

ANÁLISE DO ART. 150 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA À LUZ DA TEORIA DA DERROTABILIDADE DA NORMA

Adriana S. de Souza¹

RESUMO: O tema proposto é analisado primeiramente a partir da apresentação das noções gerais da Teoria da Derrotabilidade, seu histórico, princípios e interpretações. Com a finalidade de esclarecer pontos importantes do desenvolvimento das reflexões propostas, é analisado também a Teoria da Empresa de forma geral, na qual se conceitua o termo empresário segundo o artigo 966 do Código Civil, caracterizando inclusive o termo empresário individual segundo a doutrina que sustenta que a mão de obra não pode ser considerada um dos critérios para uma empresa ser ou não considerada jurídica, a partir de exemplos. Na nova forma de empresa individual a EIRELI, mostra-se que esta surge por anseio à proteção do empresário individual. Observa-se que entre os requisitos exigidos, o capital social - pelo valor enorme que é - impede que todos os empresários individuais se constituam como EIRELI, indo assim na contramão do direito de igualdade estampado na Constituição, pois nas formas limitadas, por exemplo, não há exigência de valor mínimo de capital social. Por fim, analisa-se então a aplicação dos princípios da teoria da derrotabilidade, demonstrando, neste caso específico, a saber no art. 150 do Regulamento do Imposto de Renda, que esta regra jurídica pode ser derrotada e que não causará insegurança jurídica, pelo contrário, propiciará a efetividade da igualdade material como forma de acesso à justiça.

PALAVRAS-CHAVE: Empresário individual. Teoria da derrotabilidade. EIRELI. Art. 150 do RIR.

ABSTRACT: The theme proposed is analyzed primarily from the presentation of Defeasibility Theory general notions, as well as, its history, principles and interpretations. Aiming at clarifying important targets of proposed reflections, the Company Theory is approached as well, in which the term entrepreneur is conceptualized according to the Article 966 of Civil code, and characterize, in addition, the term individual entrepreneur, according to the doctrine which supports that labour force may not be considered one of the criteria for a company to be, or not be, regarded as legal from examples. In the new way of individual company the EIRELI, shows that this comes by the will of protection of the entrepreneur itself. One verifies that among the requisites demanded, the social capital – by its enormous value – prevents all entrepreneurs themselves from being constituted as EIRELI, thus going against the right of equality stamped in the Constitution, for in limited forms, for instance, there is no minimum value requirement of social capital. After coming into the merit of Income Tax legislation, presenting the criteria adopted by Federal

¹ Advogada formada pelo UNITRI - Centro Universitário do Triângulo. Pós graduação em Direito Constitucional pelo Centro Educacional Damásio de Jesus e em Direito Tributário pelo IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. E-mail: adrianasouzaadv@hotmail.com.

Revenue, in the sense that the entrepreneur itself is not a company, and therefore, may be taxed as Natural person, one studies then the enforcement of Defeasibility Theory principles, showing, in this specific case, in Article 150 of the Income Tax Regulation, that this legal rule can be defeated and shall not cause legal insecurity, otherwise, shall give effectiveness of material equality as a form to access justice.

KEYWORDS: Individual entrepreneur, Defeasibility Theory, EIRELI, Article 150 of the Income Tax Regulation.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo científico analisa a questão do artigo 150 do Regulamento do Imposto de Renda que desconsidera para fins tributários o empresário individual e o tributa como se fosse pessoa física. Cabe destacar que essa norma não vai ao encontro da evolução do Direito Empresarial. A doutrina mais moderna ensina que, entre os elementos caracterizadores do conceito de empresário do artigo 966 do Código Civil, o requisito da mão de obra não mais é necessário, tendo em vista que há empresários individuais que faturam muito, pagam muito tributo aos entes e não possuem mão de obra empregada. Ademais, o tema também será analisado a partir da questão da derrotabilidade da lei, nesse sentido de mudança de percepção, pois além de incentivar as pessoas físicas a constituírem suas empresas, fomentando a economia com a segurança de não ficarem com medo de sofrerem represálias por parte do fisco. É preciso considerar que em virtude de a Receita Federal adotar como um dos requisitos para desconsiderar a empresa individual e tributá-la como pessoa física, que é a questão de ter mão de obra empregada, é um afronto ao desenvolvimento econômico, desestímulo ao empreendedorismo e oneração de tributos.

Desta forma, este estudo consiste em demonstrar que a Receita Federal não pode desconsiderar a empresa individual com a finalidade de tributá-la como pessoa física, constatação esta que buscará fundamentos na teoria da derrotabilidade da norma, demonstrando que é possível derrotar esta interpretação da regra jurídica aplicada pela Receita Federal em virtude de inserção de teorias modernas que advertem que a mão de obra não é requisito para aplicar tal regra.

A teoria da derrotabilidade apresenta fundamentos consistentes para corrigir uma maior desigualdade de tratamento dos empresários individuais frente a outras formas de empresas, em especial com a criação da EIRELI. Aplicando-se a teoria da derrotabilidade, provando que ela pode ser aplicada efetivamente na questão do artigo 150 do RIR, será

possível vislumbrar, à médio prazo, empreendedores incentivados a empreender cada vez mais, fomentando a economia, além de diminuir a informalidade.

