

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

**33**



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

## Quando a Desoneração onera: sobre Regras Jurídicas e suas Justificativas

### *When the Tax Incentive becomes More Burdensome: on Rules and their Justifications*

Paulo Arthur Cavalcante Koury

*Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará. E-mail: paulo.arthur@airesbarreto.adv.br.*

#### *Resumo*

O presente artigo trata da possibilidade de superação de uma regra jurídica tributária, no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em conta sua justificativa subjacente. Analisa, especificamente, as regras de “desoneração da folha de salários”, que determinam a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais sobre folha de salários para incidências sobre receita bruta, perquirindo sobre a possibilidade de sua superação em casos concretos em que efetivamente tem-se um aumento da carga tributária. Para tanto, examina a problemática da derrotabilidade das regras em face de suas justificativas, perquire qual a justificativa da regra da substituição da base de cálculo em comento e situa essas discussões no contexto da argumentação jurídica.

*Palavras-chave:* desoneração da folha, superabilidade de regras, justificativas, argumentação jurídica.

#### *Abstract*

The present article analyzes the possibility of defeating a tax rule in face of its underlying justifications, in Brazil’s Law. It deals, specifically, with rules that aim to unburden companies payroll, determining the substitution of business social security contributions on payroll with taxes on gross revenue. It thus analyses the possibility of defeating such rules in concrete cases where their direct application leads to an effective increase on the tax burden. In order to do so, it examines the problem of rules defeasibility in face of their underlying justifications, it searches for the underlying justification of the rule that determines the substitution of the tax basis under analysis and it contextualizes such discussions on the process of juridical argumentation.

*Keywords:* unburdening of payroll, defeasibility of rules, justifications, juridical argumentation.

#### **Introito**

“Desoneração da folha de salários” tem sido expressão repetida à exaustão pela imprensa geral e especializada, como uma das atuais panaceias tributárias

no Brasil. Recentemente, foi convertida em lei a Medida Provisória nº 651/2014, ora Lei nº 13.043/2014, cujo art. 50 altera as redações dos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, tornando permanente a modificação da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais de vários setores, que passou a ser a receita bruta, em substituição à folha de salários.<sup>1</sup>

Ocorre que, em que pese o nome dado à medida seja “desoneração”, a substituição da base de cálculo nem sempre resulta em uma efetiva diminuição da carga tributária. Com efeito, a modificação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, da folha de salários, para a receita, pode ser onerosa para uma série de contribuintes que empregam pouca mão-de-obra, tendo, nada obstante, receitas relevantes.

Essa constatação dá azo a uma série de considerações acerca das possibilidades interpretativas em relação a essa modificação da base de cálculo das contribuições previdenciárias do empregador. Para Paulo Ayres Barreto, tal mudança de base de cálculo deveria ser opcional para os contribuintes ou ter sua inconstitucionalidade declarada para casos em que agrave o ônus tributário, haja vista a desnaturação da materialidade de que trata o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal.<sup>2</sup>

Converge com essas lições, embora por fundamentos distintos, recente acórdão proferido pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (AC nº 5001811-23.2013.404.7107/RS, processo eletrônico), em Mandado de Segurança em que se provou que a aplicação da sistemática de recolhimento sobre receita efetivamente gerava, para a Impetrante, um aumento de ônus tributário. A Turma, pois, reconheceu o direito de a empresa permanecer recolhendo a contribuição previdenciária sobre a folha de salários. O voto condutor, de lavra da Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère fundamentou-se nos conceitos de “lacuna oculta de regulamentação” e “redução teleológica”, conforme expostos na obra de Karl Larenz,<sup>3</sup> como forma de reconhecer uma exceção não expressamente prevista em lei.

Dir-se-á, em linguagem corrente, que a referida decisão não é “formalista”, ou melhor, que abriu mão de uma perspectiva “formalista” de aplicação do direito, baseada exclusivamente no conteúdo da regra jurídica, em prol de uma visão outra: não formalista.

<sup>1</sup> Anteriormente à MP nº 651/2014, o *caput* dos referidos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 limitava a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais ao marco temporal de 31 de dezembro de 2014, o que foi suprimido pela MP e por sua conversão em lei. Ao final de sua tramitação no Congresso, o projeto de conversão da medida provisória expandia, ainda, os setores para os quais a “desoneração” é aplicável, incluindo “empresas de engenharia e arquitetura enquadradas no grupo 711 da CNAE 2.0” e “as empresas de transporte rodoviário de passageiros sob regime de fretamento”, em incisos que foram vetados pela Presidência da República quando da sanção do projeto de conversão, em virtude da ausência de cálculos de impacto orçamentário-financeiro prescritos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, conforme a mensagem de veto.

<sup>2</sup> BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições previdenciárias: incidência sobre receita”. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÓRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de. *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014.

<sup>3</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 556.

Para que tenha qualquer sentido essa afirmação, contudo, é necessário definir o que se entende por formalismo. Não há dúvidas de que se trata de uma palavra com forte carga emotiva negativa,<sup>4</sup> objeto do que se convencionou chamar de violência simbólica, que consiste na manipulação e imposição de significados linguísticos de maneira ocultada, sem que os destinatários dessa violência tenham consciência de estarem sendo manipulados.<sup>5</sup> Tanto é assim que Frederick Schauer, ao final de artigo em que defende um “formalismo presumido”, afirma que tal postura poderia também ser chamada “positivismo presumido”, justamente para evitar a carga pejorativa do primeiro termo, ainda que o segundo padeça de similar problema.<sup>6</sup>

Nessa linha, a aceção de formalismo adotada para fins deste artigo refere-se à forma como o direito deve ser aplicado em face de situações concretas. Não diz respeito, pois, ao que Schauer denominou “formalismo como negação de escolha”,<sup>7</sup> mas sim ao “formalismo como limitação de escolha”.<sup>8</sup> Não se pode ignorar que o direito é um estrato de linguagem e que as palavras não têm sentido em si próprias, nem se reproduzem sem a interposição de atos de fala humanos,<sup>9</sup> pelo que qualquer doutrina formalista só pode focar em argumentos jurídicos, nunca em uma visão essencialista que faria supor uma “resposta certa” por conexão imanente entre os termos jurídicos e os objetos do mundo fenomênico, ou, ainda, entre a vontade da lei ou do legislador e a boca do juiz.

