UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

LUCAS ISSA HALAH

Tributação da Renda no Agronegócio: a existência de um subsistema jurídico

Ribeirão Preto
2016

LUCAS ISSA HALAH

Tributação da Renda no Agronegócio: a existência de um subsistema jurídico

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências. Versão Original

Área de Concentração: Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Ribeirão Preto
2016

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca
e Seção Técnica de Informática da FDRP/USP,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

H157t

HALAH, LUCAS ISSA

Tributação da Renda no Agronegócio: a existência
de um subsistema jurídico / LUCAS ISSA HALAH;
orientador GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES. --
Ribeirão Preto, 2016.

193 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação
em Direito) -- Faculdade de Direito de Ribeirão
Preto, Universidade de São Paulo, 2016.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO. 2. IMPOSTO DE RENDA. 3.
AGRONEGÓCIO. 4. ATIVIDADE RURAL. 5. SISTEMAS
JURÍDICOS. I. MENDES, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS,
orient. II. Título

Nome: LUCAS ISSA HALAH

Título: Tributação da Renda no Agronegócio: a existência de um subsistema jurídico

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito parcial para a obtenção de título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a) _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.(a) Dr.(a) _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof.(a) Dr.(a) _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Ribeirão Preto, _____ de _____ de 2015.

Resumo

HALAH, L. I. **Tributação da Renda no Agronegócio**: a existência de um subsistema jurídico. 2016, 193 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

O presente trabalho tem como hipótese a identificação de um subsistema jurídico atinente à tributação da renda no agronegócio. Para isso, parte do estudo dos conceitos de sistema e subsistema a fim de delimitar seus elementos essenciais (a ordenação e a unidade), bem como as normas a partir das quais estes poderiam ser delimitados. Verificado que tais elementos se identificam a partir de princípios, o trabalho analisa as teorias que diferenciam os princípios das regras e conclui residir sua distinção na estrutura de aplicação. Segue pelo estudo da extrafiscalidade e das normas tributárias indutoras para tornar possível a adequada compreensão de como pode a tributação ser influenciada por aspectos além da mera arrecadação, etapa essencial para compreender os critérios de ordenação e unidade do subsistema da tributação da renda no agronegócio. Definido esse arcabouço, identifica e analisa os conceitos de renda e de agronegócio, para então definir os princípios que determinam os critérios de ordenação e unidade do subsistema jurídico da tributação da renda e do subsistema jurídico do Direito do Agronegócio. Explora, então, a legislação que confere tratamento diferenciado ao agronegócio e, ato contínuo, a legislação relativa à tributação da renda no agronegócio, para concluir ser existente um subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio que determina o incentivo desse setor por meio de normas tributárias indutoras que favoreçam o exercício da atividade rural (cerne do agronegócio e origem do elemento agrariedade) ou, ainda, o exercício das atividades a ela anteriores e posteriores, sempre tendo como objetivo e efeito primordial o favorecimento da atividade rural ou a mitigação dos riscos decorrentes da agrariedade sobre toda a cadeia agroindustrial.

Palavras-chave: DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPOSTO DE RENDA, AGRONEGÓCIO, ATIVIDADE RURAL, SISTEMAS JURÍDICOS.

Abstract

HALAH, L. I. **Agribusiness Income Taxation**: the existence of a legal subsystem. 2016, 193 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016.

This study's working hypothesis is that it is possible to identify a legal subsystem governing the income taxation in agribusiness. To verify this, the work begins by studying the concepts of system and subsystem in order to delimitate its essential elements (ordering and unity), as well as the rules based on which such elements could be delimited. Verifying that such elements are identified based on principles, the study analyzes the theories that differentiate principles from rules and concludes that their distinction lies in the structure of application. The work then continues by studying the ability of taxes to influence behavior, allowing the proper understanding of the manners in which taxation might be influenced by aspects other than mere revenue, an essential step for understanding the ordering and unity criteria for the subsystem of agribusiness income taxation. Having defined such framework, it identifies and analyzes the concepts of income and agribusiness, and then defines the principles determining the ordering and unity criteria for the legal subsystem of income taxation and the legal subsystem of Agribusiness Law. It then explores the legislation that provides for a different treatment of agribusiness and, in sequence, the legislation that governs income taxation in agribusiness, finally concluding that there exists an agribusiness income taxation legal subsystem that determines the incentives in this sector through inductive tax rules favoring the engagement in rural activities (the core of agribusiness and the origin of its liability on biological cycles – “*agrarian-ness*”) or even the performance of the activities that are prior and later thereto, always with the intended goal and primary effect of favoring rural activities or mitigating the risks arising from *agrarian-ness* affecting the entire Agribusiness Chain.

Keywords: TAX LAW, INCOME TAX, AGRIBUSINESS, AGRARIAN ACTIVITY, LEGAL SYSTEMS.

*Ao meu avô, Dr. Said Halah, cuja paixão pela profissão,
bem como a compaixão e a ética em seu exercício me
serviram de inspiração e, desde jovem, em mim
despertaram o interesse pelo Direito.*

*Ao Professor Luís Eduardo Schoueri, exemplo acadêmico
e responsável pelo meu gosto pelo Direito Tributário, sem
cujo apoio e estímulo constantes eu não teria seguido
minhas pretensões acadêmicas.*

*Ao Professor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que
me acolheu como filho nesta empreitada.*

Agradecimentos

A elaboração de um trabalho de mestrado é tarefa longa, árdua e solitária. Requer isolamento e concentração tamanhos que não raro leva ao isolamento do mestrando de seu círculo de pessoas mais queridas. A compreensão e apoio de amigos e familiares torna-se, por isso, de especial importância. Agradeço a todos aqueles que me incentivaram, acalentaram e suportaram nesse percurso.

Aos meus pais, André e Ivana, que sorriram, toleraram meu mau humor e me puxaram a orelha quando necessário.

Aos meus irmãos, Thales e Leonardo, aos meus amigos André, Bruno e Aline, à minha avó, Therezinha, e à eternamente querida Lígia, que se dispuseram a revisar este trabalho inúmeras vezes desde sua concepção.

À minha avó Ivone, pelo carinho incondicional, e ao meu avô, Antoun, que acompanha meus passos a distância.

“Todos estão loucos, neste mundo? Porque a cabeça da gente é uma só, e as coisas que há e que estão para haver são demais de muitas, muito maiores diferentes, e a gente tem de necessitar de aumentar a cabeça para o total.”

(Grande Sertão: Veredas – João Guimarães Rosa)

Sumário

Introdução	19
1. DELIMITAÇÃO DO TEMA, MÉTODO, E DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO	25
2. SISTEMAS JURÍDICOS	33
2.1. Importância do estudo do conceito de sistemas jurídicos e de sua definição	33
2.2. Teorias dos sistemas jurídicos e suas definições de sistema	35
2.2.1. Doutrinas positivistas em sentido amplo: a existência de certo consenso quanto aos elementos essenciais de um sistema	36
2.2.1.1. O sistema jurídico positivo como terceiro gênero, eclético, de sistema	38
2.2.1.2. O sistema interno e o sistema externo	40
2.2.1.3. A ordenação e unidade como elementos inerentes ao Direito como ciência, e sua relação aparente com o sistema externo	45
2.2.1.3.1. Ordenação e unidade como exigências da própria ideia de Direito.	48
2.2.2. Conclusões: qual o conceito que adotamos e quais seus elementos	49
2.3 Pluralidade de sistemas jurídicos - subsistemas.....	50
2.4. Princípios no estudo dos sistemas – identificação e importância.....	53
2.4.1. A distinção entre princípios e regras	57
2.4.2. Conflitos entre normas.....	60
2.4.2.1. Conflitos entre normas-regra.....	60
2.4.3. Colisão entre normas – princípio.....	61
2.4.3.1. Esclarecimentos preliminares.....	61
2.4.3.2. A regra da proporcionalidade	64
2.4.3.2.1. Adequação	64
2.4.3.2.2. Necessidade	65
2.4.3.2.3. Proporcionalidade em sentido estrito ou razoabilidade	67
2.4.4. Colisões entre regras e princípios	68
3. EXTRAFISCALIDADE E NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA: RELEVÂNCIA DE SUA ANÁLISE	71
3.1. A extrafiscalidade e sua história	71
3.1.1. A extrafiscalidade na legislação	74
3.1.2. O histórico brasileiro	75
3.2. Extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras.....	78
3.2.1. Identificação das normas tributárias indutoras	81
3.3. Influência dos critérios de ordenação e unidade do sistema na interpretação e produção legislativa	84
3.3.1. Conclusão sobre a importância da extrafiscalidade na identificação da ordenação e unidade e na delimitação dos sistemas.....	89
4. O DIREITO DO AGRONEGÓCIO.	91
4.1. O direito do agronegócio como subsistema jurídico.	91
4.1.1. Direito Agrário e Direito do Agronegócio	92
4.1.2. O Direito do Agronegócio	99
4.1.3. O conceito de agronegócio: o <i>agribusiness</i>	102
4.1.4. Princípios do Direito do Agronegócio	111
5. O IMPOSTO SOBRE A RENDA	119
5.1 A origem do imposto de renda em seus contornos atuais.....	119
5.2. A renda como grandeza adequada à tributação e medida da tributação justa.....	122
5.3. A influência dos princípios tributários no conceito de renda	131
5.3.1. Limites impostos à praticabilidade e à arrecadação em matéria de Imposto de Renda.	132
5.3.2. Princípios diretamente relacionados ao conceito de renda e à determinação da renda tributável.....	136
5.3.2.1. Igualdade tributária	138

5.3.2.1.1. Capacidade contributiva	139
5.3.2.1.2. Periodicidade	140
5.3.2.1.3. Pessoalidade e tributação individual	143
5.3.2.1.4. Princípio da renda líquida	144
5.3.2.1.4.1 Renda real	147
5.3.2.1.5. Princípio da realização da renda	147
5.3.2.1.6. Mínimo existencial	149
5.3.2.1.7. Não confisco	150
5.3.2.2. Generalidade, universalidade e progressividade	152
5.3.2.2.1. Generalidade	152
5.3.2.2.2. Universalidade	154
5.3.2.2.3. Progressividade	154
5.3.3. Teoria legalista.....	156
5.3.4. O subsistema da tributação da renda.....	158

6. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO AGRONEGÓCIO: ANÁLISE A PARTIR DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA ATIVIDADE RURAL.....159

6.1. Imposto de Renda das pessoas físicas	160
6.1.1. “Lucro Real” na pessoa física	160
6.1.1.1. Dedução integral de investimentos no mês do pagamento	162
6.1.1.2. Possibilidade de aproveitamento de prejuízos em exercícios posteriores	162
6.1.2. A presunção de lucro de 20%	164
6.1.3. O arbitramento sem majoração da base de cálculo	165
6.1.4. Ganhos de capital da pessoa física.....	166
6.2. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas	168
6.2.1. Lucro Real.....	168
6.2.1.1. Ausência da trava dos 30%.....	169
6.2.1.2. Depreciação acelerada	171
6.2.2. Lucro Presumido.....	174
6.2.3. Simples Nacional	176

Conclusões.....	179

Bibliografia	183

Introdução

O agronegócio no Brasil é, historicamente, um setor de destaque¹ no qual atuam grandes e pequenos produtores, seja como pessoas físicas, seja como pessoas jurídicas. Economicamente, além de ser fonte de renda para os produtores rurais, o agronegócio ainda se apresenta como um importante gerador de empregos², notadamente os de baixo nível de qualificação técnica, dos quais se beneficia uma parcela da população com baixa renda e acesso limitado à infraestrutura urbana³.