2. A TEORIA DA DERROTABILIDADE: noções gerais e princípios

A teoria da derrotabilidade é apresentada e sustentada aqui com a finalidade de demonstrar que a regra jurídica do artigo 150 do Regulamento do Imposto de Renda pode ser derrotada/afastada, tendo razão de ser e de ser reconhecida, na medida em que reconhece que as normas (regras) jurídicas regulam e tutelam as condutas humanas, “...assegurando previsibilidade e segurança jurídica aos cidadãos” (VASCONCELLOS, 2010, p. 78). No entanto, como se verá, essa previsibilidade pode ser derrotada/afastada a partir do momento em que o intérprete do direito se propuser a aceitar deixar de ser apenas um mero leitor do texto normativo e iniciar uma interpretação conforme a realidade fática do caso concreto se lhe apresenta.

Antes de adentrar a essa moderna teoria de hermenêutica jurídica é preciso esclarecer que a hermenêutica jurídica tradicional estabelecida pelo positivismo se utiliza do método de subsunção na aplicação do direito, ou seja, utiliza o silogismo como forma de interpretação e aplicação do direito.

Em 1951 Georg Henrik Von Wrigth aprimorou a lógica deôntica, desenvolvendo uma teoria em que fosse possível formalizar os modais deônticos (O, P, V) de modo a reconstruir simbolicamente as regras. Para ele os modais deônticos não possuem correspondência fática, ou seja, estão no mundo do dever ser das normas jurídicas. Nesse modelo não há lugar para exceções, pois a justificativa interna das normas jurídicas se encontram nelas mesmas.

A teoria da derrotabilidade como modelo de interpretação hermenêutico, ao contrário da lógica deôntica, justifica externamente as normas/regras por meio das exceções implícitas existentes nelas, de modo que sua intenção é fazer nascer uma norma de decisão justa para determinado caso concreto.

No Brasil as normas jurídicas têm grande relevância e por isso tanto a doutrina como a jurisprudência resistem a aceitar critérios outros de hermenêutica, que não o seja a do raciocínio meramente subsuntivo. À luz de casos concretos, em há “choque” entre a regra jurídica e a situação fática, não se pode admitir uma interpretação atrelada apenas a compreensão de proposições jurídicas, muito ao contrário, a interpretação da norma jurídica deve ser de maneira tal que possa cobrir inteiramente a realidade fática. Eros

Roberto Grau a respeito da interpretação literal a que o positivismo legalista tanto defende assevera:

Uma norma no sentido da metódica tradicional (isto é: o teor literal de uma norma) pode parecer “clara” ou mesmo ‘unívoca’ no papel, já o próximo caso prático ao qual ela dever ser aplicada pode fazer que ela se afigure extremamente “destituída de clareza. Isso se evidencia sempre somente na tentativa efetiva da concretização. Nela não se “aplica” algo pronto e acabado um conjunto de fatos igualmente compreensível como concluído (GRAU, 2009, p. 77).

Com efeito, o fato de a regra jurídica não estar pronta e acabada a ponto de contemplar as inúmeras realidades fáticas do mundo fenomênico tem razão de ser, na medida em que, o legislador ao elaborar uma determinada regra jurídica não tem condições de enumerar todas as condições necessárias e suficientes para sua aplicação, mas tão somente os casos normais, concorrendo assim para o surgimento de exceções ou situações extraordinárias não contempladas na regra jurídica.

Ademais, essa limitação inerente à norma (regra) jurídica no momento de sua elaboração pela autoridade competente há muito tempo foi percebida por Aristóteles em *Ética a Nicômaco*, quando afirmou:

O que origina o problema é o fato de o equitativo ser justo, porém não o legalmente justo, e sim uma correção da justiça legal. A razão disto é que toda lei é universal, mas não é possível fazer uma afirmação universal que seja correta em relação a certos caso particulares. Nos casos, portanto, em que é necessário falar de modo universal, mas não é possível fazê-lo corretamente, alei leva em consideração o caso mais frequente, embora não ignore a possibilidade de erro em consequência dessa circunstancia. E nem por isso esse procedimento deixa de ser correto, pois o erro não esta na lei nem no legislado, e sim na natureza do caso particular, já que assuntos práticos são, por natureza, dessa espécie. Por conseguinte, quando a lei estabelece uma lei geral e surge um caso que não é abarcado por essa regra, então é correto (visto que o legislador falhou e errou por excesso de simplicidade), corrigir a omissão, dizendo o que o próprio legislador teria dito se estivesse presente, e que teria incluído na lei se tivesse previsto o caso em pauta (ARISTOTELES, 2002, p. 125).

No entanto, essas exceções podem ser explícitas ou implícitas. As exceções explícitas não demandam muita explicação, visto que a própria norma (regra) jurídica se encarregará de excepcionar sua incidência. Já, por outro lado, as exceções implícitas, dada a impossibilidade das regras jurídicas não darem conta de formular situações fáticas não imaginadas de antemão pelo legislador, carecem de reconhecimento pelo aplicador do Direito, pois a interpretação da regra jurídica, como já afirmado, não deve ser realizada

apenas como mero exercício de leitura, ainda que se amolde na descrição hipotética da regra jurídica. Kelsen já ensinara a respeito de interpretação, afirmando que a norma jurídica é uma “moldura” e quem lhe outorga o conteúdo é o intérprete, quando asseverou:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor... (KELSEN, 2011, p. 390).

E essa forma de interpretação da norma (regra) jurídica é necessária, não porque está evidente ou falte lhes clareza, mas porque ela será aplicada a um caso concreto, e dada a extraordinariedade do caso fático, com ela não se harmonizar (GRAU, 2009, p. 77).