Com esse ânimo, investigar-se-á o uso da justificativa subjacente às normas que modificam a base de cálculo da contribuição previdenciária empresarial, da folha de salários para a receita bruta (preliminarmente tomada como uma desoneração com finalidade extrafiscal de estímulo ao incremento do mercado de

<sup>4</sup> Para Tercio Sampaio Ferraz Junior, são três os vícios da linguagem, a saber: (a) vagueza semântica (denotativa), consistente no número elevado de objetos que podem ser representados por um mesmo termo; (b) ambiguidade semântica (conotativa) que diz respeito à impossibilidade de estabelecer-se, de forma uniforme, conceito que abranja todos os elementos necessários para que um objeto pertença à classe dos objetos representados por uma palavra específica; (c) a carga emotiva, que respeita às emoções que, em adição aos objetos, também são representadas pelas mesmas palavras (o autor exemplifica com emoções que podem ser contidas na palavra “direito”, como: injustiça, tradicionalista e liberalóide). (FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, pp. 15-16) Outros autores adicionam, ainda, a chamada porosidade da linguagem, ou textura aberta, que consiste na circunstância de mesmo o mais preciso dos conceitos tornar-se indeterminado em face de certas situações. (HART, Herbert L. A. *The concept of law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University, 2012, p. 135)

<sup>5</sup> ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 266.

<sup>6</sup> SCHAUER, Frederick. “Formalism”. *Yale Law Journal* nº 4, vol. 97, 1988, p. 548.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 511.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 520.

<sup>9</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “o direito como sistema de comunicação - cujas unidades são ações comunicativas e, como tais e enquanto tais, devem ser observadas e exploradas - impõe que qualquer iniciativa para intensificar o estudo desses fenômenos leve em conta o conjunto, percorrendo o estudo do emite, da mensagem, do canal e do receptor, devidamente integrados no processo dialético do acontecimento comunicacional” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 164). “a participação humana no processo de positividade normativa se faz também com a linguagem, que certifica acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 34).

trabalho e ao desenvolvimento econômico), como uma forma de “derrotar” essa regra quando sua aplicação, à luz de um caso concreto, implique no efeito reverso a que se propõe, ou seja, resulte em maior oneração tributária.

## 2. Construindo e reconstruindo Regras

### 2.1. *O que é uma regra jurídica?*

Não se pode tratar da derrotabilidade de uma regra em face de suas razões subjacentes sem que se defina o conceito de regra adotado. Trata-se do “processo de elucidação de sentido” a que se refere Paulo de Barros Carvalho, com apoio em lições de Rudolf Carnap.<sup>10</sup>

Desse modo, pode-se partir do conceito de regra esposado por Frederick Schauer, haja vista a relevância de sua obra para o tema da derrotabilidade das regras. Para o autor, regras são generalizações prescritivas, que tratam de classes, não de elementos particulares.<sup>11</sup> As regras, assim, seriam escolhas que resultam em generalizações consideradas causalmente relevantes para a promoção de um objetivo a ser implementado ou de um mal a ser evitado.<sup>12</sup>

Ainda conforme as lições de Schauer, característica fundamental das regras também é a possibilidade de que venham a ser formuladas em forma canônica hipotético-condicional, consistente em um predicado factual seguido por um consequente.<sup>13</sup> Ressalte-se, desde já, que essa possibilidade de reformulação em estrutura condicional não serve para eventual diferenciação entre espécies de norma (que não é o objetivo deste trabalho), como bem percebeu Humberto Ávila.<sup>14</sup>

Não obstante, é interessante notar como a estrutura hipotético-condicional das regras é conclusão convergente à qual chegam estudos cujos pressupostos teóricos são os mais distintos. Com efeito, a essa conclusão chegou Lourival Vilanova, em se valendo do expediente da formalização, visando às estruturas lógicas das proposições jurídicas.<sup>15</sup> Outra não foi a conclusão de Niklas Luhmann, que, analisando o direito como subsistema social comunicativo, conclui que programas condicionais são a única forma por meio da qual o sistema jurídico logra conectar sua referência interna (autorreprodução) com sua referência externa (abertura cognitiva).<sup>16</sup> Curiosamente, também Robert Alexy, em partindo de uma distinção entre princípios e regras jurídicas voltada à aplicação da Constituição da Alemanha, afirma que a estrutura última de aplicação do direito tem forma condicional, ainda que uma colisão de princípios a anteceda.<sup>17</sup>

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 22.

<sup>11</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 18.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 27.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 40-43.

<sup>15</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 57-58.

<sup>16</sup> LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Tradução para o inglês: Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004, p. 111.

<sup>17</sup> Em tradução livre: “Se um princípio P1 toma prioridade sobre um princípio P2 sob as condições C (P1PP2)C, e se o princípio P1, sob condições C, implica um efeito legal R, então é válida regra

Até este ponto, afirmou-se que as regras são generalizações e que podem ser reformuladas em estrutura canônica hipotético-condicional. Nada se disse, contudo, sobre a adjetivação “jurídica”. Ninguém duvida de que há regras fora do direito, como as regras morais ou de etiqueta. Adentrar na questão da validade de uma regra, que lhe atribui o qualificativo de “jurídica”, entretanto, iria muito além dos lindes deste trabalho. Não obstante, pode-se afirmar que as regras jurídicas são aquelas construídas pelo intérprete a partir dos textos de direito positivo, introduzidos por órgãos credenciados pelo sistema.<sup>18</sup>

Essa afirmação, ainda que genérica, dá azo ao questionamento: se o intérprete constrói normas a partir de textos de direito posto e verte sua interpretação em novos textos, onde, afinal, está o direito positivo, se é ele constituído de normas? Trata-se, por sem dúvidas, de uma *vexata quaestio*, cuja resposta demandaria um tratado sobre teoria da interpretação. Nestes lindes, contentamo-nos com a afirmação de Umberto Eco, para quem “o texto é um objeto que a interpretação constrói no decorrer do esforço circular para se validar com base naquilo que produz como resultado”.<sup>19</sup> Essa constatação não necessariamente soluciona o problema, mas pelo menos o reformula, situando-o no plano semiótico.

