

# O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 como uma norma de ficção jurídica

18/06/2026

A tese que se pretende defender aqui é que o artigo 129 da Lei nº 11.196/05 não deve ser afastado em situações de trabalho sem vínculo empregatício, ou seja, que a fiscalização entende haver requisitos para configuração do trabalho do chamado “contribuinte individual”. Buscaremos demonstrar que o dispositivo institui uma ficção jurídico-tributária, com base no artigo 109 do Código Tributário Nacional.

Por que após 20 anos da veiculação de tal dispositivo legal ainda há interesse em seu estudo? Podemos responder essa pergunta com dados: entre 2024 e 2026, foram publicados 154 acórdãos pelo Conselho Administrativo Fiscal analisando o conteúdo do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 e verificando a sua subsunção ou não à situação fática posta à sua análise <sup>[1]</sup>.

Apesar de a maior parte desses julgados ser voltada a casos que discutiam o vínculo empregatício, já houve situações em que a contratação de pessoas jurídicas foi requalificada como prestação de serviços de contribuintes individuais, como se depreende dos acórdãos do Carf nºs 2201-004.538 e 2201-004.539, que envolveram a discussão sobre a contratação de diretores.

O eixo de nossa discussão, portanto, é a extensão da hipótese de incidência da norma veiculada pelo artigo 129 da Lei nº 11.196/05, especialmente, no tocante a casos que não envolvem empregados. E, ao entender que se trata de uma ficção, buscaremos afastar uma feição tautológica do dispositivo que esgotaria, de modo muito expressivo, seu âmbito de eficácia.

## Instituto da ficção jurídica no direito tributário

Se o Direito cria suas próprias realidades, como se diz, o que significa assinalar que há uma ficção jurídica?

Tomemos uma perspectiva que parte de um plano pré-jurídico: a norma colhe situações da vida e atribui qualificações. Essas qualificações podem ser coincidentes com a linguagem social (não jurídica) ou atribuir sentidos próprios que o direito lhe confere.

Google Gemini



Guilherme Lanzellotti Medeiros

Google Gemini

Nesse ponto de vista intersistemático, em que se observa a camada normativa por um ângulo externo, a própria ideia de pessoa jurídica pode ser vista como uma “ficção” [2]. Não enxergamos a pessoa jurídica, por aí, enquanto tal. Podemos vislumbrar prédios, baias, instrumentos de trabalho, pessoas exercendo suas funções. É possível, até mesmo, atribuir um sentido institucional, econômico, social ou contábil, a tal entidade. Mas, a significação jurídico-normativa da “pessoa jurídica”, esta depende da análise de normas que lhe atribuem um sentido próprio, inexistente no real “pré-jurídico”.

Em uma perspectiva de dentro do sistema, pessoa jurídica não é ficção. É realidade jurídica normativamente criada. A norma, diz o professor Vilanova, não coincide com a realidade. Incide [3].

A questão pode ser vista, ainda, como um diálogo de normas, isto é, por um viés intrassistêmico. Conceito jurídico em norma N que importa, na normalidade prescritiva, consequência C; conceito requalificado em norma N' atribuindo-lhe consequência C'. Aqui, a “ficção” é relativa entre normas: a ficção é um desvio da normalidade, do usual conceitual que envolve o efeito tal ou qual.

Nesse campo da ficção intrassistêmica, designamos de ficção jurídico-tributária aquela situação em que as normas tributárias instituem efeitos distintos para situações jurídicas que são idênticas em outras esferas normativas.

Podemos tomar com o professor Luís Eduardo Schoueri que a ficção jurídica é uma norma de remissão por meio da qual uma situação é submetida a um regime jurídico que não lhe seria originalmente aplicável. Consiste, portanto, em técnica jurídica na qual o legislador submete uma situação a efeitos jurídicos previstos para relações de natureza reconhecidamente diversa [4].

O artigo 109 do Código Tributário Nacional bem o autoriza. O dispositivo prescreve que “os princípios gerais de direito privado” não se prestam para “definição dos respectivos efeitos tributários.” A técnica é utilizada para o atendimento de princípios constitucionais, como igualdade, justiça, entre outros.

Ou seja, o direito tributário pode atribuir efeitos distintos a situações consideradas análogas para outros campos jurídicos. São exemplos de utilização desta modalidade de técnica jurídica: (I) artigo 7º, *caput*, da Lei nº 7.798/89 — equiparação do estabelecimento atacadista à industrial; (II) artigo 7º, inciso I, da Lei nº 7.798/89 — equiparação do estabelecimento importador à industrial, (III) artigo 83 da Lei nº 12.973/2014 — equiparação de coligada à controladora [5].