Cumprindo ainda destacar a importância do agronegócio para a economia nacional como gerador de recursos relevantes no cálculo do Produto Interno Bruto⁴, bem como seu potencial para influir na balança comercial, na medida em que grande parte da produção agrícola nacional é destinada à exportação^{5,6}.

Considerando a posição do Brasil de proeminente exportador, o que o deixa altamente sujeito às variações cambiais e à economia externa⁷, deve-se ter em mente a influência dessas variações sobre os preços e sobre a disponibilidade de alimentos básicos dentro do país. Como consequência, pode-se afirmar que o desempenho do agronegócio afeta diretamente o poder aquisitivo da população de baixa renda⁸, permitindo-lhe maior ou menor acesso à

¹ Desde 1994 até 2013, o agronegócio foi responsável por ao menos 22,24% do PIB nacional, segundo dados do CEPEA disponíveis em: <<http://cepea.esalq.usp.br/pib/>>. Consulta em: 20 jun. 2014.

² Cerca de 32% dos trabalhadores no Brasil estavam empregados no agronegócio em 2013. Cf. MONTROYA, Marco Antonio et alii. **Consumo de energia, emissões de CO2 e a geração de emprego e renda no agronegócio brasileiro: uma análise insumo-produto**. São Paulo: Núcleo de economia regional e urbana da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.usp.br/nereus/?txtdiscussao=consumo-de-energia-emissoes-de-co2-e-a-geracao-de-emprego-e-renda-no-agronegocio-brasileiro-uma-analise-insumo-produto>>. Consulta em: 20 jun. 2014. p.19.

³ BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Empresários, potenciais empresários e produtores rurais no Brasil (2003 – 2013)**. Brasília, maio de 2015. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/f767852e0f0362b43d506711b195b34b/\\$File/5455.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/f767852e0f0362b43d506711b195b34b/$File/5455.pdf)>. Consulta em: 17/06/2016.

⁴ O agronegócio foi responsável por 22,54% % do PIB nacional no ano de 2013, segundo dados do CEPEA disponíveis em <<http://cepea.esalq.usp.br/pib/>>. Consulta em: 20 jun. 2014.

⁵ BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Plano agrícola e pecuário 2013/2014**. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/acs/PAP20132014-web.pdf>. Consulta em: 20 jun. 2014. pp.15 a 17.

⁶ Reconhecendo o papel do agronegócio como fonte de empregos, bem como sua importância para o desenvolvimento e a balança comercial brasileira, vide NEVES, Marcos Fava. Uma grave ameaça às cadeias produtivas integradas do agronegócio. **Caminhos da cana**. V. 1, 1.Ed. São Paulo: Canaeste, 2014. p. 200.

⁷ Notadamente tendo em vista a cotação de produtos agrícolas em bolsas internacionais, como commodities.

⁸ MONTROYA, Marco Antonio et alii. **Consumo de energia, emissões de CO2 e a geração de emprego e renda no agronegócio brasileiro: uma análise insumo-produto**. São Paulo: Núcleo de economia regional e urbana da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <

alimentação básica, bem como afeta a segurança alimentar e, consequentemente, a soberania nacional⁹.

Além de sua importância para as ordens econômica e social, o agronegócio é um setor sensível a fatores específicos, que não afetam na mesma intensidade outros setores da economia. Por exemplo, trata-se de setor diretamente suscetível a estiagens e pragas, que podem elevar abruptamente os custos de produção, reduzir substancialmente seu valor, ou ainda, não raras vezes, levar à perda total da produção¹⁰. A baixa flexibilidade para reagir a esses fatores também é uma marcante característica decorrente de sua dependência de ciclos naturais^{11, 12}.

Tendo em vista que a tributação da renda de determinado setor tem influência direta sobre seus resultados¹³ e levando em conta as particularidades e a importância econômica e social do agronegócio no país, cabe analisar como se encontram organizadas as normas aplicáveis à tributação da renda no agronegócio.

Dispõe o artigo 187 da Constituição Federal de 1988, em seu *caput* e em seu inciso I, que a política agrícola deve ser planejada e executada levando-se em conta os instrumentos fiscais disponíveis. Considerando o papel de agente normativo e regulador do Estado, nos

---

<http://www.usp.br/nereus/?txtdiscussao=consumo-de-energia-emissoes-de-co2-e-a-geracao-de-emprego-e-renda-no-agronegocio-brasileiro-uma-analise-insumo-produto>>. Consulta em: 20 jun. 2014. pp.5 a 10.

⁹ A segurança alimentar se relaciona intimamente à soberania por favorecer a estabilidade de governo e reduzir a suscetibilidade dos Estados a pressões externas. Relacionado a segurança alimentar à estabilidade política, vide ALENCAR, Álvaro Gurgel. **Do conceito estratégico de segurança alimentar ao plano de ação da FAO para combater a fome**. Fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v44n1/a09v44n1.pdf>>. Acesso em: 20/07/2016. p. 140.

¹⁰Veja-se o exemplo da Lei nº 12.999, de 18 de junho de 2014, que ampliou o valor do “Benefício Garantia-Safra” em razão de prejuízos causados pela estiagem. Vale mencionar que Mário Otávio Batalha e Hildo Meireles de Souza Filho classificam os elementos naturais e climáticos como “fatores não controláveis”, ao avaliarem os fatores que influenciam a competitividade das atividades agroindustriais. Cf. BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles. Analisando a competitividade de cadeias agroindustriais. In: BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles (Orgs.) **Recursos humanos para o agronegócio brasileiro**. Brasília: CNPQ, 2000. p.8.

¹¹ A agrariedade, entendida por SCAFF como a sujeição de um setor aos ciclos biológicos, traz a necessidade de considerações específicas. Cf. SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 22 a 25.

¹² Por exemplo, plantada uma semente (o que demanda elevados custos iniciais de preparo do solo) torna-se impossível interromper seu crescimento para aguardar o fim de uma estiagem. A Lei nº 8.171/91 reconhece a dependência de ciclos naturais inerente ao setor, tanto que em seu artigo 50, incisos IV e V, afirma que a concessão de crédito rural deverá respeitá-los. " Art. 50. A concessão de crédito rural observará os seguintes preceitos básicos: (...) "IV - liberação do crédito em função do ciclo da produção e da capacidade de ampliação do financiamento; V - prazos e épocas de reembolso ajustados à natureza e especificidade das operações rurais, bem como à capacidade de pagamento e às épocas normais de comercialização dos bens produzidos pelas atividades financeiras."

¹³ Reconhecendo tal influência, vide BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles. Analisando a competitividade de cadeias agroindustriais. In: BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles (Orgs.) **Recursos humanos para o agronegócio brasileiro**. Brasília: CNPQ, 2000. p.12.

termos do artigo 174 da Constituição Federal (CF) de 1988¹⁴, a interpretação sistemática¹⁵ dos dois citados artigos permite inferir que o constituinte, vislumbrando peculiaridades que demandariam um tratamento tributário específico, permitiu o uso de normas tributárias indutoras¹⁶ para o planejamento da política agrícola.

Cabe ainda observar que a Constituição Federal de 1988, no *caput* e no inciso I do artigo 170, elenca a busca do pleno emprego como um princípio da Ordem Econômica (a qual é fundada na valorização do trabalho), bem como reconhece, no artigo 193, que a Ordem Social tem como base o primado do trabalho. Conforme anteriormente demonstrado, o agronegócio apresenta-se como importante fonte de geração de empregos no Brasil. Dessa forma, o estudo da tributação da renda nesse setor como meio de impulsionar seu desenvolvimento também se revela importante para a concretização dos citados princípios das ordens econômica e social.

Apresentados os fundamentos constitucionais que justificam este trabalho, cabe verificar que, na esfera infraconstitucional, a Lei nº 8.171/91 delineou os fundamentos da política agrícola, determinando, em seu artigo 2º, incisos I e III, que ela deveria se subordinar a normas e princípios de interesse público, garantindo no agronegócio uma rentabilidade compatível com a de outros setores da economia, o que poderia ser alcançado por meio da tributação e de incentivos fiscais¹⁷. Assim, pode-se dizer que o legislador, ciente das peculiaridades e da importância do agronegócio, quis assegurar que a rentabilidade não fosse um fator de dissuasão à sua prática.

Passando à análise da legislação atinente à tributação da renda, verifica-se que o contribuinte que se dedica ao agronegócio recebe, por meio de instrumentos esparsos¹⁸, garantias raras ou inexistentes em outros setores da economia. Nesse sentido, é interessante mencionar desde já a ausência da limitação para a compensação de prejuízos fiscais pelas

---

¹⁴ “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

¹⁵ Para uma definição de interpretação sistemática, vide FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 259 a 260.

¹⁶ Schoueri, ao analisar o fenômeno da extrafiscalidade, define as normas tributárias indutoras como “um aspecto das normas tributárias identificado a partir de uma de suas funções, a indutora.” Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 30.

¹⁷ “Art. 4º As ações e instrumentos de política agrícola referem-se a:” (...) “XIV – tributação e incentivos fiscais;”

¹⁸ Indicando o acerto de Natalino Irti ao apontar para uma tendência de decodificação do Direito. IRTI, Natalino. **L'età della decodificazione**. 4. Ed. Milano: Giuffrè, 1999.

pessoas jurídicas a que dizem respeito o artigo 15 da Lei nº 9.065/95 e o artigo 510 do Decreto nº 3.000/99¹⁹.

Nota-se, ainda, especial atenção conferida às pessoas físicas que se dedicam diretamente ao agronegócio, às quais se confere a possibilidade de aproveitamento de prejuízos fiscais, algo incomum no ordenamento brasileiro.²⁰

Diante do cenário exposto acima, parece haver um sentido comum nas normas que determinam a tributação da renda no agronegócio. Entretanto, a falta de uma análise sistematizada desse conjunto de normas gera insegurança jurídica e cria empecilhos ao desenvolvimento do setor, na medida em que falta ao intérprete e ao legislador ferramental teórico capaz de orientá-los na aplicação e criação do Direito.

Dessa forma, o trabalho presente se justifica, pois analisa as normas que disciplinam a tributação da renda no agronegócio a fim de verificar se elas formam um subsistema jurídico; isto é, um conjunto de normas dotadas de ordem e valores que lhes conferem unidade. Esta é a hipótese a ser testada, que melhor se expressa pela busca da resposta às seguintes questões: existe um subsistema jurídico particular à tributação da renda no âmbito do agronegócio?; caso ele exista, qual seu conteúdo?; e esse subsistema privilegia alguma forma específica de exercício do agronegócio?

Confirmada a hipótese, a partir da resposta às perguntas formuladas acima será possível desenvolver um ferramental teórico que ofereça aos operadores do direito suporte para a interpretação e aplicação das normas tributárias, auxiliando a adequada tributação da renda no agronegócio.²¹ Vale notar que referida pretensão encontra suporte na lição de Eros Grau²², que parece concordar com Karl Larenz²³ quando este último reconhece a existência de

---

¹⁹ Decreto nº 3.000/99 (RIR), Art. 512. “O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no **caput** do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14).”