De todo modo, firmado que regras jurídicas são generalizações formuláveis de maneira hipotético-condicional a partir de textos de direito positivo, cumpre ressaltar outro aspecto fundamental à análise ora empreendida, qual seja, a circunstância de as regras, ao selecionarem predicados de fato relevantes, deixando outros de fora, limitarem as razões com as quais lida o intérprete em sua aplicação.<sup>20</sup> Trata-se do que Schauer denomina “entrincheiramento de generalizações”.<sup>21</sup>

Conforme as lições de Jaap Hage, a satisfação das condições de fato postas por uma regra, ordinariamente, substitui a consideração de todas as condições que poderiam ter sido levadas em conta pelo legislador.<sup>22</sup> Nas palavras de Humberto Ávila, a “interpretação deixa de ser baseada na ponderação livre e horizontal, para centrar-se na ponderação interna da própria hipótese da regra”.<sup>23</sup>

Ocorre, contudo, que nem sempre o legislador (aqui usado o termo em sentido bastante amplo) toma em consideração todas as circunstâncias que poderiam

que reúne C como fatos operativos e R como o efeito legal: C→R”. (ALEXY, Robert. “On the structure of legal principles”. *Ratio Juris* nº 3, vol. 13, setembro de 2000, p. 297).

<sup>18</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, *construindo* o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislativa”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 108)

<sup>19</sup> *Apud* ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006, p. 160.

<sup>20</sup> Explica Lourival Vilanova que a hipótese normativa é “construção valorativamente tecida, com dados de fato, *incidente* na realidade e não *coincidente* com a realidade”. (VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 53)

<sup>21</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 49.

<sup>22</sup> HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules - an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997, p. 106.

<sup>23</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 111.

ser tidas por relevantes à luz de um caso concreto. É que, como afirma Herbert L.A. Hart, ao explicar o que denomina “textura aberta” da linguagem jurídica, o sujeito que formula a expressão canônica da regra tem um conhecimento limitado dos fatos (ignorância relativa dos fatos) e é incapaz de antecipar o futuro (indeterminação relativa do escopo).<sup>24</sup>

É justamente essa “deficiência” necessária das regras, enquanto generalizações, em contraponto à aplicação direta das justificativas que as animam, com todos os fatos do caso concreto considerados (caráter subótimo das regras), que conduz ao que Frederick Schauer chama de experiências recalcitrantes, consistentes na sobreinclusão e na subinclusão. Enquanto o primeiro fenômeno diz respeito à circunstância de uma regra abranger situações que não o seriam pela aplicação direta da justificativa, o segundo tange às situações em que a regra não abrange casos que seriam albergadas pela aplicação direta da justificativa.<sup>25</sup>

Em assim sendo, percebe-se que a regra que determina a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais sobre a folha de salários para a receita bruta, pode ser vista como regra sobreinclusiva na hipótese em que albergue casos em que traga maior ônus tributário (em se partindo do pressuposto que a justificativa da medida é desonerar a atividade empresarial). Nada obstante, há ingentes razões para a aplicação direta de uma regra mesmo em casos de sobre ou subinclusão, pelo que a justificativa da decisão do TRF da 4ª Região, nestes termos, não é tão simples.

## 2.2. Da construção à reconstrução das regras

Pressuposto necessário à resposta da questão atinente à possibilidade de “derrota” de uma regra em face de situações de sobre ou subinclusão diz respeito à própria possibilidade de se identificar o conteúdo do predicado factual da regra antes de sua contraposição ao caso concreto. Caso inexista essa possibilidade, não se pode falar em sobreinclusão, nem em subinclusão, já que a regra somente existiria em face de um caso concreto. Nas palavras de Frederick Schauer:

“A divergência entre regra e justificação, divergência que tomo como crucial para a compreensão da ideia de regra, é possível somente se generalizações formuladas puderem ter sentido diferente do resultado que a aplicação direta da justificação por trás da regra geraria em um caso particular.”<sup>26</sup>

Para tanto, o autor defende a possibilidade de um sentido parcialmente acontextual das regras, que seria correspondente ao sentido em um contexto mínimo, consistente na circunstância de todos os sujeitos envolvidos falarem o mesmo idioma. Ter-se-ia, com isso a autonomia semântica: habilidade de os signos carregarem sentido para um falante independentemente do propósito de uma co-

<sup>24</sup> HART, Herbert L. A. *The concept of law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University, 2012, p. 128.

<sup>25</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), pp. 31-33.

<sup>26</sup> No original: “The divergence between rule and justification, a divergence I take to be crucial to understanding the idea of a rule, is possible only if formulated generalizations can have meanings differing from the result that a direct application of the justification behind a rule would generate on a particular occasion.” (*Ibidem*, p. 61).

municação em particular ou da ocasião em que são usados.<sup>27</sup> Para explicar essa afirmação, vale-se de alegoria consistente na possibilidade de uma pessoa, passando sobre uma ilha deserta a bordo de um avião, em avistando a palavra “gato” escrita sobre a areia com conchas, pensar em um animal doméstico e não zepelins ou zebras.<sup>28</sup>

Embora essa ideia seja correta e mesmo sedutora, quer-nos parecer que seu imediato transporte para o direito não seja tão simplório. É que, para construir normas jurídicas, o intérprete não lida com termos isolados da linguagem ordinária, como o termo “gato”, mas com enunciados complexos repletos de termos técnicos misturados com termos ordinários e com termos científicos.<sup>29</sup>

No Direito, o contexto mínimo para a construção de sentido de um enunciado jurídico parece ser bem maior que um sentido parcialmente acontextual de uma palavra da linguagem ordinária isolada. Isso não significa, contudo, que uma regra jurídica não possa ser construída, a partir dos textos de direito posto, sem referência prévia a um certo caso concreto (seja ele efetivamente ocorrido ou meramente hipotético).