Chaim Perelman em sua Nova Retórica já havia previsto que na aplicação concreta da lei, fatos excepcionais podem surgir, gerando divergências entre a letra da lei e o fato concreto, afirmando que:

...é impossível identificar pura e simplesmente o direito positivo com o conjunto de leis e regulamentos, votados e promulgados em conformidade com critérios que lhes garantem a validade formal. Pois pode haver divergências consideráveis entre a letra dos textos, sua interpretação e sua aplicação... (PERELMAN, 2004, p. 187).

Com efeito, na aplicação concreta da regra jurídica, casos anormais podem surgir, daí a necessidade de haver uma acurada interpretação da norma (regra) jurídica afim de não causar injustiça a quem ao Direito se socorreu com o intuito de ver revelado seu direito e ser surpreendido com uma solução que não se amoldava faticamente à hipótese normativa. Perelman, corroborando com o entendimento de que uma solução excepcional possa ser dada concretamente e que a regra jurídica não pode se interpretada meramente de forma textual, cabendo ao juiz uma solução ao caso concreto de acordo a situação fática, assim afirma:

O raciocínio jurídico manifesta-se, por excelência, no processo judiciário. De fato, o papel específico dos juízes é dizer o direito – e não o criar – embora frequentemente a obrigação de julgar, imposta ao juiz, leve-o a completar a lei, a reinterpretá-la e a torná-la mais flexível (PERELMAN, 2004, p. 209).

No entanto, essa idéia de se aplicar uma solução diversa da prevista na norma (regra) jurídica, remonta a 1948 quando Herbert Hart em seu texto intitulado: *The*

Ascription of Responsibility and Rights, percebeu que dado o caráter limitado da regra jurídica de prever as diversas situações fáticas, ainda que presente seus requisitos, ela contem implicitamente uma cláusula de exceção e por isso, a regra poderia ser derrotada/afastada. Essa exceção é visualizada na análise do caso concreto, tendo em vista que está implícita na regra jurídica. Essa ideia de Hebert Hart relativo à possibilidade de na regra jurídica conter uma exceção, foi de importância tal que ultrapassou as barreiras do Direito, sendo utilizada até mesmo nas Ciências Exatas, conforme se verifica pelo artigo elaborado por Marcelino C. Pequeno, Rodrigo de M. S. Veras e Wladimir A. Tavares.

No caso normal, as exceções estão ausentes, e a regra é aplicada. O uso de regras de inferência não monotônicas foi a maneira encontrada, em Inteligência Artificial, para representar o que chamamos *padrões evidenciais de inferência*: embora não garantam a certeza da conclusão, há uma grande evidência de que esta é o caso. Melhor dizendo, esta só não será verdadeira, caso alguma exceção esteja presente. (Disponível em: <http://www.cos.ufrj.br/~ines/enia07_html/pdf/27889.pdf> Acesso em 17/03/2011)

É pertinente advertir que embora possa uma regra jurídica ser derrotada/afastada em função de sua aplicação no caso concreto, ela continua sendo aplicada aos casos ordinários, comuns, pois:

Do fato de que tais regras têm exceções incapazes de serem enumeradas exaustivamente não decorre que, em todas as situações, disponhamos de total discricionariedade e nunca tenhamos a obrigação de cumprir a promessa. Uma regra que termina com a palavra “a menos que...”, é ainda uma regra (MACCORMICK, 2008, p. 327).

Para exemplificar esta afirmação traz-se o caso do feto anencefálico em que o S.T.F. teve uma grande questão a ser resolvida hordienamente, qual seja: a possibilidade de derrotar, superar (termo empregado por Humberto Ávila) uma regra jurídica de Direito Penal, a saber: O Código Penal Brasileiro tipifica o aborto como crime e ao mesmo tempo, expressamente determina os casos em que o mesmo não será crime, assim: decorrente de estupro ou quando a gestação coloca em risco a vida da gestante. No entanto, o S. T. F. teve que decidir a respeito do aborto do feto anencefálico. Caso decidisse pela proibição, então a prática de aborto de feto anencefálico seria considerado crime. No entanto, caso decidisse pela permissão, então crime algum existiria, tendo como consequência a derrota/afastamento da regra jurídica. Entretanto, o crime de aborto continuará a incidir normalmente nos casos tipificados no tipo penal, demonstrando que, “não é a lei e

tampouco o precedente que são excepcionáveis O que é excepcionado ... é o pleito baseado numa formulação ou interpretação particular da regra”. (MACCORMICK, 2008, p. 327)

Não obstante toda essa noção de que a regra jurídica deva ser interpretada e aplicada nos casos particulares de maneira excepcional, uma vez que:

... una norma sujeta a excepciones implícitas que no pueden ser enumeradas exhaustivamente de antemão, de manera que no sería posible precisar por anticipado las circunstancias que operarían como genuína condición *suficiente* de sua aplicación “ cumple assim determinar o que seja derrotabilidade (BAYÓN, p. 9. Disponível em: <<http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras>> Acesso em: 06/03/2012).