²⁰ “Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.”

²¹ A esse respeito, é precisa a opinião de Gustavo Saad Diniz e Eduardo Benini, de que “Em se tratando de agronegócio, é sabido que o setor apresenta inseguranças jurídicas pela indefinição de marcos legais. Por isso que a interpretação dos dispositivos se mostra importante para emoldurar um conjunto de princípios e regras para construir institutos jurídicos, organizações e até mesmo alcançar objetivos claros de desenvolvimento, distribuição de renda e melhora em alguns setores econômicos da cadeia do agronegócio.” Cf. DINIZ, Gustavo Saad; BENINI, Eduardo. Resolução do contrato de fornecimento de cana. In: **Revista magister de direito empresarial, concorrencial e do consumidor**. Ano X, Nº 57, Porto Alegre: Editora Magister, dez. 2014/jan. 2015. pp. 47 e 48.

²² GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 147.

²³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 164 a184.

valores pressupostos no ordenamento, os quais auxiliam o operador do Direito em sua aplicação e na interpretação das normas jurídicas²⁴.

Além de auxiliar na interpretação e aplicação das normas existentes, a delimitação do conteúdo desse possível subsistema jurídico também pode auxiliar o legislador a exercer a missão constitucional de utilizar instrumentos fiscais no planejamento da política agrícola. Nesse sentido, eventuais omissões e necessidades poderão ser identificadas e corrigidas por meio dos adequados instrumentos normativos.

---

²⁴ Ainda, conforme Klaus Tipke, o princípio da igualdade demanda do legislador a observância desses valores. Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520. Parece assim assistir razão aos subjetivistas, quando se referem à figura do legislador racional. Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 230 a 234.

1. DELIMITAÇÃO DO TEMA, MÉTODO, E DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO

Limitar-nos-emos a abordar os tributos incidentes sobre a renda gerada no agronegócio, definido este como a soma do total de operações envolvidas na produção e distribuição de insumos; nas operações de produção na propriedade rural; bem como no armazenamento, processamento e distribuição de commodities agrícolas e produtos feitos a partir delas.²⁵

Daremos especial atenção ao Imposto de Renda incidente sobre uma de suas etapas, a atividade rural ou agrícola. Serão tecidas considerações sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apenas na medida de sua necessidade para a análise das normas que preveem a tributação pelo Imposto de Renda e como instrumento para a compreensão de seus efeitos econômicos, permitindo a comparação das vantagens e desvantagens dos regimes de tributação possíveis no exercício do agronegócio.

Comporão o escopo de análise os fatos geradores por meio dos quais se aufera renda ou proventos do agronegócio, oriundos da relação direta do sujeito passivo da obrigação tributária (notadamente do contribuinte) com as atividades de cultivo, criação e produção por meio da terra.

Assim, será considerada a renda gerada na agroindústria caso esta receba os benefícios eventualmente concedidos à atividade rural, em virtude do exercício de atividade tipicamente industrial de maneira conjunta ao cultivo e à criação, que caracterizam a atividade agroindustrial.

Por outro lado, nos casos de indústrias propriamente ditas, que não desenvolvem suas atividades em conjunto com o cultivo e a criação a despeito de trabalharem com a

---

²⁵ Para os fins do trabalho proposto, atribui-se ao termo “agronegócio” o seguinte conceito clássico que será questionado e desenvolvido no curso do trabalho: “By definition, agribusiness means the sum total of all operations involved in the manufacture and distribution of farm supplies; production operations on the farm; and the storage, processing and distribution of farm commodities and items made from them.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2. Para as expressões “atividade agrícola” e “atividade rural” atribui-se o sentido do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 8.171/91 “*In verbis*: “Parágrafo único. Para os efeitos desta lei, entende-se por atividade agrícola a produção, o processamento e a comercialização dos produtos, subprodutos e derivados, serviços e insumos agrícolas, pecuários, pesqueiros e florestais.” Já para o termo “agroindústria” atribui-se a mesma definição conferida pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91, qual seja, “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”.

industrialização de produtos gerados nessas atividades, sua tributação poderá ser considerada apenas para fins comparativos, mas não será objeto do presente trabalho.

Por fim, deixaremos de lado também a renda e os proventos advindos dos instrumentos de financiamento do agronegócio, tais como os derivativos e demais instrumentos financeiros que tenham como ativo subjacente a terra, a produção, a criação, o cultivo rural e ainda outros títulos emitidos para o financiamento dessas atividades, mesmo que utilizados somente para fins de *hedge*; tais como Warrants Agrários, Letras de Crédito do Agronegócio, Certificados de Recebíveis do Agronegócio, etc.

A adequação deste trabalho aos fins propostos demanda o respeito ao método científico, definido por Bittar como a escora para o alcance das respostas a determinados problemas de modo cientificamente construído, de maneira a distanciar a pesquisa e seus resultados do subjetivismo do autor. Assim, a cientificidade do resultado depende do respeito à cientificidade do caminho a ser percorrido para relacionar o ponto de partida ao ponto de chegada de uma pesquisa.²⁶

O método científico, dessa forma, caracteriza-se por uma postura de honestidade intelectual que demanda posicionamentos claros e fundamentados em pressupostos igualmente claros e previamente estabelecidos, permitindo a continuidade dos debates e a evolução do pensamento que devem pautar a pesquisa acadêmica.²⁷ O autor não deve buscar isolar-se escondendo os fundamentos de sua pesquisa e raciocínio de maneira a dificultar quaisquer questionamentos e a consequente evolução do conhecimento.

Sob essas premissas, o trabalho em questão adotará o método indutivo²⁸, na medida em que partirá da análise da legislação para verificar se os instrumentos legais vigentes seguem os critérios de ordenação e unidade elencados pela Doutrina²⁹ como característicos do conceito de sistema.

---

²⁶ BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática da monografia para os cursos de direito. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 10, 11 e 30.

²⁷ DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1987. p. 29.

²⁸ Sobre a definição de método indutivo, vide BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica**: teoria e prática da monografia para os cursos de direito. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 17 e 18.

²⁹ Sobre a pesquisa doutrinária em trabalho dogmático vide COURTIS, Christian. **El juego de los juristas, ensayo de caracterización de la investigación dogmática**. Disponível em: <http://www.academia.edu/11445482/EL_JUEGO_DE_LOS_JURISTAS_ENSAYO_DE_CARACTERIZACION_DE_LA_INVESTIGACION_DOGMATICA>. Consulta em: 15/05/2015. p.9.

Também adotará o método dialético para avaliar os posicionamentos doutrinários a partir dos quais tal legislação atinente à tributação da renda no agronegócio será analisada.³⁰ Assim, serão confrontados posicionamentos acerca do conceito de sistema jurídico, dos conceitos de regras e princípios, do conceito de agronegócio e dos princípios que o informam, bem como do conceito de renda e os princípios informadores de sua tributação.

Definidos estes conceitos, eles serão contrapostos à legislação selecionada, tornando possível avaliar se existe um subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio e, caso a resposta seja afirmativa, quais os princípios que conferem ordenação e unidade a esse subsistema.

Assim, a pesquisa envolvida no trabalho em questão será principalmente teórica³¹, pois os conceitos aos quais será submetida a legislação analisada decorrerão do estudo doutrinário, mas também demandará o levantamento e seleção criteriosa de documentos legais sobre os quais se lançará um olhar filtrado pelas definições resultantes da pesquisa teórica sobre os conceitos acima indicados.³²

Pode-se afirmar também que a natureza deste trabalho é eminentemente dogmática³³, definida ela por Tércio Sampaio Ferraz Jr. como o método de organização e análise voltado à decidibilidade de conflitos que parte da premissa da inegabilidade dos pontos de partida, ou seja, que considera determinadas premissas em si como vinculantes ao estudo. Vale dizer, ao estudar o direito de forma dogmática, o jurista procura compreendê-lo e torná-lo aplicável conforme as premissas da ordem vigente, sem questioná-las.³⁴

De sua caracterização como dogmático, não se deve concluir que este trabalho será pautado pelo formalismo, vinculação a estruturas tradicionais de poder e retrocesso institucional. A dogmática, apesar de estigmatizada ao longo das últimas décadas, tendo sido

---

³⁰ Sobre o método dialético, de maneira sucinta, vide BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 17.

³¹ Acerca da definição de “pesquisa teórica”, vide DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2015. pp. 20 e 21.

³² Cf. OLIVEIRA, Fabiana Luci de (Coord.). **Justiça em Foco: estudos empíricos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p.8. Assim conceitua pesquisa empírica: “Isso posto, é preciso definir o que se entende por pesquisa empírica. Empírica é a pesquisa baseada na observação sistemática da realidade, na recolha de informações e transformação dessas informações em dados (codificação), com o intuito de descrever, compreender e explicar a realidade observada.”

³³ Alertemos que não se deve confundir a cientificidade com a abordagem dogmática do Direito, como bem aponta ARIZA, Santiago Sastre. Para ver con major luz: una aproximación al trabajo de la dogmática jurídica. In: **Observar la ley: ensaios sobre metodologia de la investigación jurídica**. Madri: Editorial Tralta, 2006. pp. 157 a 159.

³⁴ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 24, 25 e 58 a 66.

relacionada indevidamente ao formalismo e ao atraso institucional, muito pode contribuir para o desenvolvimento, sendo tais críticas uma consequência de seu mau uso e não do enfoque dogmático em si.

Como reconhece Tércio Sampaio Ferraz Jr., há uma tendência em relacionar a dogmática jurídica à produção técnica destinada apenas a atender às necessidades do aplicador do direito no desempenho de suas funções, o que na verdade ocorreu ao longo dos últimos cem anos em função da formação universitária que conduz os neófitos ao pensamento fechado e formalista.³⁵

Além disso, tais críticas demonstram certa incompreensão de que a despeito de o pensar dogmático partir de pressupostos fixos, ele se fundamenta em incertezas apenas aparentemente estabilizadas pelos dogmas para proceder a um estudo que não raro revela a inadequação sistemática e o leva a constatar a necessidade de questionamento das premissas, momento a partir do qual parte para um segundo processo essencialmente zetético.³⁶

Reconhecendo esse importante papel da dogmática, Carlos Santiago Nino afirma que uma das mais importantes funções da dogmática jurídica é promover a reformulação do sistema legislado, lamentando que tal função sofra abafamento por técnicas equivocadas e inconsistentes de interpretação.³⁷

Assim, ainda que este trabalho seja pautado pela dogmática, não se descarta, a princípio, eventual constatação de inadequação que o incline para o campo da zetética. Ambos convivem em proporções diversas e afirmar ser este trabalho dogmático apenas indica a forma de pensamento adotada inicialmente e em maior medida no presente estudo.

Dito isso, é importante destacar que este trabalho será desenvolvido sob um enfoque primordialmente analítico dogmático, seguindo uma divisão da dogmática jurídica já apresentada por Robert Alexy, que a segmenta nas dimensões analítica, empírica e normativa.³⁸

---

³⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. p.25.

³⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. p.26.