Segundo pensamos, bem explica essa possibilidade de construção de sentido o que Paulo de Barros Carvalho denominou “percurso gerador de sentido”. De acordo com esse autor, para atribuir valor aos textos de direito positivo (interpretar), o intérprete parte do plano da literalidade textual ou dos enunciados (S1), e avança ao plano das proposições prescritivas (S2), em todas as suas relações semânticas e pragmáticas. Em seguida, organiza as proposições construídas em S2 conforme a compostura lógico-implicacional das normas jurídicas, em S3. Finalmente, em S4, o intérprete afere a compatibilidade da norma construída com as demais normas de mesma (coordenação) e superior hierarquia (subordinação), retornando aos patamares inferiores tantas vezes quantas forem necessárias.<sup>30</sup>

Desse modo, resta preservada a interpretação da norma *in abstracto*, que pode ser contraposta à sua aplicação *in concreto* (distinção essa que parece ter sido adotada pelo Código Tributário Nacional, *ex vi*, arts. 105 a 112). Conforme ensina Tercio Sampaio Ferraz Junior, “demonstrado, por via hermenêutica, o *sentido* da norma, preciso demonstrar que o caso a ser decidido nele se enquadra”. Nessa linha, apressa-se o autor em rechaçar concepções de que seria automática essa subsunção, mesmo porque exige “uma verdadeira construção da premissa maior, que não é um dado”.<sup>31</sup>

Adentrando nessa distinção, explica Jaap Hage, com absoluta conformidade com as premissas ora adotadas, que, de um lado, tem-se a formulação da regra obtida a partir da interpretação das fontes legais, enquanto que, de outro, tem-se

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 55.

<sup>28</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>29</sup> Para Paulo de Barros Carvalho, “o legislador se exprime numa linguagem livre, natural, pontilhada, aqui e ali, de símbolos científicos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 38).

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 128.

<sup>31</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 293.

a descrição do caso, obtida a partir de uma descrição mais bruta do mesmo caso, de modo que ocorre uma subsunção entre eles (*match*).<sup>32</sup>

Até esse ponto, o que se tem é o processo normal de aplicação da regra, construída a partir dos textos de direito posto. O fenômeno da derrotabilidade das regras desvela-se justamente quando, nessa fase, se percebe que a aplicação direta da regra viria contra a sua justificativa subjacente, abrindo-se a possibilidade de uma reconstrução da regra,<sup>33</sup> ou seja, do retorno ao âmbito interpretativo, de modo a “corrigir” esse problema.

A questão que se põe, pois, nesse nível, diz respeito à possibilidade ou não dessa reconstrução de sentido. Pode-se depreender, das lições de Frederick Schauer, quatro possíveis formas de aproximação em face desse problema, a saber: (a) o formalismo puro, que não admite a derrota de regras em hipótese alguma; (b) o formalismo presumido, que admite a derrota das regras apenas em casos excepcionais, cumprido ônus de justificação específico;<sup>34</sup> (c) o particularismo sensível às regras, que não ignora a existência da regra como ponto de partida, mas a vê como completamente transparente às suas justificações, qualquer que seja o caso;<sup>35-36</sup> (d) o particularismo puro, que desconsidera a existência de regras e aplica diretamente as suas justificativas à luz das peculiaridades de cada caso.<sup>37</sup>

Eleger uma dentre essas possibilidades, como afirma o próprio Schauer, depende da região regulatória a ser tratada.<sup>38</sup> Nada obstante, o autor defende uma forma de formalismo presumido, em que haveria uma presunção em favor da aplicação direta da regra em todos os casos, mas como uma válvula de escape para evitar situações absurdas.<sup>39</sup>

Nessa linha, dentre as vantagens oferecidas por uma postura formalista (e mesmo pelo formalismo presumido), estariam a previsibilidade e a confiança nas decisões e no regramento das condutas,<sup>40</sup> a eficiência do sistema jurídico,<sup>41</sup> a estabilidade<sup>42</sup> e a alocação de poderes,<sup>43</sup> esta última que, em nosso ordenamento conduz-se à noção de separação de poderes (CF/1988, art. 2º).<sup>44</sup>

<sup>32</sup> HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules - an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997, p. 106.

<sup>33</sup> Essa terminologia foi utilizada por Daniel Monteiro Peixoto, com apoio nas obras de Paulo de Barros Carvalho e Frederick Schauer (PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade Tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 314-315).

<sup>34</sup> SCHAUER, Frederick. “Formalism”. *Yale Law Journal* nº 4, vol. 97, 1988, p. 547.

<sup>35</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 97.

<sup>36</sup> É o que defendem Atienza e Manero, ao propugnar pela existência de ilícitos atípicos, decorrentes não da violação de regras de conduta, mas de princípios que a elas subjazem. (ATIENZA, Manuel; e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madri: Trotta, 2000, p. 93)

<sup>37</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 97.

<sup>38</sup> SCHAUER, Frederick. “Formalism”. *Yale Law Journal* nº 4, vol. 97, 1988, p. 547.

<sup>39</sup> *Idem*.

<sup>40</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 137.

<sup>41</sup> *Ibidem*, p. 145.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 155.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 158.

Ocorre que essas virtudes serão tanto mais relevantes quanto assim prescreverem as normas do setor jurídico a que se diga respeito. No que tange ao sistema tributário brasileiro, parece-nos ser grande a relevância tanto da alocação de poderes, em virtude do primado da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), como da previsibilidade e da confiança, em função da segurança jurídica.

Conforme leciona Humberto Ávila, a segurança jurídica positivada na Constituição Federal de 1988, em seu aspecto material protege um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade. Enquanto a primeira garantia corresponde à capacidade de o contribuinte ter acesso material e intelectual ao conceito normativo, ainda que haja margens de indeterminação,<sup>45</sup> a confiabilidade consiste em um mínimo de permanência das regras válidas, como garantia mínima dos direitos à liberdade e à propriedade.<sup>46</sup> Por fim, a calculabilidade diz respeito à antecipação da ação estatal que, ainda que não seja absoluta, deve conduzir a um número reduzido de alternativas interpretativas para uma situação fática, de modo a possibilitar cálculo prévio de seus efeitos jurídicos.<sup>47</sup>

Percebe-se, pois, a coincidência entre esses vetores e os bens promovidos pelo formalismo. Com efeito, a calculabilidade e a cognoscibilidade relacionam-se ao que Schauer denomina confiança, enquanto que a confiabilidade diz respeito à estabilidade. Nessa linha, em outra obra, Ávila defende uma concepção de formalismo presumido pautada em condições materiais e procedimentais para a superabilidade de regras. Para o autor, sob o ponto de vista material, é preciso que a superação da regra não prejudique a segurança jurídica nem a finalidade subjacente à regra,<sup>48</sup> enquanto que, da perspectiva procedimental, requer justificativa condizente (em relação às condições materiais), fundamentação condizente e comprovação condizente.<sup>49</sup> Realmente, parece-nos ser essa a postura mais consentânea com o ordenamento jurídico nacional.