Cabe ressaltar que a derrotabilidade se opera em regras jurídicas e não em textos normativos, isso porque “o texto normativo não contém imediatamente a norma. A norma é construída pelo intérprete, no decorrer do processo de concretização do direito”, ou seja, o texto é uma linguagem e a norma jurídica é a revelação”. (MULLER apud GRAU, 1993, p. 169)

O termo utilizado por Hart originalmente foi *defeasibility* (qualidade daquilo que pode se excepcionado), mas os autores espanhóis o traduziram como derrotabilidad, como expõe Juan Carlos Bayón,

El término inglés *defeasible* se traduce a veces como “superable” o “desprezable”. Aunque, en el fondo, todas las traducciones propuestas de *defeasibility* y *defeasible* me parecen escasamente elegantes, aquí utilizaré los términos “derrotabilidad” y “derrotable”, cuyo uso parece ser el más generalizado en las discusiones actuales en lengua castellana (BAYÓN, Disponível em: <<http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras>> Acesso em: 06/03/2012).

Para Fernando Andreoni Vasconcellos, a derrotabilidade, na visão hartiana é assim compreendida:

A derrotabilidade, concepção hartiana, assume a impossibilidade de estabelecimento de uma lista de condições *necessárias e suficientes* para a aplicação do direito, porque somente seria possível elencar as suas exigências *normais* ou *típicas*, das quais obrigatoriamente deveria conter a cláusula “... a menos que ...”, relativa a exceções que não poderiam ser antecipadas, e no caso ocorressem, teriam o condão de derrotar a regra geral... (VASCONCELLOS, 2010, p. 54)

Humberto Ávila, sustentando a ideia de obediência as regras jurídicas, tendo em vista que são necessárias à sociedade já que afastam controversas e incertezas, coordena soluções, elimina ou reduz arbitrariedade na aplicação de valores morais e de princípios,

(ÁVILA, 2010, p. 113,114), ou seja, “desempenham função importantíssima de solução previsível, eficiente e geralmente equânime de solução de conflitos sociais”. (ÁVILA, 2010, p. 114). Não obstante isso, o mesmo autor reconhece que as normas jurídicas podem ser derrotadas/afastadas “em circunstâncias excepcionais...” (ÁVILA, 2010, p. 114). Essas circunstâncias devem conter requisitos materiais e procedimentais, pois “A mera alegação não pode ser suficiente para superar uma regra” (ÁVILA, p. 119). Assim, o requisito material estará relacionado “ao preenchimento de determinados requisitos de conteúdo”. (ÁVILA, 2010, p. 120)

Para ele, deve-se na análise do caso concreto, ponderar se a derrota/afastamento da regra jurídica poderá comprometer o valor segurança jurídica, isto porque:

A decisão individualizante de superar uma regra deve sempre levar em conta seu impacto para aplicação das regras em geral. A superação de uma regra depende da aplicabilidade geral das regras e do equilíbrio pretendido pelo sistema jurídico entre justiça geral e justiça individual (ÁVILA, 2010, p. 119).

Dessa forma, em não havendo comprometimento do valor segurança jurídica, há de ser medida acertada inserir tal exceção no ordenamento jurídico de modo a incidir em casos similares.

Já o requisito procedimental quer significar que a derrotabilidade de uma regra jurídica deverá ser fundamentada da seguinte forma: demonstrar a incompatibilidade entre a hipótese descritiva da norma e a sua finalidade, exteorizar as razões da necessidade de sua derrota/afastamento na forma “escrita, juridicamente fundamentada e logicamente estruturada”, além de necessidade de comprovação “por meios de prova adequados, como documentos, perícias ou estatísticas.” (ÁVILA, 2010, p. 120).

Com efeito, ao cogitar derrotar/afastar uma regra jurídica, a fundamentação deve ser de tal maneira que não quede dúvidas que naquele caso concreto a fundamentação é coerente, é comprovada e se ajusta não a norma (regra) jurídica, mais ao caso concreto sob análise. Por oportuno importa ressaltar que da mesma forma que as normas jurídicas podem ser derrotadas, os princípios jurídicos também o são, no entanto, em virtude de os mesmos serem dotados de hierarquia superior em relação às regras, conterem expressão de valores ou ideais a serem atingidos, possuem densidade normativa inferior e plasticidade, que em eventual conflito dos mesmos em dado caso concreto, haverá sempre uma solução conciliadora. Assim, raramente se encontrará exceções implícitas capazes de derrotá-lo/afastá-lo, haja vista que um ou outro princípio prevalecerá na solução do caso concreto.

E numa visão crítica a respeito da resistência da dogmática jurídica tradicional em aceitar o fenômeno da derrotabilidade como possibilidade de, em casos atípicos, afastar a incidência da regra jurídica, Fernando Andreoni Vasconcellos, assim assevera:

A dogmática jurídica não costuma aceitar a hipótese de o antecedente ser configurado e o dever-ser não se operar, ou ainda, a situação consoante a qual o fato previsto na antecedente corre, a previsão do consequente não é atendida, porém nenhuma sanção é (ou dever-se) cominada. A doutrina, em circunstâncias como estas, costuma falar em perda da eficácia ou em descumprimento legal, entretanto, não consegue tratá-las como um fenômeno muitas vezes configurado na prática, ocorrido quando a norma *a priori* aplicável não é aplicada. A teoria da derrotabilidade surge exatamente para tutelar essas situações, para as quais a dogmática tradicional não consegue dar respostas, ou as dá de maneira insuficiente ou em descompasso com a realidade. A derrotabilidade, para alcançar esse desiderato, parte do pressuposto teórico de que as normas jurídicas condicionais preveem *deveres/obrigações prima facie*. Assim, uma regra jurídica que expressa uma obrigação *prima facie* não exclui a possibilidade de que situações não contempladas cancelem o dever estabelecido na regra... (VASCONCELLOS, 2010, p. 60-61)