³⁷ Nino, Carlos Santiago. **Consideraciones sobre la dogmática jurídica** Cidade do México: Ed. Universidad Autónoma de México, 1974. pp. 41 e ss. Apud BOVINO, Alberto. COURTIS, Christian. **Por una dogmática conscientemente política**. 2008. Disponível em: <<http://nohuboderecho2.blogspot.com.br/2008/11/por-una-dogmtica-concientemente-politica.html>>. p. 2.

³⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 33 a 36. No mesmo sentido, vide SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 30 a 32.

A dimensão analítica diz respeito à análise dos conceitos fundamentais relacionados ao objeto de pesquisa, o que ficará claro principalmente quando tratarmos dos conceitos de sistema e subsistema jurídico, bem como ao tratarmos dos conceitos sistema, regras, princípios, agronegócio, atividade rural e renda, estabelecendo correlações entre tais conceitos que nos permitam desenvolver a pesquisa proposta, avaliando a existência de um subsistema jurídico específico e delineando seu conteúdo.

A dimensão empírica será abordada neste trabalho, sem a pretensão de torná-lo propriamente empírico, quando selecionarmos e trouxermos à baila dispositivos constitucionais, legais e infralegais para enquadrá-los nos conceitos acima indicados e verificar se de fato existe um sistema jurídico da tributação da renda no agronegócio.

Finalmente, a dimensão normativa consistirá na concretização da proposta deste trabalho, de, após avaliar a existência de um subsistema jurídico específico, traçar seus contornos para que possam servir de ferramenta à interpretação e aplicação coerentes do Direito ao exercício do agronegócio.

Verifica-se, dessa maneira, a harmonia das propostas deste trabalho com as duas funções da teoria dogmática indicadas por Alberto Bovino e Christian Courtis, quais sejam, a função explicativa e a função legislativa.³⁹

Como indicamos acima, o estudo e a definição de determinados conceitos será etapa fundamental para determinar o filtro pelo qual será olhada a legislação, de maneira que a definição dos marcos teóricos de nossa pesquisa se torna essencial.

Para a determinação do conceito de sistema e seus elementos essenciais, partiremos das teorias acerca dos sistemas jurídicos formuladas por autores que concebem de maneira positivista o conceito de sistema, centrando-nos nas linhas de pensamento de Canaris⁴⁰, Larenz⁴¹, Bobbio⁴² e Losano⁴³, que consideram a ordenação e a unidade de sentido como elementos essenciais ao conceito de sistema jurídico.

A identificação dos princípios jurídicos como os elementos a partir dos quais se deve extrair os critérios de ordenação e unidade de um determinado sistema tornarão essencial

---

³⁹ BOVINO, Alberto. COURTIS, Christian. **Por uma dogmática conscientemente política**. 2008. Disponível em: < <http://nohuboderecho2.blogspot.com.br/2008/11/por-una-dogmtica-concientemente-politica.html> >. p. 2.

⁴⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro. 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012.

⁴¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

⁴² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011.

⁴³ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V. 1, 2 e 3.

diferenciar regras de princípios, o que faremos segundo os critérios estabelecidos por Robert Alexy⁴⁴ e Luís Virgílio Afonso da Silva⁴⁵, os quais diferenciam princípios de regras por sua estrutura de aplicação.

O trabalho então será direcionado para a análise do caráter extrafiscal das normas tributárias, sendo necessário avaliar a influência dos valores na interpretação e na produção legislativa, a fim de mapear as características úteis na identificação da racionalidade e dos princípios que regem a tributação da renda no agronegócio. A esse respeito, a compreensão de Schoueri⁴⁶ acerca do efeito indutor como inerente às normas tributárias será o fio condutor de nossa análise.

O estudo do Direito do Agronegócio como subsistema específico e relacionado ao Direito Agrário virá na sequência e partirá das correntes que primeiro enxergaram no Brasil a distinção entre o Direito Civil e o Direito Agrário⁴⁷, para chegar aos propositores da distinção entre o Direito Agrário e o Direito do Agronegócio.⁴⁸ A esse respeito, o trabalho que primeiro firmou o conceito de agronegócio, originalmente concebido por John H. Davis e publicado em conjunto com Ray A. Goldberg no ano de 1957, nos conduzirá.⁴⁹

A partir da adequada delimitação dos conceitos essenciais acima indicados, será estudada a legislação atinente ao exercício do agronegócio em geral, de maneira a obter-se um panorama sobre a regulação desse setor, com especial enfoque aos incentivos a ele concedidos, que nos permita identificar eventuais critérios e objetivos uniformes na implementação da política agrícola a partir dos quais seja possível aferir a existência do subsistema jurídico do Direito do Agronegócio.

Feito isso, serão dissecadas as principais características do Imposto sobre a Renda a partir da minuciosa análise feita por Kevin Holmes⁵⁰ acerca das diversas vertentes que tentaram defini-lo e delinear seus princípios informadores, à luz do conceito de renda de Shanz-Haig-Simons, para, ao final do capítulo, analisarmos os princípios diretamente

---

⁴⁴ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

⁴⁵ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴⁷ LARANJEIRA, Raymundo. **Direito agrário**. São Paulo: LTr, 1984. 244p. Também nesse sentido LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000.

⁴⁸ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007.

⁴⁹ DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957.

⁵⁰ HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001.

relacionados ao conceito de renda e à determinação da base tributável. Da compreensão desses princípios poderemos verificar se existe um subsistema jurídico da tributação da renda, bem como quais seriam seus critérios de ordenação.

Só então poderemos analisar as normas relativas à tributação da renda no agronegócio e avaliar de maneira comparativa os critérios de ordenação e unidade de sentido de ambos esses conjuntos de instrumentos normativos.

Será necessário especial cuidado ao selecionar tais instrumentos legais e infralegais para então extrair deles eventuais princípios que revelem ordenação e unidade de sentido característicos dos sistemas jurídicos. Inicialmente, a análise será concentrada no texto constitucional e no Código Tributário Nacional (CTN), a partir de cuja leitura minuciosa serão identificadas disposições que revelem tratamento distinto ao agronegócio. Em seguida, serão selecionados marcos legais e infralegais que, de forma notória, tratam o agronegócio e a tributação desse setor de maneira diferenciada, como a Lei nº 8.023/90 e a Lei nº 8.171/91.

Assim, tornar-se-á possível o estudo da tributação da renda no agronegócio, valendo-se da análise do contexto de expedição dos dispositivos constitucionais legais e infralegais elencados, para melhor compreendermos as finalidades almejadas e os efeitos produzidos ao criar-se dispositivos que atribuem tratamento diferenciado àqueles que atuam no agronegócio.

As conclusões obtidas serão apresentadas de maneira concatenada no último capítulo. Confirmando-se a hipótese, iremos então delinear quais seriam os critérios de ordenação e unidade subjacentes ao subsistema jurídico da tributação da renda do agronegócio, do qual se cogita.⁵¹

Valendo-nos dos métodos acima indicados, pretendemos ao final do estudo contribuir com a elaboração de ferramental importante para orientar a produção e interpretação legislativa, que servirá então para instrumentalizar o controle da atividade dos operadores do direito, notadamente da atividade legislativa e judiciária, tendo em vista que a ferramenta que se busca construir tem grande valia no combate às figuras de perversão do direito

---

⁵¹ Pelo exposto, pode-se dizer que o presente trabalho busca resolver problemas relacionados a princípios e diretrizes, por meio de uma proposta ordenadora e sistematizadora, conforme as categorias de Christian Courtis. Cf. COURTIS, Christian. **El juego de los juristas, ensayo de caracterización de la investigación dogmática**. Disponível em: http://www.academia.edu/11445482/EL_JUEGO_DE_LOS_JURISTAS_ENSAYO_DE_CARACTERIZACION_DE_LA_INVESTIGACION_DOGMATICA_1 pp. 1 a 4.

denominadas “fuga do direito”, “zonas de autarquia” e “falsa legalidade”, concebidas por José Rodrigo Rodrigues⁵².

---

⁵² Para o conceito de referidas categorias, vide RODRIGUES, José Rodrigo. As figuras da perversão do direito: para um modelo crítico de pesquisa jurídica empírica. **Revista Prolegómenos Derechos y Valores**, 19, 37, 99-124. Disponível online em: <<http://dx.doi.org/10.18359/prole.1682>>. Consulta em 20/04/2016.

2. SISTEMAS JURÍDICOS

2.1. Importância do estudo do conceito de sistemas jurídicos e de sua definição

A compreensão do real conteúdo das normas jurídicas demanda o conhecimento dos sistemas em que se encontram inseridas, já que eles formam o contexto dentro do qual devem ser interpretadas. Nesse sentido podemos mencionar diversos autores que, a despeito de eventualmente discordarem quanto às características essenciais dos sistemas, reconhecem sua utilidade ou até sua necessidade.

Eros Grau, por exemplo, assevera que um texto de direito isolado, desprendido do sistema jurídico, "não expressa significado normativo algum".⁵³

Alfredo Augusto Becker também reconhece a impossibilidade de se considerar uma regra jurídica de maneira independente da totalidade do sistema.⁵⁴

Adotando a semiótica como ferramenta de análise, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes indica enxergar importância no contexto formado pelo sistema, ao reconhecer a ordenação e a unidade como características a ele essenciais. Esta seria alinhada à concepção de que todo texto pode ser concebido como uma unidade de sentido, enquanto aquela⁵⁵ seria uma característica polar da "plenitude conformativa do ordenamento".⁵⁶

Divergindo de Tércio Sampaio Ferraz Jr.⁵⁷ por distinguir o ordenamento do sistema jurídico, Mendes reconhece que os textos comportam interpretações que serão diversas conforme os valores que devam ser prestigiados. Assim, conceitua o sistema jurídico como o interpretante final ideal a ser buscado pela Doutrina no processo constante de semiose.

---

⁵³ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 147.

⁵⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007. pp. 121 e 122.

⁵⁵ Cabe ressaltar que o autor trata da ordenação denominando-a coerência, e juntamente com a completude, alegando serem ambas características polares da "plenitude conformativa do ordenamento". Cf. MENDES, Guilherme Adolfo. **Extrajurisdicção: análise semiótica**. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.p. 48.

⁵⁶ MENDES, Guilherme Adolfo. **Extrajurisdicção: análise semiótica**. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.pp. 47 e 48.

⁵⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 146 e 147.

Conclui, portanto, que o ordenamento, a doutrina e o sistema seriam, respectivamente, o interpretante imediato, o interpretante dinâmico e o interpretante final da semiose jurídica completa, sendo o direito positivo seu primeiro significante.⁵⁸ O papel do sistema na interpretação é, portanto, realçado pelo autor.

Ruy Barbosa Nogueira também considera importante a reunião das finalidades comuns a um ramo do Direito, pois ela atestaria a existência de um sistema⁵⁹ e este, delimitado, permite que de um segmento da matéria se atinja sua melhor compreensão.⁶⁰ Assim, enxergando a autonomia de um ramo do Direito porquanto este seja regido por princípios específicos e métodos próprios, justifica-se a utilidade da sistematização.⁶¹

Amílcar de Araújo Falcão prefere falar em autonomia científica ou jurídica ao tratar da sistematização (distinguindo-a da autonomia didática), a qual partiria da constatação da existência de institutos ou instrumentos particulares semelhantes.⁶² A unidade do Direito estaria assim garantida dentro do sistema de maneira mais intensa e específica, sem contudo se afastar do Direito como um todo, o que mais uma vez revela a importância da sistematização.