Percebe-se, pois, a estreita relação entre as condições de superabilidade de uma regra e o uso de certos argumentos jurídicos. Tanto é assim que a referida decisão do TRF da 4ª Região, ao superar a regra da substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, fez referência à redução teleológica, espécie de argumento jurídico que leva à cogitação sobre a relação entre as categorias de argumentos e a derrotabilidade das regras.

<sup>44</sup> Em linha distinta, Cass Sunstein faz uma defesa empírica do formalismo. Para o autor, os argumentos conceituais acima referidos seriam irrelevantes, mas seriam importantes as circunstâncias de que o formalismo: (a) promove incentivos para que os legisladores corrijam seus erros (em oposição ao desleixo promovido por um regime não formalista); (b) evita erros e injustiças ocasionados por um judiciário não formalista; (c) evita altos custos de decisão e parca previsibilidade de um judiciário formalista (SUNSTEIN, Cass R. "Deve o formalismo ser defendido empiricamente?" In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). *A justificação do formalismo jurídico: textos em debate*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 235).

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256.

<sup>46</sup> *Ibidem*, p. 257.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 259.

<sup>48</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 118.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 120.

### 3. Regras e Argumentos Jurídicos

Conforme exposto *supra*, uma concepção formalista não ontológica não pode ser pautada na existência de uma resposta pronta ou correta para todo e qualquer caso que se apresente ao intérprete, mas sim no uso de certos argumentos em detrimento de outros. Com efeito, defender a aceção de formalismo como ausência de escolha, se não resulta em um tipo de fraude como defende Cass Sunstein, pressupõe uma visão essencialista do direito, distinta da ora adotada.

Em assim sendo, deve-se situar o formalismo de que se trata neste artigo em um contexto argumentativo. Conforme ensina Tercio Sampaio Ferraz Junior, “argumentar significa, em sentido lato, fornecer motivos e razões dentro de uma forma específica”.<sup>50</sup> De maneira um pouco distinta, Jaap Hage diferencia entre argumentos e razões. Para o autor, enquanto argumentos visam a convencer uma plateia, razões devem satisfazer todas as condições em que é baseada a norma jurídica.<sup>51</sup> *Data venia*, não nos parece viável essa distinção, tendo em vista que, ao fim e ao cabo, também as razões são argumentos dotados de vocação retórica. É que, a rigor, inexiste a “não retórica”, pois todos os atos comunicativos, em alguma medida, visam ao convencimento.

De todo modo, voltando nossas atenções para a relação entre a superação de uma regra e os argumentos utilizados para tanto, uma primeira tentação é identificar o sentido parcialmente acontextual a que se refere Schauer com o “sentido literal possível” na obra de Karl Larenz, ou com o argumento gramatical, como, aliás, sugere leitura do próprio Schauer, que afirma que “o sentido ao qual refiro como ‘acontextual’ também pode ser denominado ‘literal’ ou ‘plano’”.<sup>52</sup>

Para Larenz, contudo, o “sentido literal possível” consiste no maior ou menor número de significados possíveis e variantes de significado da norma, já em correlação com a estrutura do setor material regulado.<sup>53</sup> Tal sentido, para o autor, serve de ponto de partida para a atividade interpretativa, fixando, outrossim, seus limites, que somente poderiam ser transpostos em situações específicas.<sup>54</sup>

Percebe-se, pois, que não há, necessariamente, uma identidade total entre a construção da regra *in abstracto* e o sentido literal possível a que se refere Larenz. Com efeito, muitos são os tipos de argumentos que podem levar à construção da regra abstratamente considerada, bem como a uma eventual superação de seu conteúdo *in concreto*. Muito embora se possa classificar os argumentos em linguísticos, genéticos, sistemáticos e meramente práticos, como faz Humberto Ávila,<sup>55</sup> e seja possível estabelecer uma relação mais ou menos recíproca entre os argumentos linguísticos e sistemáticos com a interpretação *in abstracto*, essa relação não é necessária, nem simplória.

<sup>50</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 300.

<sup>51</sup> HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules - an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997, pp. 102-103.

<sup>52</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 58.

<sup>53</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 452.

<sup>54</sup> *Ibidem*, pp. 453-454.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269.

Aliás, o próprio Larenz admite ser fluido o limite entre a transposição do sentido literal possível, que ocorreria com o uso da redução teleológica e a sua não transposição, que ocorreria com o uso de interpretação restritiva.<sup>56</sup>

Não obstante essas dificuldades, cuja solução vai muito além dos limites deste trabalho, parece-nos que a distinção entre o processo de construção em abstrato e possível reconstrução em concreto de certo modo faz fenecer o problema atinente à relação entre os tipos de argumentos e a superabilidade de regras. É que não é imprescindível estabelecer uma conexão biunívoca entre os tipos de argumentos e a superação de uma regra para que se perceba os casos em que esta última ocorreu.

Com efeito, muitos podem ser os argumentos usados para superar uma regra em face das particularidades de uma situação concreta (que pode ser uma situação efetivamente provada ou uma situação imaginada como exemplo). Além da “redução teleológica” a que fez referência o TRF da 4ª Região, também pode-se pensar, por exemplo, no argumento analógico ou no argumento *ad absurdum*.