Neil MacCormick afirma que embora, determinado pleito jurídico esteja amoldado expressamente na regra jurídica, ainda assim este possa se mostrar implicitamente derrotado/afastado em virtude de haver valores e princípios em jogo. E em defesa da relevância da derrotabilidade o mesmo autor afirma:

... é que um arranjo construído com base em regras jurídicas, ou algum estado de coisas jurídico que emerge a partir de um conjunto de regras e eventos, pode ter uma aparência de validade e, no entanto, este arranjo ou “fato institucional” pode ainda estar sujeito a algum tipo de intervenção que o invalide. Aquilo que inicialmente era reconhecida ou aparentemente válido, torna-se aberto à contestação e passível de perder sua validade, ou mesmo revelar-se inválido desde sempre, apesar de todas as aparências. Em outras palavras, o arranjo (ou seja lá o que for) em questão é excepcionável (*defeasible*), e os eventos invalidantes provocam a exceção (*defeasance*) (MACCORMICK, 2008, p. 315).

Assim é medida razoável que dada a circunstância excepcional do caso concreto que a norma (regra) jurídica seja derrotada/afastada para a perfeita realização do direito, tanto assim que bem assevera Castanheira Neves,

...que nem sempre coincidem a possibilidade de critério oferecida pelo sistema e a exigência de critério posta pelo caso, pois sabemos dos limites extensivos e intensivos da normatividade abstractamente positivada para uma materialmente adequada realização do direito... O não exclui, em segundo lugar, que a normatividade do sistema jurídico seja sempre o *horizonte* do critério a selecionar ou a construir, tanto positiva (se o critério estiver já disponível no sistema) como negativamente (se não houver no sistema um critério positivo imediatamente aplicável) – porquanto, neste segundo caso, é ainda sistema, ou a sua perspectiva de normatividade, a condição para determinação da própria novidade do tipo de problema concretamente decidendo (CASTANHEIRA NEVES, 1993, p.166).

Viu-se, portanto, que o raciocínio meramente legalista queda insuficiente para solucionar as questões jurídicas, visto que no mundo fenomênico, casos atípicos podem surgir não imaginados de antemão pelo legislador. Disso resulta a necessidade de utilização de um raciocínio jurídico que admita que as normas jurídicas são dotadas de exceções implícitas. E esse raciocínio jurídico é a derrotabilidade. Todavia, para que a derrotabilidade da norma (regra) jurídica se opere, é fundamental que seja ela sustentada por argumentos bem fundamentados, capazes de demonstrar que tal caso concreto com a norma (regra) jurídica não (ou) se amolda, sob pena de em não havendo o afastamento dela, a solução ser injusta.

O propósito do presente artigo é aplicar esta teoria na interpretação do artigo 150 do Regulamento do Imposto de Renda e para tanto se faz necessário alguns esclarecimentos básicos para a compreensão do desenvolvimento do raciocínio pretendido.

3. ANÁLISE DO ARTIGO 966 DO CÓDIGO CIVIL

O Código Civil de 2002 não definiu o que seria empresa, estabelecendo apenas o conceito de empresário, previsto no artigo 966 do CC/2002, assim o definindo “*Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços.*” Do conceito de empresário pode-se extrair, segundo a doutrina, os elementos essenciais caracterizadores do conceito, quais sejam:

- **Profissionalismo:** significa que o exercício da atividade deve ser caracterizado pela habitualidade e repetição, visando a lucratividade, fazendo dessa atividade sua verdadeira profissão. O exercício de atos esporádicos não se traduz em atividade empresarial, e portanto, não é considerado empresário.

- **Atividade econômica:** como atividade econômica, deve-se perceber que não é somente aquela que produz ou faz circular bens ou serviços, mas visando também a lucratividade, assumindo inclusive o risco econômico do negócio. Isso porque existem atividades econômicas civis que são exploradas por pessoas, mas que o Código Civil no parágrafo único do artigo 966 não as considera como empresárias, entre elas pode-se citar: os profissionais liberais como médico, dentistas, desde que o exercício de sua profissão não constitua elemento de empresa.
- **Organizada:** significa que o sujeito (empresário) deve reunir e articular quatro fatores de produção: “capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia” (COELHO, 2011. P. 32), estando à frente do negócio.
- **Produção ou circulação de bens ou de serviços:** havendo a produção ou circulação de bens ou serviços a atividade é eminentemente empresarial. Além disso, essa produção ou circulação deve estar voltada para o mercado e não para o uso pessoal.

Essa conceituação de empresário no direito brasileiro estende-se tanto a sociedade empresária quanto ao empresário individual, objeto deste estudo, pois conforme André Luiz Santa Cruz Ramos “...a expressão empresário designa um gênero, do qual são espécies o empresário individual (pessoa física) e a sociedade empresária (pessoa jurídica)”.(RAMOS, 2012, p.38)

Pela análise dos elementos acima expostos, a princípio, pode-se dizer que eles reunidos dão a qualquer pessoa natural, desde que capaz, a possibilidade de tornar-se empresário, seja constituindo sociedade empresária ou constituindo empresa individual.

