretativo do art. 129, da Lei nº 11.196/2005

I - Dispõe o art. 129, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da socieda-

¹² Desde o advento da Lei Complementar nº 70/91, as sociedades civis de prestação de serviços de profissão não regulamentada sempre foram tributadas por meio de Cofins.

¹³ Assim procedendo, estamos adotando o *método da redução da simplicidade*, que, sem perda de substância, procura simplificar conceitos, institutos e sistemas. Era exatamente isto que Descartes pretendia significar quando apregoa-va que uma das regras do *Método* consiste em “dividir cada uma das dificuldades em tantas parcelas quanto for possível e requerido para melhor as resolver” (*Discurso do Método e as Paixões da Alma*, Sá da Costa, Lisboa, 1984, p. 16).

de prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicada às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

A nosso ver, o dispositivo em foco, limitou-se a explicitar situação tributária que, em matéria de imposto sobre a renda e de contribuição - como pensamos haver demonstrado -, *sempre existiu* para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, *em caráter personalíssimo ou não*, relativos ao exercício de profissão não regulamentada e, no caso daquelas “de profissão legalmente regulamentada”, mereceu tratamento diverso *apenas* no período compreendido entre 1988 e 1996 (v. *supra*, item 2-III).

Noutros falares, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais e, não, as pessoas físicas que as integram. Temos, portanto, *a contrario sensu*, que, em relação a estas pessoas físicas, a norma em pauta somente *declarou situações de não-incidência a ela preexistentes. Venia concessa*, tomando por empréstimo a sabedoria popular, “choveu no molhado”.

II - Logo, o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tem caráter meramente interpretativo,¹⁴ em especial no que concerne à tributação por meio de imposto sobre a renda e de contribuição. Nesta medida, a ele se aplica, por inteiro, o disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional; *verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade a infração de dispositivos interpretados.”

Destarte, o Código Tributário Nacional, que faz às vezes da lei complementar prevista no art. 146, da Constituição Federal, veicula *norma geral* no sentido de que a lei interpretativa retroage à data da entrada em vigor da lei interpretada.

Muito bem. Sendo o art. 129, da Lei nº 11.196/2005, meramente interpretativo, segue-se que retroage seus efeitos à data da entrada em vigor das leis que, interpretadas de modo adequado, de há muito mandavam dispensar, às sociedades civis de prestação de serviços intelectuais, tratamento fiscal e previdenciário idêntico daquele que alcança as demais pessoas jurídicas.

Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que, antes da entrada em vigor do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, o precitado art. 55, da Lei nº 9.430/96, não havia revogado, ao contrário do que ele próprio estabelece, o art. 2º, do Decreto-lei nº 2.397/87.

Neste ponto de nosso raciocínio, é o caso de colacionarmos os ensinamentos de Carlos Maximiliano:

“Deve o direito ser interpretado inteligentemente, *não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis.*”¹⁵

Ora, por levar a uma conclusão juridicamente inconsistente, deve ser afastado de plano o entendimento de que, somente a partir da entrada em vigor do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, passaram a ser tributadas, como as pessoas jurídicas em geral, as sociedades civis de prestação de serviços, inclusive intelectuais.

Portanto, melhor é entender e aplicar a aludida norma, em harmonia com o sistema jurídico-tributário como um todo considerado, na esteira, diga-se de passagem, da exortação de Goffredo da Silva Telles Júnior:

“Na interpretação das leis, mais importante do que o rigor da lógica racional, é o entendimento razoável dos preceitos, porque o que se espera inferir das leis não é, necessariamente, a melhor lógica, mas uma justa e humana solução.”¹⁶

Muito bem. A posição que estamos defendendo afina-se com as idéias dos consagrados juristas acima citados. Qualquer outra, segundo pensamos, afasta-se da *lógica da prudência (jurisprudência)*, conatural à Ciência do Direito.

6. Conclusões

Tudo posto e considerado, só nos resta sumular as seguintes conclusões:

I - O art. 129, da Lei nº 11.196/2005, tem caráter meramente interpretativo, inclusive no que respeita à tributação por meio de imposto sobre a renda e de contribuição.

I.a - O dispositivo em foco limitou-se a explicitar situação tributária que, em matéria de imposto sobre a renda e de contribuição, *sempre existiu* para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, *em caráter personalíssimo ou não*, relativos ao exercício de profissão não regulamentada e, no caso daquelas “de profissão legalmente regulamentada”, mereceu tratamento diverso *apenas* no período compreendido entre 1988 e 1996 (por força do disposto no art. 2º, do Decreto-lei nº 2.397/87).

I.b - O art. 129, da Lei nº 11.196/2005, apenas esclareceu, de modo nítido e definitivo, que devem ser tributadas, inclusive por meio de imposto sobre a renda e de contribuição, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais e, não, as pessoas físicas que as integram.

II - A aplicação do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, há de ser feita em sintonia com o disposto no art. 106, I, do CTN, que é *peremptório* no sentido de que as leis tributárias interpretativas retroagem à data da entrada em vigor das leis tributárias interpretadas.

¹⁴ A própria *justificativa* apresentada para a inclusão do art. 129, da Lei nº 11.196/2005, no projeto de lei de conversão da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005 (PLV 23/05), destaca a natureza interpretativa do dispositivo; *verbis*: “Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170, da Constituição Federal, asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de *norma interpretativa que normalize a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais*, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria.” (grifamos)

¹⁵ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 9ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1980, p. 166 (os negritos são do autor).

¹⁶ “O Chamado Direito Alternativo - Interpretação Razoável”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo* nº 94/79, São Paulo, 1999 (os destaques estão no original).