A ficção jurídica é utilizada nos exemplos acima como método de combate ao planejamento fiscal abusivo (*specific anti-abuse rules* — *Saars*), no caso do primeiro exemplo; como métodos de garantia do livre comércio e da livre concorrência, no caso do segundo exemplo; e como método de combate ao diferimento da tributação universal da renda.

Assim, a ficção jurídica é um recurso da legislação usado para equiparar situações diferentes, aplicando-lhes os mesmos efeitos legais ou, inversamente, para atribuir consequências jurídicas distintas a realidades que são materialmente iguais.

## Art. 129 da Lei nº 11.196/05 como ficção

Pensemos, agora, o teor do artigo 129 da Lei nº 11.196/05. Invocamos seu texto:



Charles McNaughton

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil. (Vide ADC 66)”

Em um plano, lida-se com uma ficção intersistemática: a pessoa jurídica que não é tocada, não é vista, no plano dos objetos naturais. Esse instituto abstrato, que não se enxerga, mas ingressa em relações jurídicas, passa a prestar serviços contra todos os estímulos que recebemos de nossa intuição sensível.

Mas, por um viés interno, uma perspectiva que aponta que “a prestação de serviços por pessoa jurídica considera-se efetivada por pessoa jurídica” é tautológico. É dizer: aplique-se o direito e não a realidade social.

A referida norma não se esgota, porém, nesse viés tautológico. Ela não diz “aplica-se no direito o que é direito”. Ela faz mais: determina que a prestação de serviço intelectual realizada por pessoa jurídica sujeita-se à legislação aplicável à pessoa jurídica, para fins fiscais e previdenciários.

Qual a “quebra” da normalidade que esse dispositivo institui para assinalarmos que se trata de uma ficção? Como regra geral, um serviço personalíssimo não é desempenhado pela pessoa jurídica. É pela pessoa física. Daí sua tributação como contribuinte individual pela empresa contratante (artigo 22, inciso III, da Lei nº 8.212/91) e pela própria pessoa física (artigo 21 da Lei nº 8.212/91).

O que o artigo 129, porém, prescreve é que essa tributação típica da pessoa física não se aplica quando tais serviços são prestados pelas pessoas jurídicas. Aqui, não é apenas o direito criando suas próprias realidades. É o direito tributário atribuindo seus próprios efeitos.

O dispositivo legal é introduzido exprimindo, já em sua primeira oração, os limites aos quais o legislador deseja que a regra opere. A oração introdutória “*Para fins fiscais e previdenciários*” delimita que o antecedente da norma não ultrapassara as balizas do direito tributário em sentido amplo, o que transmite uma ideia de independência entre os efeitos tributários e outros campos jurídicos.

Além disso, as expressões “*serviços intelectuais*” e “*em caráter personalíssimo*” demonstram que não se deve perquirir por uma dissociação da atividade com a pessoa física, como condição de sua atribuição à pessoa jurídica. A relação entre o fazer e a pessoa jurídica é, para fins tributários, de índole prescritiva.

Mas, se a ficção surge para amparar princípios constitucionais, o que sustenta tal previsão? Seu fundamento jurídico é o de autorizar a auto-organização e liberdade de organização. De fato, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 66, o Plenário do STF reputou constitucional o artigo 129 da Lei nº 11.196/05.

No voto vencedor, lavrado pela ministra Cármen Lúcia, a constitucionalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196/05 foi sedimentada, em síntese, a partir da conclusão de que a norma se harmoniza com as diretrizes constitucionais, especialmente no que se refere à livre iniciativa e ao livre exercício de qualquer atividade econômica (inciso IV, do artigo 1º, e inciso XII, do artigo 5º, ambos da CF).

Agora, assumindo-se a noção de que se trata de ficção jurídico-tributária, não se exige uma relação ontológica ou econômica ou mesmo que se alimente de outros ramos normativos, entre a atividade desempenhada e a remuneração recebida. A atividade ser atribuída à pessoa jurídica, e não à física, é uma determinação do artigo 129. Não, de elementos colhidos pela realidade social ou por outras normas jurídicas.

Conclusão em sentido contrário equivaleria a aceitar que o dispositivo legal em tela consagrou um comando inócuo. Se para todos os fins o tratamento jurídico à situação positivada fosse o mesmo, não haveria razão para a criação de uma norma para reafirmar esse mesmo tratamento especificamente para fins fiscais e previdenciários. Seria, como dissemos, tautologia [6].

Contudo, resta analisar o aspecto negativo da hipótese do referido dispositivo: a ausência de violação ao artigo 50 do Código Civil. Como podemos interpretar tal dicção?