Klaus Tipke⁶³ ainda aponta que a imposição de determinadas normas pelo legislador como medida de ordenamento da Justiça não o torna livre para legislar anulando a coerência resultante dos valores gerais do ordenamento. Assim, não só as normas editadas no bojo de um subsistema devem respeitar os valores específicos deste subsistema, como estas, juntamente com as normas de nível hierárquico inferior não podem desrespeitar os princípios gerais de Direito⁶⁴, aplicáveis a todos os subsistemas.

A especificidade de determinadas normas não pode levar à negação dos princípios gerais, assim como não pode justificar a edição de normas desconexas com as demais de mesma hierarquia e pertencentes ao mesmo subsistema. Eis mais uma justificativa para a sistematização enquanto forma de controle.

---

⁵⁸ MENDES, Guilherme Adolfo. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. pp. 52 a 54.

⁵⁹ No caso, a pertinência a um sistema maior que englobe o Direito como um todo o caracterizaria como um subsistema atinente a uma área específica.

⁶⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p.44.

⁶¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p.34.

⁶² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. pp. 12 a 13.

⁶³ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

⁶⁴ Esses princípios gerais de direito delimitariam um sistema jurídico mais amplo.

Por fim, cabe mencionar novamente Canaris, autor a partir de cujas concepções iremos ir conduzir a análise que segue, com quem concluímos pela grande importância dos sistemas jurídicos como forma de garantia de respeito aos princípios da igualdade e da segurança jurídica. Os sistemas organizam as normas em torno de fins comuns e pertinentes a eles, conferindo a base para a eleição de critérios de distinção pelos quais seja possível identificar as situações merecedoras de tratamento equivalente.⁶⁵

Ao assim fazer, os sistemas evitam que o Direito seja um mero emaranhado de normas esparsas que tornariam uma interpretação coerente algo inalcançável.⁶⁶

Dessa maneira, os esclarecimentos preliminares acima postos sugerem a importância da ideia de sistema para a Ciência do Direito como ferramenta essencial a sua compreensão e aplicação. Também indicam haver certo consenso na Doutrina sobre serem os sistemas caracterizados, essencialmente, pela **ordenação** entre seus elementos e pela **unidade** de sentido, de modo que orientam a interpretação não conflituosa e, por terem uma unidade de sentido em certa medida definida, demandam a adoção de interpretações que levem aos fins comuns daquele sistema.

2.2. Teorias dos sistemas jurídicos e suas definições de sistema

Cabe-nos agora tratar das principais correntes adeptas da eleição da ordenação e da unidade como elementos essenciais do conceito de sistema, para verificarmos o cabimento de uma proposta sistematizadora que deles se valha. O fio condutor deste trabalho será traçado pela obra clássica de Claus-Wilhelm Canaris denominada “*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*”⁶⁷. Adotamos, portanto, o pensamento de tal autor como premissa metodológica, o que não nos impedirá de fazer referência a outros autores que compartilham de suas premissas ou chegam a suas mesmas conclusões por razões diversas.

---

⁶⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro. 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 22.

⁶⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 61.

⁶⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro. 5.Ed. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 2012.

2.2.1. Doutrinas positivistas em sentido amplo: a existência de certo consenso quanto aos elementos essenciais de um sistema

Canaris⁶⁸ afirma que, antes de se fazer quaisquer considerações sobre o conceito de sistema jurídico, deve-se esclarecer qual o conceito geral ou filosófico de sistema e qual seria seu papel na Ciência do Direito.

Aponta, assim, que, a despeito de haver divergências em aspectos específicos do conceito de sistema no Direito, deve pairar certa concordância quanto a uma definição clássica geral⁶⁹ cuja autoria o autor atribui a Kant, pela qual o sistema seria um conjunto de conhecimentos ordenados segundo princípios dotados de unidade de sentido.⁷⁰ Este é o conceito de sistema que será adotado no presente trabalho.

Canaris afirma sua concordância com uma definição de sistema que parta da identificação dessas duas características. A **ordenação** é por ele identificada como a existência de um conjunto de normas que segue uma determinada organização, enquanto a **unidade** seria a característica desse conjunto organizado, de ser ligado pela ideia de formar um todo com determinado sentido (seria o direcionamento do conjunto organizado).⁷¹

Seguindo uma concepção semelhante, Eros Grau entende a ordenação como a existência de adequação valorativa, teleológica e axiológica das normas que integram um sistema, enquanto a unidade diria respeito à consonância dessas normas e seu direcionamento a um fim comum, atribuindo consistência ao sistema.⁷²

Norberto Bobbio não manifesta, de pronto, sua concordância de que o ordenamento jurídico seja um sistema, mas, ao avaliar se os ordenamentos jurídicos poderiam ser considerados sistemas, manifesta entender que um sistema depende também da ordenação de

---

⁶⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro. 5.Ed. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 2012. p.9.

⁶⁹ Para um panorama histórico da evolução do termo sistema vide RITSCHIL, Albrecht. **System und systematische Methode in der Geschichte des wissenschaftlichen Sprachgebrauchs und der philosophischen Methodologie**. 1906. Apud CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 9.

⁷⁰ KANT, Immanuel. **Kritik der reinen Vernunft**. 1ª Ed. 1781. p. 832. Apud CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 9 a 10

⁷¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p.12

⁷² GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 147.

seus elementos e de certa unidade de sentido.⁷³ Ao percorrer esse caminho, Bobbio reconhece que os principais problemas relacionados às dúvidas quanto à existência do ordenamento jurídico dizem respeito à compreensão das relações existentes entre as diversas normas.

Assim, afirma que primeiro há de se saber se um determinado conjunto de normas possui unidade de sentido e, possuindo, qual seria essa unidade. Em segundo lugar, seria necessário verificar se, além de constituir um conjunto dotado de unidade, esse conjunto estaria organizado de forma a solucionar antinomias, permitindo então caracterizá-lo como um sistema. Podemos, assim, inferir que Bobbio entende a unidade como característica essencial, mas não suficiente à formação de um sistema.⁷⁴

A despeito da complexidade do ordenamento jurídico, Bobbio entende não ser ela incompatível com a unidade. Adotando expressamente a doutrina de Kelsen, Bobbio reconhece que o ordenamento é formado pelo escalonamento de normas hierarquicamente diversas, todas esteadas na norma fundamental.

A organização por uma estrutura hierárquica permite, para o autor, o direcionamento voluntário das normas do ordenamento conforme determinadas finalidades. Olhando da norma hierarquicamente superior para a hierarquicamente inferior, temos o que o autor chama de "uma série de processos de produção jurídica", enquanto olhando na ordem inversa temos uma série de processos de execução jurídica.⁷⁵ Desse modo, conclui Bobbio ser possível falar em unidade do ordenamento jurídico desde que se pressuponha sua sustentação em uma norma fundamental à qual as demais normas do sistema remontem⁷⁶, dando a entender que a relação hierarquizada de normas que remetem à norma fundamental implicaria a ordenação entre referidas normas.

A Doutrina ainda identifica modalidades diferentes de sistemas, todas abarcadas pelo conceito essencial anteriormente indicado: a presença dos critérios de **ordenação e unidade**. Tratem-se de algumas delas

---

⁷³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 48 a 78.

⁷⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 48 a 49.

⁷⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 63.

⁷⁶ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 79.

2.2.1.1. O sistema jurídico positivo como terceiro gênero, eclético, de sistema

Bobbio recorda que Kelsen distingue os sistemas estáticos, nos quais as normas se deduzem umas das outras partindo das mais gerais em virtude de seu conteúdo, dos sistemas dinâmicos, nos quais as normas que o compõem derivam das que regulamentam o procedimento formal para sua inclusão no sistema. Fazendo essa distinção, identifica o sistema jurídico positivo como um sistema dinâmico.⁷⁷

Tércio Sampaio Ferraz Jr. também parece compartilhar da crença de ser o sistema jurídico um sistema dinâmico, sem abdicar de sua natureza indutiva perquirida pelas teorias zetéticas, quando afirma que um ordenamento, como sistema dinâmico, contém um repertório mas também contém uma estrutura, sendo que o sistema em si seria uma forma técnica de conceber os ordenamentos traçando seus limites, utilizada pela dogmática para decidir conflitos.⁷⁸

A concepção do sistema jurídico como um sistema dinâmico traz a Bobbio a questão acerca das antinomias. Um sistema que parte de um critério formal poderia, em tese, permitir normas incoerentes, o que dificultaria reconhecer o ordenamento jurídico como um sistema (onde estaria a ordenação?). A resposta a tal questão, afirma o autor, deve passar pelo reconhecimento de três significados diferentes de sistema que Bobbio identifica na história da filosofia do direito.⁷⁹

Os sistemas dedutivos (dinâmicos) são aqueles cujas normas derivam todas de princípios gerais comuns, definição ordinariamente usada pelos jusnaturalistas para tratar do direito natural.

Os sistemas indutivos (estáticos), por sua vez, têm como principal expoente de sua conceituação Savigny, a partir da obra "Sistema de direito romano atual"⁸⁰, e podem ser definidos como aqueles em que se parte do conteúdo das normas individualmente consideradas para construir conceitos gerais e classificações de uma determinada matéria. Parte-se da análise do corpo das normas para então identificar a maneira pela qual se

⁷⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 80 a 81.

⁷⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 146 a 147.

⁷⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 82 a 87.

⁸⁰ Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 85.

relacionam e coordenam, classificando seu conteúdo para então formar conceitos reais unificadores do conjunto.

Por fim, os sistemas jurídicos, terceiro tipo de sistema a que Bobbio se refere, seriam os sistemas indutivos e dinâmicos dotados de regras de solução de antinomias que não tragam critérios de compatibilidade meramente formais. Podem ser conceituados como jurídicos quando, sendo sistemas indutivos, contiverem normas inspiradas em princípios, que determinem a maneira de solucionar antinomias (o que os caracterizaria também como dinâmicos).

O caráter dinâmico seria importante, porque, a despeito de demandarem a coerência material que caracteriza o sistema indutivo, os sistemas jurídicos devem conter mecanismos pelos quais, em um caso concreto, possam solucionar-se antinomias entre normas formalmente válidas mas incoerentes entre si, seja pela exclusão de uma delas, seja pela exclusão das duas (parcial ou integralmente) garantindo-se a permanência do sistema como um todo.⁸¹

Nas palavras de Mario Losano, um sistema dinâmico kelseniano continua válido se o parlamento promulgar normas incompatíveis entre si, enquanto o sistema jurídico entraria em crise até a solução da antinomia.⁸²

Tal posicionamento está também refletido em trabalho pretérito de Tércio Sampaio Ferraz Jr., no qual ele se dedica a perquirir sobre o conceito de sistema no direito, segundo a obra de Emil Lask.⁸³

O sistema jurídico, assim, é uma terceira modalidade, intermediária ao sistema indutivo e ao sistema dedutivo.⁸⁴ Sua composição por normas-regra e normas-princípio permitiria a solução de antinomias sem a perda de unidade, garantindo a manutenção do sistema, o que demonstra a importância do estudo do conceito de sistemas e de sua definição, bem como as distinções entre princípios e regras de que trataremos em item próprio.