No entanto, o fator de produção mão de obra como um dos requisitos intrínsecos do elemento organizada, não se coaduna com as modernas formas de exercer empresa, pois é perceptível no mundo fenomênico a diversidade de atividades empresariais nas mais diversas formas jurídicas de empresas, em que os próprios empresários executam os serviços, produzem ou comercializam mercadorias, sem a colaboração de empregados, de forma profissional e organizada, concorrendo inclusive para o fomento da economia local, regional e até mesmo nacional. Nesse sentido não se sustenta doutrinas como, por exemplo, a de Fábio Ulhoa Coelho para quem “Não é empresário quem explora atividade de produção e circulação de bens ou serviços sem os fatores” (COELHO, 2011, p. 32), ou seja, capital, mão de obra, insumos e tecnologia e nem interpretações, especialmente do fisco no sentido de que se não há empregados contratados pelo empresário individual

então este não será considerado empresário e, portanto, não se beneficiará das regras, especialmente, tributárias aplicados aos empresários .

3.1. Os exercentes de empresa

Os termos empresa e empresário, embora não se confundem, apenas de correlacionam entre si. Isso porque empresa “é sinônimo absoluto de atividade econômica organizada para a produção de bens e serviços” (TZIRULNIK, 2005, p. 29-30), portanto, é a pessoa jurídica que explora uma atividade econômica. Isso infere na seguinte conclusão, inclusive: sendo empresa uma atividade, não possui personalidade jurídica, portanto não é sujeito de direitos e nem de coisa (estabelecimento comercial). De outro lado, “empresário é quem exerce uma empresa” (VERÇOSA, 2004. p.122), ou de outra forma, não é o sócio da sociedade empresária, mas a própria sociedade empresária.

3.2. Requisitos para ser empresário

O Código Civil de 2002 estabeleceu para o exercício de empresa, vedações estabelecidas na legislação. Essas vedações podem ser proibitivas ou relativa à capacidade. No que concerne a proibições pode-se elencar as seguintes vedações: a do artigo 1.011, §1º, do CC/2002 relativo a sociedades simples e que se aplica de forma subsidiária a sociedades empresariais assim entendido,

Não podem ser administradores, além das pessoas impedidas por lei especial, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato; ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação. (Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/> Acesso em: 14/04/2012)

O qual se aplica o artigo 117, X, da Lei 8.112/1990 relativo a servidores públicos da esfera federal, o artigo 36, I, da Lei Complementar 35/1979 relativo aos magistrados, o artigo 44, III, da Lei 8.625/1993 relativo aos membros do Ministério Público, o artigo 29 da Lei 6.880/1980 relativo aos militares, o artigo 176, §1º e 222 da Constituição Federal e artigo 973 do CC/2002. Há que ressaltar, entretanto, que as proibições, com exceção da do artigo o artigo 176, §1º e 222 da Constituição Federal, são relativas a proibição de exercer

empresa individual, não sendo vedado que a pessoa física seja sócia da sociedade empresária.

No que concerne a vedação do exercício de empresa relativo à capacidade, o Código Civil assim prevê em seu artigo 972 “*Podem exercer a atividade de empresário os que estiverem em pleno gozo da capacidade civil e não forem legalmente impedidos*”. Podendo o incapaz continuar a empresa desde que em conformidade com o previsto no artigo 974 “*Poderá o incapaz, por meio de representante ou devidamente assistido, continuar a empresa antes exercida por ele enquanto capaz, por seus pais ou pelo autor de herança.*”, ou ainda por meio da emancipação, nos termos do artigo 976, o qual prevê “*A prova da emancipação e da autorização do incapaz, nos casos do art. 974, e a de eventual revogação desta, serão inscritas ou averbadas no Registro Público de Empresas Mercanti.*”.

Ainda que a pessoa esteja impedida de exercer empresa e a exerce responderá pelas obrigações contraídas conforme artigo 973 do CC/2002 que assim determina expressamente “*A pessoa legalmente impedida de exercer atividade própria de empresário, se a exercer, responderá pelas obrigações contraídas*”. Como no caso do artigo 176 da Lei 11.101/2005, em que havia impedimento por decisão judicial para o exercício de empresa.

3.3 Requisitos para ser empresário individual

O empresário individual é a própria pessoa física ou natural, que emprega dinheiro e organiza o estabelecimento empresarial sozinha, portanto, não há sócios. Nesse sentido o Código Civil de 2002 cuidou de estabelecer em seu artigo 972 que “*podem exercer a atividade de empresário os que estiverem em pleno gozo da capacidade civil e não forem legalmente impedidos.*” Assim, a pessoa física ou natural poderá constituir uma empresa individual e exercer atividade econômica, desde que seja capaz, bem como não esteja impedida por lei ou sentença judicial.

3.3.1. Empresa individualmente de responsabilidade limitada (EIRELI)

Recentemente foi introduzido no ordenamento jurídico a Lei nº 12.441/2011. Ela veio a estabelecer mais uma forma jurídica de constituição de empresa, além das já existentes, como as sociedades empresárias, as sociedades civis e as empresas individuais.

Os empresários individuais enquadrados no conceito do artigo 966 do Código Civil, respondem pelas obrigações contraídas de forma pessoal e ilimitada, pois como não há diferenciação entre o patrimônio da empresa e o seu patrimônio pessoal, os seus bens tanto pessoais quanto da empresa respondem pelas obrigações contraídas de forma pessoal e ilimitada.