Enquanto a redução teleológica, segundo Larenz, consiste na redução do âmbito de aplicação de uma norma em função de seu “fim de regulação”, a analogia consiste na aplicação de uma regra para um caso não expressamente abarcado em função da identificação de uma semelhança essencial, sem que haja diferença essencial.<sup>57</sup> Por fim, o argumento *ad absurdum* leva o intérprete, no plano retórico, a reconhecer a verdade de proposição oposta a partir do caráter manifestamente inaceitável de conclusão que seria alcançada pela premissa inicial.<sup>58</sup>

Tanto como a redução teleológica, referida no voto condutor de lavra da Desembargadora Maria de Fátima Freitas Labarrère, também a analogia ou o argumento *ad absurdum* poderiam ter sido utilizados para a superação da regra da substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária. Com efeito, poder-se-ia argumentar que a situação da empresa impetrante mais se assemelha àqueles setores que não foram abarcados pela “desoneração” (frise-se que o art. 108, parágrafo 1º, do CTN apenas veda que a analogia seja empregada para a cobrança de tributos) ou que seria manifestamente inaceitável (*i.e.* absurdo) resultado de maior oneração advindo da aplicação de uma medida vocacionada à desoneração.

Sem se adentrar no mérito desses argumentos, o que se pretende demonstrar é que há vários caminhos argumentativos tanto para a interpretação da regra em abstrato como para uma eventual reconstrução de seu conteúdo em face do caso concreto. Conclui-se, com isso, que, qualquer que seja o argumento utilizado, não se pode prescindir da análise das questões de segurança jurídica que pugnam pela aplicação direta de uma regra, ainda que em face de experiências recalcitrantes, nem das questões, também de segurança jurídica, que limitam as

<sup>56</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997, p. 452.

<sup>57</sup> ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10ª ed. Tradução: João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2008, p. 291.

<sup>58</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 311.

possibilidades de reconstrução normativa em face das peculiaridades de situações concretas. Assentadas essas premissas, parte-se para análise específica da regra que determina a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais e sua superabilidade.

#### 4. Pode a Desoneração onerar?

##### 4.1. Qual a justificativa da regra?

Até esse ponto, vem-se trabalhando com a hipótese de que a justificativa por detrás da regra que determina a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais refere-se à desoneração da atividade empresarial, com estímulo à promoção de empregos e ao desenvolvimento econômico. A questão, contudo, merece aprofundamento.

Nem sempre é singelo identificar qual a justificativa de uma regra. Frederick Schauer, a respeito, distingue, inicialmente, entre justificativas substantivas da regra e as justificativas para se ter uma regra.<sup>59</sup> Essas últimas coincidem com os ideais de certeza, previsibilidade e confiança, que indicam para as vantagens de positivar-se uma regra sobre certo tema, em vez de admitir-se soluções particularmente postas para cada caso.

O foco, agora, entretanto, reside nas justificativas substantivas. Conforme ensina Jaap Hage, em se tratando dessas justificativas, pode haver, em face de um caso concreto, justificativas não tomadas em conta pelo legislador (em sentido amplo), bem como a aplicação direta da regra pode ir de encontro às justificativas levadas em conta pelo legislador em certo caso concreto.<sup>60</sup>

Cumpra, pois, perquirir acerca de qual a justificativa que anima a regra de que ora se trata. A princípio, poder-se-ia cogitar de pelo menos três sortes de justificativas possíveis, ainda que não necessariamente mutuamente excludentes, quais sejam: (a) desoneração da atividade empresarial, como estímulo ao desenvolvimento econômico (CF/1988, art. 3º, II); (b) desoneração da folha de pagamentos como incentivo positivo à manutenção do emprego e à contratação de mais funcionários (CF/1988, art. 1º, IV, e art. 170, VIII); (c) oneração da receita bruta como forma de fazer com que a contribuição previdenciária abranja, com mais relevância econômica, setores que empregam pouca mão de obra, com incentivo negativo a essa atitude.

Determinar qual, ou quais, dessas justificativas foi efetivamente tomada em conta para a produção da regra da substituição da base de cálculo das contribuições em exame requer, a nosso ver, o uso de argumentos reconduzíveis ao próprio sistema jurídico. Assoma em importância, nesse desiderato, a análise da exposição de motivos da lei em questão (na verdade, da medida provisória posteriormente convertida em lei).

<sup>59</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002), p. 94.

<sup>60</sup> HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules - an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997, p. 114.

A questão atinente à relevância da exposição de motivos de uma lei é frequentemente associada à importância do argumento histórico.<sup>61</sup> Propugna Humberto Ávila, acerca desse argumento, que abarca o argumento subjetivo-teleológico, que este deve ter pouca importância quando não constante da lei.<sup>62</sup>

A questão, pois, é saber se a exposição de motivos tem ou não amparo na própria lei. A esse respeito, parece-nos haver pelo menos três possibilidades de relações entre a exposição de motivos e o texto positivado. Na primeira delas, o texto da norma é consonante com sua exposição de motivos, pelo que, em princípio, não existe nem conflito, nem grande relevância no papel da segunda. Outro caso ocorreria quando o texto da norma desse azo a ambiguidades ou vaguezas, servindo a exposição de motivos como um dos vetores interpretativos relevantes para a construção do sentido da norma. Por fim, no último caso, haveria um descompasso entre o texto aprovado e a exposição de motivos do projeto que a ele deu origem.

Nessa última situação, pensamos que deve prevalecer o texto positivado, pois foi ele objeto de aprovação consensual pelo Poder Legislativo, não a exposição de motivos que lhe deu origem. Nos outros dois casos, contudo, parece-nos que deva ser reconhecida a importância argumentativa da exposição de motivos, ainda que não como argumento definitivo. Nesse mesmo sentido conclui Paulo Ayres Barreto, para quem desacordos entre a exposição de motivos de uma lei e sua exposição de motivos devem ser resolvidos em favor dos primeiros.<sup>63</sup>

Por assim ser, uma vez que não parece haver qualquer sorte de descompasso entre a exposição de motivos da MP nº 651/2014 e seu texto normativo ou aquele da Lei nº 13.043/2014, deve ser analisada a primeira para fins de fixação da justificativa da regra que determina a substituição da base de cálculo das contribuições em apreço. Parecem-nos importantes, para tanto, os seguintes trechos:

“A implantação, em caráter permanente, da desoneração da folha, com a consequente redução do custo do trabalho, gera impactos positivos sobre o emprego, já que significa um alívio do custo com encargos sociais suportados pelo empregador. A redução desses custos representa um forte estímulo à contratação de novos empregados ou a sua formalização, uma vez que o custo previdenciário foi deslocado para a receita bruta.