⁸¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 86 e 87.

⁸² LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. VI. p.218.

⁸³ “Ao contrário, a preponderância do ‘material’ em direção do qual a ‘forma’ vale em virtude do qual se individualiza faz-nos pensar no sistema jurídico como uma ‘suma’ de ‘significações’ originadas *historicamente*, cuja conexão se funda precisamente em sua relação a um campo determinado da ‘vida’ e que se desenvolve continuamente neste contato. O sistema jurídico é concreto e não abstratamente lógico-formal. Nesta concepção, torna-se importante a idéia de uma sistematização prévia da própria ‘vida’ jurídica, como um trabalho preparatório e auxiliar, ainda que secundário.” Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito**. São Paulo: editora Revista dos Tribunais - EDUSP, 1976. p. 149.

⁸⁴ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. p. 87.

2.2.1.2. *O sistema interno e o sistema externo*

Outra classificação acerca da natureza dos sistemas, útil à adequada compreensão do propósito sistematizador do presente trabalho e que, embora semelhante, não se confunde com a manifestada no item imediatamente anterior, é a distinção entre o sistema interno e o sistema externo. Trata-se de distinção fundamentada no ponto de vista do qual parte o impulso sistematizador.

Canaris, divergindo de Bobbio, prefere distinguir os sistemas conforme esses dois prismas, com Eisler, que define os sistemas objetivos como um conjunto global de coisas em que o significado de cada parcela é determinado pelo conjunto supra ordenado; e os sistemas lógicos, nos quais uma multiplicidade de conhecimentos seria unificada em termos interiores lógicos por meio de um princípio.⁸⁵

O autor, sob outra nomenclatura, na verdade acaba por diferenciar os sistemas internos dos sistemas externos, o que bem fez Losano ao identificar como principal fator de diferenciação entre eles a premissa da qual se parte para a identificação do sistema.⁸⁶

No sistema interno, parte-se da premissa de que há uma lógica interior a ser desvendada, enquanto no sistema externo parte-se da intenção de organizar didaticamente o objeto de estudo segundo critérios não extraídos de uma lógica interna ao corpo de normas analisado, mas imposto pelo observador. Os dois aspectos dos sistemas acima mencionados se conectam, de modo que um não pode ser contraditório ao outro, devendo o sistema externo refletir, tanto quanto possível, o sistema interno.

Na seara jurídica, há autores que se valem de definição semelhante. Por exemplo, Savigny (também referido por Bobbio como um dos precursores de seu conceito de sistema indutivo⁸⁷) define o sistema jurídico do ponto de vista interno como a concatenação interior orgânica que liga suas partes constitutivas em uma grande unidade.⁸⁸ Concordando com a

---

⁸⁵ EISLER, Hanns. **Wörterbuch der phisologischen Begriffe**. 4. Ed. Vol. III, 1930. Apud CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 10.

⁸⁶ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V2. p.2.

⁸⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 85.

⁸⁸ SAVIGNY. Friedrich Carl von. **Sistema del derecho romano actual**. Tradução de Jacinto Masía e Manuel Poley. V.1. Madri: Gongora 1924. (...) “así, um juicio sobre um derecho especial no es racional y verdadero,

divisão acima e identificando as mesmas ordenação e unidade como características precípua dos sistemas, Canaris relaciona o posicionamento de diversos autores, que não convém aqui indicar pormenorizadamente.⁸⁹

Larenz⁹⁰, por sua vez, indica concordar tanto com a classificação entre sistema interno e sistema externo, quanto com a presença dos critérios de ordenação (o autor usa o termo adequação) e unidade. Além disso, entende que, para a compreensão da formação do conceito de sistema na Ciência do Direito (Jurisprudência⁹¹), é necessário partir da análise do conceito de sistema externo. A descoberta das conexões entre as normas jurídicas e regulações específicas de maneira a tornar possível a exposição de modo ordenado, permitindo a visualização do sistema, é apontada então por Larenz como uma das tarefas mais importantes da Ciência do Direito.

O sistema de conceitos gerais abstratos formado segundo regras da lógica formal (sistema externo) parte de fatos-tipo regulados pelo Direito. Os conceitos menos abstratos se subsumem aos mais abstratos, permitindo que os conceitos jurídicos ao fim e ao cabo sejam reconduzidos a poucos conceitos hierarquicamente superiores e mais abstratos.⁹²

O sistema externo, em virtude de tal forma de concatenação, favorece a atribuição de clareza e segurança jurídica por organizar o pensamento jurídico atinente a uma determinada matéria, permitindo, caso ele seja completo, a previsão e descoberta de uma resposta jurídica para cada problema a partir de um raciocínio lógico. Ademais, afirma Larenz, o sistema externo garantiria a ausência de contradição lógica entre as consequências dele extraídas.⁹³

Já o sistema interno seria, para Larenz, aquele sistema pressuposto e identificado a partir das relações de conexão existentes entre as normas que o compõem e os princípios que norteiam a medida na qual se dá a ordenação de seus elementos e determinam o vetor que caracteriza sua unidade.⁹⁴ Sua formação decorreria de um processo hermenêutico de esclarecimento recíproco, sendo-lhe típica a existência de uma ordem hierárquica interna,

---

sino cuando se deriva del entero concepto de la relación de derecho. Esta relación tiene una naturaleza orgánica que se manifiesta, ya sea por el conjunto de sus partes constitutivas que se equilibran y limitan mutuamente, ya sea por sus desenvolvimientos sucesivos, su origen y sus descendos.”.

⁸⁹ Cf. BINDER, Julius; HEGLER, August; STOLL, Heinrich e COING, Helmut. Para referências completas vide CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 10 e 11.

⁹⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. pp.621 e 622.

⁹¹ A obra analisada é uma tradução direta do Alemão para o Português de Portugal. Por isso, embora o termo usado originalmente seja “Jurisprudência” a correta tradução para o Português do Brasil seria “Ciência do Direito”.

⁹² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.622 e ss.

⁹³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.622.

⁹⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.674 a 686.

bem como uma relação em certa medida pré-estabelecida, mas não definida, entre princípios de um mesmo nível hierárquico.⁹⁵

Por fim, e distinguindo-se dos demais, Larenz questiona se o sistema interno precisaria de conceitos que estabelecessem uma ponte entre ele e o sistema externo⁹⁶, de modo análogo ao conceito de sistema jurídico proposto por Bobbio, ao qual nos referimos no item imediatamente anterior. Larenz entende que sim, mas que tais conceitos determinados por sua função, úteis ao sistema interno, não poderiam ser gerais e abstratos como aqueles que formam o sistema externo, devendo trazer expressa a relação de sentido subjacente a uma determinada regulação em virtude de um princípio.

Retornando à distinção entre sistema interno e externo, Mario Losano traz uma definição ainda mais precisa, que parece também divergir do conceito de Bobbio e diferenciar-se das ideias de Canaris e Larenz por algumas de suas peculiaridades. Losano identifica que a ordem enxergada em determinados conjuntos de normas jurídicas para categorizá-las como sistemas pode ser de duas naturezas, conforme a origem de sua ordenação.

A organização em sistemas parte da ação do intérprete que se verifica diante de um conjunto caótico de dados (as normas) e, para melhor estruturar seu pensamento, organiza tais elementos. Entretanto, a ordem pode estar unicamente na mente do intérprete, caso em que o sistema será externo e poderá receber qualquer organização por ele atribuída.

Losano caracteriza o sistema externo pela caoticidade do material dado, pela referência à ciência que estuda um objeto, em detrimento do objeto em si, e pelo caráter lógico que une cada elemento do sistema externo. Isso, pois, como afirma Losano, o sistema externo resulta da aplicação de regras formais de lógica clássica a um objeto, ainda que no Direito tenda a receber elementos jurídicos.⁹⁷ Consequentemente, é de se imaginar que em um sistema externo a totalidade dotada de ordenação é o conjunto das proposições jurídicas que descrevem o ordenamento, essa totalidade é formada por proposições descritivas conectadas por um nexo lógico formal entre elas.⁹⁸

Por outro lado, a ordem pode ser-lhe colocada pelas próprias normas do conjunto sob análise, de maneira que o intérprete apenas formalizaria algo que lhe foi posto pela realidade

---

⁹⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.676 a 677.

⁹⁶ HÖNN. **Kompensation gestörter Vertragsparität**, 1982. p. 62 e ss. Apud LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.687.

⁹⁷ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V1. p.215.

⁹⁸ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V1. p.219.

(sistema interno).⁹⁹ Dessa forma, o sistema interno não possui uma estrutura fixa; esta varia conforme as características internas do conjunto sob análise. Em sentido contrário ao sistema externo, a totalidade a que se refere um sistema interno é o conjunto de normas jurídicas de conteúdo prescritivo unidas por um nexo denominado jurídico.¹⁰⁰

Pode-se dizer que o sistema tomado como ponto de partida da análise do jurista é interno, enquanto o sistema como objeto a ser alcançado pelo jurista é do tipo externo.

Exemplificativamente, Losano menciona o sistema jurídico proposto por Kelsen em sua famosa obra “*Teoria pura do Direito*”, que embora seja considerado por Losano um sistema interno, já que identifica no dever ser o “nexo unificador das normas de um ordenamento positivo”¹⁰¹, é premissa para que o mesmo autor construa um sistema externo ao objeto de estudo ao oferecer uma descrição sistemática do direito.

A concepção dos sistemas como ponto de partida do trabalho do jurista permitiu importante desenvolvimento, já que atribuiu a ele um novo papel de explorador criativo das consequências desse pressuposto. Partir da premissa de que o Direito tem uma natureza inerentemente sistemática permitiu ao intérprete encontrar alternativas coerentes, por exemplo, à solução de antinomias.¹⁰²

Não é à toa que o autor posteriormente rememora a afirmação de que o sistema externo seria o sistema da classificação ao passo que o sistema interno seria o sistema do desenvolvimento¹⁰³, apontando ainda que essa denominação teria sido também adotada por Radbruch, embora para distinguir duas submodalidades de sistemas externos.¹⁰⁴

Valendo-nos das lições acima, concluímos que a ordenação e a unidade são as duas características presentes também nas duas modalidades de sistemas de que se tratou neste tópico, embora não decorra delas a distinção entre os sistemas internos e os sistemas externos.

Também não é equivocado afirmar que o sistema jurídico interno se caracteriza como uma ordem finalística de princípios que revelam os valores fundamentais de uma ordem

⁹⁹ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V2. p.1.

¹⁰⁰ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V1. p. 219.

¹⁰¹ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V2. p.2.

¹⁰² LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V2. p.3.

¹⁰³ TRENDLENBURG, Adolf Friederich. **Logische Untersuchungen. Dritte vermehrte Auflage**. Hirzel, Leipzig, 1870, vol II. p. 446. Apud LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V.2. p.18.

¹⁰⁴ RADBRUCH, Gustav. **Der handlungsbegriff in seiner Bedeutung für das Strafrechtssystem. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der rechtswissenschaftlichen Systematik**. Guttentag, Berlin, 1904. p. 10. Apud LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V.2. p.21.

jurídica. A ordenação das normas e a unidade delas em relação aos valores que lhes dão fundamento é que caracterizam o sistema jurídico.