### **Art. 50 do Código Civil como regra de exceção ao art. 129 da Lei 11.196/05**

O artigo 50 do Código Civil prevê a desconsideração de personalidade jurídica caracterizada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pelo juiz, 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*”.

Estabelece, portanto, duas hipóteses para a caracterização do abuso da personalidade jurídica: **(I)** desvio de finalidade; ou **(II)** confusão patrimonial.

Se a finalidade do artigo, ora examinado, é garantir a liberdade, o desvio de finalidade são as situações em que tal liberdade não existe. Isso pode se dar, por exemplo, nos casos em que, em razão da disparidade de poder de negociação entre contratada e contratante, seja imposto à contratada o dever de formalizar a relação jurídica sob a forma de contratação de uma pessoa jurídica, de forma a mitigar a carga tributária da contratante, assim como de se esquivar de seus deveres trabalhistas.

Vale destacar que o conceito de hipersuficiência, utilizado para flexibilizar o dever de proteção do Estado ao trabalhador, está expressamente previsto na legislação trabalhista. Isso pode ser observado, por exemplo, no artigo 444 da CLT (Decreto-Lei nº 5.452/43).

Agora, nos casos em que, além da hipersuficiência, há o trabalho autônomo, não há qualquer guarida para se falar em desvio de finalidade. Se há autonomia e hipersuficiência, não há subordinação; logo, há liberdade; portanto, não há desvio de finalidade.

Por outro lado, a confusão patrimonial se dá quando os ativos e passivos da pessoa jurídica e física se misturam, em situações em que não se identifica cada qual. Assim, por exemplo, o adimplemento de obrigações pela pessoa jurídica ou física sem clara divisão patrimonial.

O que se pondera é que o fato de o serviço intelectual ou personalíssimo ser tido como desempenhado por pessoa jurídica não pode ser visto como uma confusão patrimonial. Fosse assim, a parte final do artigo 129 infirmaria o início do preceito. Seria como o “dar com uma mão e tirar com a outra”, com o perdão da expressão vulgar, o que seria um resultado absurdo em termos de exegese normativa.

Portanto, a exceção do artigo 50 do Código Civil não nos parece aplicável pela mera identificação do trabalho como realizado intrinsecamente pelo contribuinte individual, o que importaria o esvaziamento completo do dispositivo.

## À guisa de conclusão

O artigo 129 da Lei nº 11.196/05 é norma que institui ficção jurídico-tributária, ao impedir a tributação previdenciária sobre prestação de serviços intelectuais, ainda que personalíssimos, prestados por pessoas jurídicas.

Não é norma tautológica: “prestação de pessoa jurídica é prestação de pessoa jurídica”. É mais. É norma que impede, para fins previdenciários e fiscais, a conexão do personalíssimo, do intelectual, com o sócio de pessoa jurídica.

A exceção é o abuso de personalidade e o desvio de finalidade. Abuso que não se dá com o “personalíssimo”, nem com o caráter “intelectual do serviço”. Desvio de finalidade que se dá quando o hipossuficiente é alçado, falsamente, à posição de hipersuficiente, quando não há liberdade a ser tutelada pelo direito tributário.

Daí se vê: o trabalho que sem a ficção intersistemática da pessoa jurídica é visto como autônomo, como ocorre com contribuinte individual, é qualificado, para fins fiscais e previdenciários, como prestado pela pessoa jurídica. É o direito tributário atribuindo os efeitos próprios, para tutelar o valor da liberdade e livre iniciativa.

---

[1] Pesquisa realizada em 1º/06/2026 no link a seguir: [aqui](#).

[2] Por uma perspectiva da pessoa jurídica como “seres fictícios” vide: Savigny. *Traité de droit romain*, § LXXXV, p. 231. Disponível [aqui](#).

[3] VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Editora Noeses, 5ª edição, p. 65, 2023.

[4] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996. pg. 106.

[5] GALDINO, Guilherme. A Equiparação à Controladora na Tributação dos Lucros do Exterior. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* nº 13. ano 6. p. 41-77. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2024, pg. 71.



[6] Sobre uma posição também contrária ao dispositivo, em questão, como meramente confirmatório de situação anterior vide: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Ainda a Norma do Art. 129 da Lei n. 11.196: sua Interpretação e seu Alcance. Revista Direito Tributário Atual n° 60, p 413–448. São Paulo: IBDT, 2° semestre 2025, pg. 432.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-18/o-artigo-129-da-lei-no-11-196-05-como-uma-norma-de-ficcao-juridica/>