(...)

A política da desoneração não se limita apenas ao emprego; também acarreta efeitos positivos para a produção e a competitividade da indústria brasileira. É importante lembrar que a contribuição substitutiva não incide sobre as exportações, mas incide sobre as importações (neste último caso, na situação de desoneração baseada em produtos).

Assim, a medida também favorece a recuperação da balança comercial brasileira no setor industrial, com impactos positivos na entrada de divisas e na inflação. A balança comercial industrial tem se deteriorado fortemente nos últimos anos. A desoneração permanente da folha e a conse-

<sup>61</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008, p. 187.

<sup>62</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 270.

<sup>63</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008, p. 188.

quente melhoria das condições de competição da indústria nacional pode refletir uma redução no déficit comercial do setor, o que sinaliza melhoria no fluxo de divisas e impactos positivos adicionais no controle inflacionário no Brasil.”

Percebe-se, pois, que a exposição de motivos aponta para a circunstância de a justificação da regra em exame referir-se a uma efetiva desoneração tributária, com fito de estimular a manutenção de empregos e a contratação de novos funcionários, bem como de incentivar a produção e a competitividade da indústria brasileira, os dois primeiros pontos de cogitação levantados ao início deste tópico. Não há, pois, qualquer elemento que autorize a conclusão de que a norma vise a aumentar a carga tributária de setores que contratam pouca mão de obra, seja em função da natureza de suas atividades, seja em função de terceirização.

Desse modo, resta clara a efetiva ocorrência de sobreinclusão na hipótese em que a regra que determina a substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária empresarial acaba por onerar mais uma atividade, quando, na realidade, visava à sua desoneração tributária. A comprovação da ocorrência dessa situação recalitrante, contudo, não autoriza, de plano, a superação da regra, já que se deve analisar se a superação da regra não conduziria a uma violação das próprias justificativas para se ter uma regra, mormente a legalidade e a segurança jurídica.

#### *4.2. Derrota da regra e segurança jurídica*

Retomando as já expostas condições materiais e procedimentais para a superação de uma regra, sobreleva em importância a existência, ou não, de uma violação à segurança jurídica, caso haja efetiva “derrota” da regra da substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias, em casos em que sua aplicação resulte em aumento de carga tributária.

Ressalta Humberto Ávila, nessa linha, que violação à segurança jurídica não existe quando a situação de fato que dá ensejo à derrota da regra é pouco passível de replicação, seja por dificuldade de nova ocorrência, seja por dificuldade de comprovação.<sup>64</sup> Pode-se facilmente argumentar não ser esse o caso da hipótese ora tratada, haja vista que a circunstância de a substituição da base de cálculo aumentar a tributação não tem vocação para ocorrer somente em contribuintes pontuais, mas em setores inteiros cuja nota diferencial seja justamente o emprego de pouca mão de obra em contrapartida a receitas vultosas.

Não nos parece, contudo, que isso signifique que derrota dessa regra como a empreendida pela decisão da 1ª Turma do TRF da 4ª Região necessariamente vá em sentido contrário à segurança jurídica. Primeiramente, deve-se destacar que não é biunívoca a relação entre a possibilidade de replicação da decisão e prejuízo à segurança jurídica. É dizer, se uma decisão que não tem vocação de replicação não viola a segurança jurídica, isso não quer dizer que uma decisão que tenha essa vocação o faça.

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 117.

Deve-se ressaltar, nesse ponto, que as garantias de cognoscibilidade, confiança e calculabilidade são primordialmente garantias do cidadão contra o Estado, não o contrário. É dizer, o Estado não tem, enquanto órgão produtor das normas gerais e abstratas que regem a tributação, uma posição abrangida pela eficácia de resguardo da segurança jurídica, seja porque ele próprio produz as normas a serem aplicadas (as quais devem promover os valores inerentes à segurança jurídica), seja porque não tem interesse na não promoção da finalidade subjacente às regras por ele próprio postas.

Com isso não se quer afirmar que inexistam casos em que a superação de uma regra em favor de um contribuinte viole a segurança jurídica. O que se pretende afirmar é que, em casos como este, em que se aloca cláusula de exceção à regra da substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias na hipótese em que sua aplicação aumente o ônus tributário, não há motivo calcado na segurança jurídica que aponte pela impossibilidade de superação dessa regra. Não resta violada, nesse caso, a chamada segurança de orientação<sup>65</sup> (que é dos administrados), já que permanecem determináveis e aplicáveis as normas postas, resguardando-se, contudo, a possibilidade de aplicação direta da justificativa da regra para o caso em que sua aplicação prejudique o contribuinte isoladamente considerado.

Não nos parece, assim, que a superação da regra que determina a substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários por incidências sobre a receita em casos em que essa “desoneração” implique, efetivamente, em maior ônus tributário, viole nem a segurança jurídica, nem a finalidade subjacente à regra, pelo contrário.

Quanto aos requisitos procedimentais, parece-nos estarem presentes as condições referentes a uma justificativa condizente, pautada em fundamentação condizente. Trata-se justamente da análise que ora se empreende. Já no que diz respeito à comprovação condizente, este se volta para as situações de fato envolvidas, que devem ser demonstradas individualmente em cada caso.

## 5. À Guisa de Conclusão

Em face do exposto, parece-nos plenamente condizente com o ordenamento jurídico brasileiro, inclusive com as expectativas de segurança jurídica resguardadas pela Constituição Federal, a superação da regra da substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias empresariais sobre folha de pagamentos por incidência sobre receitas, em casos em que essa medida, cuja finalidade é reduzir a carga tributária, mostre-se contraproducente.

Será esse o caso quando, em relação a um contribuinte individualmente considerado, a Contribuição substitutiva sobre Receita Bruta prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, ora com redação determinada pela Lei nº 13.043/2014, mostrar-se mais onerosa do que a contribuição sobre folha de pagamentos de que trata o art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991.