Mas ainda é preciso delimitar qual o tipo de sistema que se busca no presente trabalho. O sistema que se busca construir a partir da análise da legislação relativa à tributação da renda na atividade central do agronegócio, a atividade rural, é do tipo interno, afinal, não se espera organizar um todo presumidamente desconexo segundo algum critério adotado para fins meramente pragmáticos, mas identificar nas normas que regulamentam a tributação da renda no agronegócio a existência intrínseca dessa conexão e unidade de sentido, desvendando-a e traçando seus contornos. Para usar o exemplo de Losano, não se pretende agir como pedreiro que junta tijolos para construir o que deseja, mas como o arqueólogo que busca as partes de algo preexistente para reconstruí-lo.¹⁰⁵

Mais ainda, dentro da modalidade de sistema que denomina interno, cabe lembrar que Losano traz a lição de Christian Wolff, para quem os sistemas internos poderiam ser sistemas autênticos ou meros pseudossistemas. Estes são genéricos, elaborados com fins práticos ou didáticos pela reunião de elementos com características comuns, enquanto aqueles seriam organizados de modo a permitir a identificação dos princípios que os norteiam, bem como de justificar a razão de tal posição de primazia.¹⁰⁶

Assim, finalmente, a nós não interessa apenas etiquetar um todo ao qual subjaz uma ordem pressuposta, restringindo-nos a delinear um subsistema; pelo contrário, pretendemos identificar os princípios que orientam o subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio e buscar as razões pelas quais tais princípios podem ser considerados os norteadores desse subsistema, de maneira que nos propomos a delinear um subsistema autêntico.

Entretanto, na medida em que será oferecida uma descrição sistemática de um ramo específico do Direito, não se descarta a possibilidade de que, da leitura deste trabalho, encontremos quem afirme ter sido elaborado um sistema externo.

---

¹⁰⁵ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V2. p.6.

¹⁰⁶ LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V2. p.17

2.2.1.3. A ordenação e unidade como elementos inerentes ao Direito como ciência, e sua relação aparente com o sistema externo

Identificou-se acima que os conceitos de sistemas usualmente elegem como seus elementos essenciais a ordenação¹⁰⁷ e a unidade. A presença de tais características muitas vezes é tomada como premissa hermenêutica do Direito considerado como ciência.

O método hermenêutico da interpretação sistemática e a busca de princípios gerais de direito são exemplos de que se parte dessa premissa. Todavia, não se pode concluir, sem a devida fundamentação, pela existência de tal unidade a partir do caráter científico do Direito, sob pena de se incorrer em uma petição de princípio.¹⁰⁸ Isso porque ser o Direito uma ciência suscita uma questão anterior, de saber se seu objeto se adequa a tal caráter científico e se ele, por conseguinte, possui caráter científico, ou se seria mera técnica juntamente com as regras de interpretação sistemática e as máximas metodológicas, desprovida de qualquer caráter científico.¹⁰⁹

A esse respeito, Larenz reconhece que poucos autores ousaram abandonar a ideia de um sistema externo (o autor usa a expressão “sistema conceitual abstrato”), por receio de que tal abandono resultasse na abdicação da cientificidade. Ressalva, porém, que essa relutância carece de fundamentação, tendo em vista que a Ciência do Direito se respalda pelo desenvolvimento de modos de interpretação e pensamento apropriados a seu objeto, e não por uma adequação aos métodos das ciências exatas.¹¹⁰

A despeito disso, reconhece que muitos autores ainda defendem um sistema externo sem mesmo se valer de tal ferramenta ao aplicarem o direito, utilizando unicamente conceitos definidos pela função que exercem e por princípios, vale dizer, com recurso à compreensão do sistema interno.¹¹¹

¹⁰⁷ Cabe ressaltar que Canaris refere-se à ordenação como “adequação valorativa” Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 15.

¹⁰⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 15.

¹⁰⁹ Como defensor desse posicionamento contrário ao caráter científico, Canaris aponta EHRLICH, Eugen. **Gundlegung der Soziologie des Rechts**. pp. 1 e ss, 198, e passim. Também na obra **Die juristische Logik**, 2.Ed. 1925. p. 121 e ss. Apud CANARIS, Claus-Wilhelm, **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 15.

¹¹⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.624.

¹¹¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.624.

Os conceitos abstratos, como elementos básicos de um sistema externo, seriam formados a partir da observação e da consequente percepção das características comuns passíveis de generalização pelos conceitos. A descoberta do direito por meio da análise desses conceitos e a dedução lógica de consequências jurídicas a partir deles seria, para essa vertente amarrada ao sistema externo, a missão da Ciência do Direito.

Larenz questiona o valor dessas construções abstratas nesse processo de descoberta, bem como a isenção delas mesmas com relação a valores e até mesmo se o termo correto para o processo de descoberta do Direito por meio do sistema externo não seria de uma mera qualificação, e não de construção.¹¹²

A desejada completude e perfeição do sistema externo acarretaria a possibilidade, em tese, de subsunção de todos os casos concretos, mas esse sistema completo e fechado é meramente utópico por algumas razões.¹¹³

Não concordamos que a maioria das previsões legais respeitem conceitos aos quais os processos da vida sejam subsumíveis com facilidade. Na verdade, a maior parte do que os juristas alegam resultar de uma mera subsunção é resultado de intensa atividade interpretativa e valorativa, afinal, a multiplicidade dos processos da vida não pode ser encarcerada em um sistema estanque, seja porque os fenômenos não apresentam contornos nítidos, seja porque o dinamismo traz à tona situações antes não pensadas, ou ainda porque a linguagem da qual se vale o legislador não é precisa o suficiente.¹¹⁴

Tercio Sampaio Ferraz Jr. também reconhece a procedência dessa crítica, de Larenz, pois, ao questionar sobre o caráter científico da Ciência do Direito, entende que ela pode ser compreendida sob dois aspectos. Assume que a Ciência do Direito é uma ciência mais ampla do que um mero saber dogmático, na medida em que pode adotar padrões zetéticos, que permitem a problematização de seus pontos de partida. Entretanto, conclui que a aplicação do Direito aos casos concretos vale-se de uma Ciência Dogmática que cumpre a função de uma verdadeira técnica, uma tecnologia de aplicação que permite ao intérprete chegar a soluções adequadas a problemas concretamente estabelecidos, por meio de procedimentos de aplicação do Direito posto.¹¹⁵

---

¹¹² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. pp. 624 a 628.

¹¹³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 645.

¹¹⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.645.

¹¹⁵ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2a reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 58 a 63.

Passando da zetética à dogmática, a Ciência do Direito perde gradativamente a preocupação com a verdade e passa a preocupar-se com a decidibilidade de conflitos, assumindo características eminentemente de uma técnica de Decisão.¹¹⁶ O autor nesse ponto aproxima-se do posicionamento de Eros Grau, divergindo deste pelo fato de que Grau não atribui à interpretação do direito voltada a sua aplicação (o que Ferraz Jr. chama de Ciência Dogmática) qualquer caráter científico, classificando a atividade do intérprete como mera prudência, um saber exclusivamente pragmático.¹¹⁷

Assim, Tércio Sampaio Ferraz Jr. reconhece que a Ciência do Direito não perde seu caráter científico, que é adequado a sua natureza diversa das ciências exatas, seja ela uma Ciência Zetética, seja ela uma Ciência Dogmática voltada unicamente ao estabelecimento de processos decisórios, de maneira que concorda com Larenz quando este critica o receio de que o abandono de um conceito externo de sistema levaria à abdicação da cientificidade do Direito.

Dessa forma, não é de se exigir que um sistema jurídico seja completo e fechado em si, mas é desejável que desse modelo se aproxime tanto quanto possível e, para Larenz, o modo de fazê-lo seria limitar a quantidade de conceitos dedutíveis dos conceitos mais amplos e abstratos, de maneira a limitar as opções do legislador, tendo em vista que a amplitude dos conceitos acarreta sua generalização e consequentemente o esvaziamento de seu conteúdo.¹¹⁸

Mais do que isso, a generalização extremada dos conceitos se dá em prejuízo das concatenações de sentido que resultam dos princípios e valores subjacentes à regulação e que são imprescindíveis para sua compreensão. Larenz, então, admite serem necessários elementos de um sistema interno para a compreensão de um sistema externo que se valha de conceitos generalizantes extremamente abstratos, em virtude da falta de capacidade de tal modalidade de sistema para tratar de elementos híbridos e formas intermediárias.¹¹⁹

Seja ou não o Direito uma mera técnica, Canaris reconhece que a pressuposição do caráter científico do Direito e a consequente remissão feita tradicionalmente pelo jurista a hipóteses metodológicas fundamentais têm certo valor, pois, caso fossem de todo inválidas, gerariam no aplicador do Direito uma grande insatisfação por não consistirem em ferramentas

¹¹⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp.64 a 65.

¹¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.

¹¹⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.646.

¹¹⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.650.

úteis em seu trabalho prático. Dessa forma, a adoção de uma tal premissa parece permitir seu teste pelo aplicador, e a aparente consistência e praticabilidade do método adotado traz ao menos a primeira impressão de não serem eles pressupostos falsos, o que respalda a defesa de seu caráter científico, ainda que não seja suficiente à confirmação de sua cientificidade.¹²⁰

2.2.1.3.1. Ordenação e unidade como exigências da própria ideia de Direito.

A adequação racional, que entendemos ser sinônimo da ordenação, e a unidade são também apontadas por Canaris como exigências fundamentais da própria ideia de Direito em virtude do postulado da justiça, que demanda o tratamento segundo a igualdade material.¹²¹ Logo, os operadores do direito estariam adstritos a agir com adequação racional, refletindo sobre os valores e decidindo de maneira justificada em conformidade com a característica da ordenação, peculiar à ideia de sistema.¹²² A interpretação da Ciência do Direito, consequentemente, deveria ser sistemática.¹²³

Com a unidade o mesmo ocorre, tornando mais uma vez notória a conexão entre as qualidades "ordenação" e "unidade", pois o princípio da igualdade levaria à inadmissibilidade de contradições na ordem jurídica, tanto quanto à necessidade de que a realização da justiça decorresse da adoção de critérios reduzidos a alguns princípios gerais que orientem o Direito para um fim comum.¹²⁴

Assim, conceber a existência de um sistema jurídico é, para Canaris, uma decorrência da concretização de princípios como a Justiça e seus postulados, como a igualdade e a generalidade. Estes são inerentes à ideia de Direito e demandam a cientificidade do Direito para sua correta garantia.

¹²⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 17 a 18.

¹²¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 18.

¹²² A noção de que a ordenação é essencial ao conceito de sistema conta, segundo Canaris, com a concordância de Savigny e Flume quando definem um sistema como consequência do Direito interiormente pressuposta. CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p.19.

¹²³ O autor se refere ao pensamento de GADAMER, para quem há uma ligação estreita entre a metodologia de uma disciplina e seus modos de compreensão e aplicação. Cf. GADAMER, **Wahrheit und Methode**, 2.Ed. 1965. Apud CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 17.

¹²⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p.19.