Tendo em vista essa ilimitada responsabilização pessoal do empresário individual, essa nova legislação veio a estabelecer justamente a limitação de sua responsabilidade, conforme estabelecido no § 6º da mencionada Lei *“Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas”*, conjugado com o artigo 1024 do Código Civil que assim expressamente determina *“Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais”*. Para que não houvesse dúvida a respeito da limitação da responsabilidade da empresa individual de responsabilidade limitada foi editado na V Jornada de Direito Civil do CFJ o Enunciado 470 (Disponível em: <<http://www.altosestudos.com.br/>> Acesso em: 29/03/2012)

Art. 980-A. O patrimônio da empresa individual de responsabilidade limitada responderá pelas dívidas da pessoa jurídica, não se confundindo com o patrimônio da pessoa natural que a constitui, sem prejuízo da aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Com efeito há que entender que a responsabilidade é relativa, tendo em vista os casos de desconsideração da pessoa jurídica, como por exemplo relativo a infrações cometidas na ordem econômica conforme artigo 18 da Lei 8.884/1994 estando assim expressado:

“A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração” (Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm> Acesso em: 15/04/2012)

Ressalte-se que a mudança veio a corroborar com o fim de abertura de sociedades empresárias limitada de caráter fictício, pois um dos sócios possui quase a totalidade das cotas enquanto o outro sócio ingressa tão somente para compor o tipo societário – limitada – e garantir, portanto, a proteção do patrimônio pessoal daquele sócio majoritário, além de, conforme André Luiz Santa Cruz Ramos, atender “... aos reclamos antigos da doutrina comercialista e do meio empresarial...” (RAMOS, 2012, p. 40).

3.3.2 Tratamento da Receita Federal quanto ao empresário individual de acordo com o Artigo 150 do regulamento do imposto de renda.

A equiparação de uma empresa individual como sendo pessoa jurídica para fins tributários é um tema polêmico e causador de divergência entre o fisco e a empresa individual. Essa polêmica se dá em virtude, de um lado, a pessoa física ou natural titular da empresa individual, executar pessoalmente e sem empregados a atividade comercial e o fisco de outro lado, desconsiderando a empresa individual e tributando-a como se pessoa física fosse.

Essa equiparação é de suma importância, visto que o tratamento tributário para pessoas físicas e jurídicas são completamente diferentes, sobretudo considerando a legislação referente a tratamento tributário diferenciado a micro empresas e empresas de pequeno porte, qual seja a Lei Complementar 123/2006 e a legislação tributária de pessoas físicas. A tributação referente à pessoa física é operada de acordo a tabela progressiva emitida e atualizada anualmente pela Receita Federal. (Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/>> Acesso em: 29/03/2012).

A diferença é constatada, por exemplo, se se levar em consideração o faturamento de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) mensal de uma pessoa física e de uma pessoa jurídica optante pela Lei Complementar 123/2006 enquadrada no anexo III com atividade de locação de bens móveis em início de atividade. Para a pessoa física a alíquota do imposto será de 27,5% e a da pessoa jurídica de 6%, ou seja, a diferença é enorme.

Conforme Decreto 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, as empresas individuais para efeito de tributação são equiparadas a pessoas jurídicas. Assim serão empresas individuais de acordo com a parte do artigo 150 do Decreto 3.000/99 que trata dessa equiparação:

- I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");
- II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");
- III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I)

Considerando o conceito de empresário acima exposto, inclusive no tocante a questão de não necessidade do emprego de mão de obra como um dos elementos de caracterização desse conceito, a problemática deste trabalho não existiria, pois as empresas individuais estariam plenamente equiparadas a pessoa jurídica para efeitos tributários. No entanto, para a Receita Federal a equiparação da empresa individual como sendo pessoa jurídica para fins tributários se opera mediante a diferenciação entre prestação de serviço e venda de serviço conforme editado no Parecer Normativo número 15/83 de 21/09/1983 da seguinte forma:

5.3 Por oportuno, convém ressaltar que não se deve confundir prestação de serviços com venda de serviços.

5.3.1 Na primeira hipótese, há uma efetiva prestação de serviços pessoais, pelos componentes da sociedade ou profissionais por ela empregados, sendo exemplo os consultórios e escritórios de profissionais liberais.

5.3.2 A segunda hipótese - venda de serviços - pressupõe uma unidade econômica e jurídica sob estrutura empresarial, na qual são agrupados e coordenados os fatores materiais e humanos, inclusive de qualificação diferente dos titulares da sociedade necessários à consecução dos objetivos sociais e ao desenvolvimento de atividade profissional e lucrativa, com receita oriunda de rubricas diversas, não só da prestação de serviços, configurando uma empresa comercial, cujos negócios ou atividades passam a ter natureza de atos de comércio. Nesta hipótese há um conjunto de operações características de empresa, pela atividade conjugada e indiscriminada dos seus elementos na realização dos objetivos sociais, as quais se configuram como operações de vendas de produtos, bens, idéias ou serviços, que podem ser de informações, de propaganda ou publicidade, de educação, de saúde, de transportes, de serviços de terceiros, etc” (Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.ano=1983> Acesso em: 15/04/2012).

Ora, dessa diferença construída pelo fisco decorre que, as empresas individuais quando vendem bens ou prestam serviços o próprio empresário não são para elas firmas organizadas, não se equiparando para efeitos tributários à pessoa jurídica, pois falta-lhes o

requisito do elemento organizada - mão de obra - como é demonstrado também no Recurso numero 124143 de 09/11/2000.