<sup>65</sup> Conforme ensina Humberto Ávila, “para haver segurança de orientação é preciso também, além de o destinatário saber qual a norma a que deve obedecer, saiba qual o *valor* da norma a que deve obedecer” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256).

Sem embargo de essa circunstância ter que ser provada por cada contribuinte, demonstrando-a concretamente, tem-se que, genericamente, a “desoneração” mostrar-se-á mais onerosa do que o regime anterior em relação às atividades que envolvam baixa contratação de serviços de segurados empregados e trabalhadores avulsos (hipótese de incidência da contribuição de que trata o art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991) ou de contribuintes individuais (hipótese de incidência da contribuição de que trata o art. 22, I, da Lei nº 8.212/1991), em contraposição à receita bruta decorrente da venda de bens ou prestação de serviço objeto da medida.

No caso enfrentado pelo TRF da 4ª Região, tratava-se de uma cooperativa industrial, que passou a recolher a chamada CPRB à razão de 1% da receita bruta. Ocorre, contudo, que as cooperativas funcionam como meras intermediadoras da prestação de serviços de seus cooperados a terceiros,<sup>66</sup> pelo que, via de regra, não incorrem nas hipóteses de incidência de que trata o art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991. Por esse motivo, para aquela cooperativa, a substituição operada pela lei mostrou-se mais onerosa que o regime anterior. Situação similar poderá ocorrer com setores que têm por característica a baixa utilização de mão de obra em relação à receita bruta. Exemplo sempre referido é o setor de Tecnologia da Informação.

Como regra geral, a CPRB será mais gravosa que o regime anterior quando a aplicação da alíquota de 1 ou 2% sobre a porção de receita bruta atingida pela medida for maior do que a aplicação da alíquota de 20% sobre valores pagos a segurados empregados, trabalhadores avulsos ou a contribuintes individuais. Tal circunstância, repise-se, deverá ser provada por cada contribuinte, com referência às suas atividades, mesmo porque um mesmo contribuinte pode ter parte de sua atividade sujeita à CPRB e parte não sujeita. Nessa hipótese, segundo exposto, há fortes argumentos para predicar a derrota da regra em favor da aplicação do regime anterior.

De todo modo, não se ignora que há uma multiplicidade de enfoques possíveis para o tema, sendo adotado neste trabalho, pautado na superação de uma regra com base em sua justificativa subjacente, apenas um deles. Com efeito, há relevantes questões de constitucionalidade a serem discutidas,<sup>67</sup> que vão além dos lindes deste estudo.

O que se pretendeu demonstrar, neste artigo, é a premente necessidade de que mesmo hipóteses de superação de regras em face de justificativas materiais subjacentes sejam analisadas com atenção para as consequências de (in)segurança jurídica e para as próprias razões sistêmicas para a positivação de regras, sem falar no necessário cuidado na determinação de qual a justificação da regra. Conforme as sóbrias ponderações de Hart:

<sup>66</sup> Nessa linha, determina o art. 209, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 971/2009: “A cooperativa de trabalho intermedeia a prestação de serviços de seus cooperados, expressos em forma de tarefa, obra ou serviço, com os seus contratantes, pessoas físicas ou jurídicas, não produzindo bens ou serviços próprios.”

<sup>67</sup> Sobre o tema, ver: BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições Previdenciárias: Incidência sobre Receita*. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÓRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de. *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014.

“O formalismo (absoluto) e o ceticismo em relação às regras são Cila e Caríbdis da teoria jurídica; eles são grandes exageros, salutares quando corrigem um ao outro, e a verdade jaz entre eles.”<sup>68</sup>

Com efeito, entre um modelo de nenhuma permeabilidade das regras às suas justificativas e um modelo de aplicação particularizada do direito a cada caso concreto, o ponto de equilíbrio restará em algum lugar entre esses extremos. Não se pode abandonar o paradigma de justiça geral em prol de uma justiça do caso concreto,<sup>69</sup> nem se pode olvidar da relevância da segurança jurídica. Essas tensões mostram-se especialmente presentes no caso da substituição da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre o qual se tratou. Não há resposta simples para o tema. O que se pretendeu foi contribuir com a fixação de argumentos para uma resposta condizente com o ordenamento jurídico.

### **Bibliografia**

- ADEODATO, João Maurício. *Uma teoria retórica da norma jurídica e do direito subjetivo*. São Paulo: Noeses, 2011.
- ALEXY, Robert. *On the structure of legal principles*. Vol. 13. Nº 3. Cambé: Ratio Juris, setembro de 2000.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- ATIENZA, Manuel; e MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madri: Trotta, 2000.
- ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência”. *Revista eletrônica de Direito do Estado* nº 17. Salvador: Instituto de Direito Público, janeiro/fevereiro/março de 2009. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em 4.10.2014.
- . *Segurança jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
  - . *Sistema constitucional tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
  - . *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARRETO, Paulo Ayres. “Contribuições previdenciárias: incidência sobre receita”. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; e MELO, José Eduardo Soares de. *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao professor Roque Antonio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014.
- . *Elisão tributária: limites normativos*. São Paulo: USP, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- . *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
  - . *Direito Tributário. Linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

<sup>68</sup> HART, Herbert L. A. *The Concept of Law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University, 2012. p. 147.

<sup>69</sup> ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado* nº 17. Salvador: Instituto de Direito Público, janeiro/fevereiro/março de 2009. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>. Acesso em 4.10.2014, pp. 12-14.

- ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10ª ed. Tradução: João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2008.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- HAGE, Jaap C. *Reasoning with rules - an essay on legal reasoning and its underlying logic*. Dordrecht: Kluwer, 1997.
- HART, Herbert L. A. *The concept of Law*. 3ª ed. Oxford: Oxford University, 2012.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do Direito*. 3ª ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.
- LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Tradução para o inglês: Klaus A. Ziegart. Oxford: Oxford University, 2004.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules - a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991 (reimpressão 2002). –. “Formalism”. *Yale Law Journal* vol. 97, nº 4, 1988, pp. 509-548.
- SUNSTEIN, Cass R. “Deve o Formalismo ser defendido empiricamente?” In: RODRIGUEZ, José Rodrigo (org.). *A justificação do Formalismo jurídico: textos em debate*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.