EMENTA: FIRMA INDIVIDUAL – EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA – Somente são tributados como de pessoa físicas os rendimentos das firmas individuais, organizadas, exclusivamente, para a exploração pessoal de atividades profissionais. Equipara-se a pessoa jurídica a firma individual organizada para explorar, habitual e profissionalmente, atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506/64, art. 41, § 1º, b). (Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/Sincon>> Acesso em: 15/04/2012).

Não obstante ser o objeto deste estudo, é possível afirmar pela lógica da interpretação da Receita Federal que até mesmo as sociedades empresárias podem ser desconsideradas como pessoas jurídicas pelo fisco e serem tributados seus sócios como pessoas físicas acaso os mesmos pessoalmente vendam bens ou prestem serviços a terceiros.

Como acima já informado, para a moderna doutrina, o elemento mão de obra não é mais critério para determinar se uma pessoa, seja física ou jurídica, se enquadra no conceito de empresário.

Essa visão do fisco é demasiada ultrapassada e prejudicial ao desenvolvimento empresarial como um todo, especialmente para um país que pretende ser uma das primeiras economias mundiais, pois essa visão só enfraquece o empreendedorismo e fortalece a informalidade.

5. CONCLUSÃO: análise do artigo 150 do regulamento do imposto de renda na ótica da teoria da derrotabilidade

Em que pese toda a construção interpretativa da Receita Federal no sentido de, para ser equiparado a empresa individual a pessoa jurídica para fins tributários, se pautar fundamentalmente na obrigação de a empresa individual empregar mão de obra para o desenvolvimento de sua atividade, vem ao encontro do objeto deste trabalho, na medida em que, à luz da teoria da derrotabilidade, fazer, especialmente a regra jurídica do artigo 150 do Regulamento do Imposto de Renda ser derrotada/afastada.

Partindo do pressuposto da teoria da derrotabilidade, de que uma regra jurídica para ser derrotada/afastada e não causar insegurança no sistema jurídico, deve se amoldar o caso concreto ao preceito normativo, que irá concluir que o artigo 150 do regulamento deve ser afastado do ordenamento jurídico, por não se amoldar, na visão moderna do direito empresarial, aos casos concretos.

Do conceito de empresário desenvolvido neste trabalho, ficou claro que o empresários individuais exercem atividade com profissionalismo uma atividade econômica organizada e voltada para a produção ou circulação de mercadorias e serviços para o mercado, ou seja, são firmas individuais. O fato de não ter mão de obra empregada não é elemento suficiente para que o fisco as descaracterize como pessoa jurídica e as tribute como se pessoa física fosse, onerando assim a tributação.

A falta do fator de produção - mão de obra - do elemento organizada construído pela moderna doutrina empresarial na ótica da teoria da derrotabilidade é uma exceção implícita da regra jurídica, visto que tal elemento hoje, nas modernas formas de se exercer empresa na forma individual, não se amoldam a interpretação jurídica adotada pelo fisco, culminando assim a derrota/afastamento da regra jurídica.

Dessa forma, é perfeitamente possível que a teoria da derrotabilidade como moderna forma de interpretação das regras jurídicas, seja aplicada na interpretação da regra jurídica do artigo 150 do regulamento, demonstrando através de seu método interpretativo que a exceção implícita – falta de mão de obra – não é fundamento que se verifica no mundo fenomênico empresarial moderno, suficiente para o fisco desconsiderar as firmas individuais como equiparada à pessoa jurídica para efeitos tributários com a finalidade de tributá-las como se pessoas físicas fossem. A interpretação da regra jurídica do artigo 150 do regulamento do imposto de renda não deve ser realizada apenas como mero exercício de leitura, mas sim de acordo com o caso concreto, de modo a não causar injustiças àqueles que empreendem, fomentam a economia e pagam muitos tributos ao fisco, quais sejam, os empresários individuais.

6. REFERÊNCIAS

ARISTOTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, ano 2002.

AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BAYÓN, Juan Carlos. **Derrotabilidad, indeterminación del derecho y positivismo jurídico**. Disponível em: <<http://www.bib.cervantesvirtual.com/servletSirveObras>> Acesso em: 06 mar. 2012.

BRASIL. **Código Civil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/03/leis/2002/>> Acesso em: 15 abr. 2012.

CASTANHEIRA NEVES, A. **Metodologia Jurídica: Problemas Fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**. Tradução de Conrado Hübner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2008.

PEQUENO, Marcelino C. ; VERAS, Rodrigo de M. S.; TAVARES, Wladimir A. **Lógica não monotônica com prioridade às exceções**. Disponível em:<http://www.cos.ufrj.br/~ines/enia07_html/pdf/27889.pdf> Acesso em: 17 mar 2012.

PERELMAN, Chaim. **Lógica Jurídica: Nova Retórica**. Trad. Vergínia k. Puppi. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial**. Salvador: Editora Jus Podivm, 2010.

_____. **Direito Empresarial Esquematizado**. São Paulo: Editora Método, 2012.
REQUIAO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 28. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. 1º volume.

TADDEI, Marcelo Gazzì. **Manual de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2006.

TZIRULNIK, Luiz. **Empresa & empresários no novo Código Civil** . 2. Ed. São Paulo: RT, 2005.

VASCONCELLOS, Fernando Andreoni. **Hermenêutica Jurídica e Derrotabilidade**. Curitiba: Juruá, 2010.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Malheiros, 2004.