A segurança jurídica também aponta para a mesma direção acima indicada, já que, juntamente com a justiça e a igualdade, seus postulados como a determinabilidade e a previsibilidade do Direito são mais facilmente buscados se o Direito estiver organizado sistematicamente.¹²⁵

Dessa forma, a sistematização do Direito em torno das características de ordenação e unidade¹²⁶ permite a tradução e realização ordenada e unitária de princípios inerentes à ideia de Direito, como a justiça e a segurança jurídica, por meio de processos possíveis graças ao caráter científico do Direito.¹²⁷

2.2.2. Conclusões: qual o conceito que adotamos e quais seus elementos

Tratamos das principais vertentes relativas ao conceito de sistema que partem da presença de duas características fundamentais, a ordenação e a unidade. A partir de sua análise, concluímos ter fundamento nossa proposta de perquirir sobre a existência de uma tal modalidade de sistema atinente à tributação da renda no agronegócio, para delinear seus contornos

Pudemos observar que a ordenação e a unidade são entendidas, via de regra, como as características que, respectivamente, se observam pela correlação harmônica entre as normas de aplicação e interpretação orientada a fins comuns definidos por princípios pertencentes a um sistema.

Também pudemos verificar que nossa proposta parte da identificação de um sistema interno, ainda que com o traçar de seus contornos possa haver quem compreenda ter sido formado um sistema externo.

Assim, torna-se fundamental avaliar, a seguir, a possibilidade de segmentação de um sistema em unidades menores dotadas de ordenação e unidade, para, ato contínuo, estudar de

---

¹²⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 22.

¹²⁶ Para uma visão completa sobre todas as vertentes que não partem das premissas de ordenação e unidade vide RADBRUCH, Gustav. **Zur Systematik der Verbrechenlehre**, em: Frank-Festgabe I, 1930. p. 158 e ss; ENGLISH, Karl. Stu. Gen. 10, 1957. p. 177 e ss. Apud CANARIS, Claus-Wilhelm, **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 2012. p. 25.

¹²⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 23.

que maneira os princípios jurídicos orientam a interpretação e aplicação do direito no arcabouço de um sistema jurídico.

2.3 Pluralidade de sistemas jurídicos - subsistemas

Delimitada a concepção de sistema da qual se parte, esclarecendo os elementos que serão buscados para identificar sua existência, deve-se lembrar que, no início deste trabalho, propusemos buscar identificar um subsistema jurídico.

Por subsistema, entendemos um sistema dotado de critérios de ordenação e unidade de sentido próprios que, se considerado integrante de um sistema maior, poderia ser chamado de subsistema por abarcar conteúdo também contido na esfera de abrangência do sistema maior, sem que isso acarretasse alguma alteração de seu conteúdo ou de suas características internas. A ordenação e a unidade permaneceriam presentes em duas esferas.

A existência dos subsistemas jurídicos, portanto, tem como premissas a possibilidade de coexistência de múltiplos sistemas (pluralidade ou multiplicidade de sistemas), bem como a relação de continência entre um e outro, ainda que parcial.

A esse respeito, não encontramos óbices relevantes. Bobbio, por exemplo, reconhece a pluralidade dos sistemas afirmando que há diversos ordenamentos de diferentes tipos entre os homens. Dessa maneira, chegando à conclusão de que um ordenamento jurídico é um sistema, o que o autor irá concluir em seu capítulo 3, mais uma vez encontramos fundamento para o reconhecimento da multiplicidade de sistemas com abrangências diferentes.¹²⁸

Ruy Barbosa Nogueira também reconhece a multiplicidade de sistemas. Discorrendo sobre a autonomia científica do Direito Tributário, afirma ser possível falar em um ramo novo do direito sempre que esse ramo possa ser estudado de maneira autônoma por reger-se a partir de princípios específicos e métodos próprios, justificando sua autonomia científica e, em certa medida, reconhecendo também a possibilidade da existência de múltiplos sistemas.¹²⁹

Larenz também reconhece a possibilidade de existência de múltiplos sistemas e subsistemas. Para o autor, as normas jurídicas não se encontram desconectadas umas das outras, mas se imbricam reciprocamente em subconjuntos (subsistemas) de determinadas

---

¹²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011. pp. 48 a 78.

¹²⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p.34.

áreas pertencentes, por sua vez, a conjuntos maiores. Por exemplo, o conjunto formado pelas regras relativas à compra e venda pertence ao conjunto maior do direito privado, de modo que aquele seria um subsistema deste.¹³⁰

Também, na Doutrina tributária, pode-se mencionar Ricardo Lobo Torres, que, na busca de uma definição do conceito de sistema jurídico, parte da distinção entre sistemas objetivos e sistemas científicos¹³¹ e, concluindo pela existência dos sistemas jurídicos, critica a defesa da existência de um sistema jurídico único a todo o Direito.¹³² Enxergando na abertura da Constituição Tributária a causa da existência de uma pluralidade de sistemas e subsistemas constitucionais tributários¹³³, vai ainda além, e identifica alguns subsistemas, como os “quase-fiscais” e o subsistema das limitações constitucionais ao poder de tributar.¹³⁴

Assim, o autor reconhece a existência de múltiplos sistemas relacionados entre si de forma que uns possam ser considerados subsistemas com relação a outros, fornecendo uma relevante contribuição para a conclusão de que o Direito não só comporta, mas demanda a existência de inúmeros sistemas parciais.

Tipke¹³⁵ também traz uma consideração interessante acerca da possibilidade de existência de múltiplos sistemas jurídicos inter-relacionados de tal modo que um possa ser considerado subsistema com relação ao outro. O autor parte da premissa de que o sistema jurídico possui um princípio fundamental baseado na ideia de justiça, o qual se concretiza pela igualdade. A concretização da igualdade, por sua vez, dependeria de critérios de discriminação selecionados conforme as peculiaridades de cada setor e de cada parcela do ordenamento, decorrentes de conceitos diversos de justiça.

Partindo dessa premissa, o autor reconhece a existência de ordens jurídicas parciais que são verdadeiros sistemas, caracterizadas pela ordem racional dos princípios que a integram, dotados de unidade de sentido. Esse sentido, embora seja sempre o de alcançar a justiça e promover a igualdade, diferencia-se conforme diversa seja a concepção de justiça e conforme diversos sejam os critérios escolhidos para concretizá-la por meio da promoção da igualdade em cada subsistema.

---

¹³⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.621.

¹³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, t.2. pp.5 a 8.

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, t.2. p.4.

¹³³ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense. 1986. t. 2. p. 49.

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense. 1986. t. 2. p. 10.

¹³⁵ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1988. pp. 60 a 70.

Além disso, as normas pertencentes a cada subsistema não podem entrar em contradição com os princípios que informam o mesmo subsistema, bem como não podem ser contraditórias com os princípios informadores do sistema maior no qual o subsistema em questão está contido.¹³⁶

Amílcar de Araújo Falcão, embora prefira falar em autonomia científica ou jurídica em oposição à autonomia didática, também aceita a multiplicidade de sistemas e a existência de subsistemas, ao reconhecer que a unidade do direito se garante dentro de um sistema sem que este se afaste do direito como um todo, o qual, por sua vez, pode ser considerado um sistema mais amplo.¹³⁷

Também Ricardo Mariz de Oliveira reconhece a pluralidade, a forma de relacionamento entre sistemas e subsistemas, e mesmo a influência dos princípios sobre corpos menos organizados de disposições normativas, ao afirmar que “os princípios sustentam a validade, eficácia e consistência daquilo a que se referem, seja esse objeto um sistema jurídico, um subsistema, ou ainda um objeto menor; ainda que não estejam previstos na Constituição, expressa ou implicitamente.”¹³⁸

Desse modo, verificamos certa consonância na Doutrina quanto à essencial presença das características de ordenação e unidade nos sistemas e também a constatamos quanto ao reconhecimento da possibilidade de coexistência de múltiplos sistemas, sejam eles independentes ou inter-relacionados, sendo que um sistema comporta diversos subsistemas, dentro de cada qual a unidade de sentido e a ordenação se diferenciam, sem contudo contrariar o sistema do qual fazem parte.

A busca por um subsistema jurídico que diga respeito à tributação da renda no agronegócio, portanto, encontra sustentação suficiente para que prossigamos nosso trabalho nos moldes propostos.

---

¹³⁶ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

¹³⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. pp. 12 a 13.

¹³⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 197 a 199.

2.4. Princípios no estudo dos sistemas – identificação e importância

Mencionamos acima pairar certa concordância quanto a uma definição clássica geral pela qual o sistema seria um conjunto de conhecimentos ordenados segundo princípios dotados de unidade de sentido.¹³⁹ Mostra-se relevante, portanto, compreender o que se deve entender por princípios e como identificá-los.

Larenz ao explorar a importância dos tipos para a definição dos sistemas, reconhece seu valor restrito para que se conheçam as conexões internas do ordenamento jurídico, tendo em vista que os tipos jurídico-estruturais são elementos tendenciosamente abrangentes, do que resulta um sistema também mais abrangente. Para desvendar tais conexões internas, seria necessário maior conhecimento do sistema interno, cuja conformação depende da análise dos princípios.¹⁴⁰

Com relação ao sistema interno, Larenz aponta nos princípios ético-jurídicos os critérios teleológicos da interpretação que compõem essa modalidade de sistema. O sistema interno seria formado por meio de um processo de esclarecimento recíproco do conteúdo dos princípios.¹⁴¹

Portanto, os princípios abertos e as bases de valoração neles expressas constituem os pontos de referência centrais para o sistema interno, visto ser esse um sistema orientado por valores que se operam sistematicamente. Desses valores pode-se dizer haver um sistema quando as diferentes formas de sua concretização se encontram relacionadas umas às outras.¹⁴²

Daí pode-se depreender que o sistema interno é um sistema aberto, permeável às alterações das relações entre os princípios, bem como à mudança do alcance de tais princípios, de sua limitação e da descoberta de novos princípios. O sistema interno possui características pertinentes à própria ordem jurídica concreta da qual trata.¹⁴³

O objetivo do sistema interno, então, para Larenz, é o de revelar as conexões de sentido inerentes ao ordenamento jurídico como um todo coerente, e para isso deve-se valer

---

¹³⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 9 a 10

¹⁴⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.667 e ss.

¹⁴¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.677.

¹⁴² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.686.

¹⁴³ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Systemdenken und Systembegriff**. p. 63. Apud LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.693.

da descoberta dos princípios que o orientam, bem como de suas concretizações nos conteúdos regulatórios por eles influenciados, como os conceitos determinados pela função e os tipos jurídicos.¹⁴⁴

Para essa descoberta, parte-se da premissa de que as regras de direito e as diferentes regulações conectam-se em seus sentidos. Não se descartam com isso eventuais contradições valorativas, tendo em vista que leis e regulamentos são expedidos ao longo do tempo conforme os valores vigentes nos momentos históricos em que são editados, de maneira que os valores que influíram no regramento de uma parcela do ordenamento não teriam influência direta e imediata sobre outra parcela desse ordenamento.¹⁴⁵

Essas contradições, contudo, devem ser superadas pela interpretação até que se altere a legislação, a não ser que haja um conflito entre norma infraconstitucional e princípio constitucional que não se pudesse evitar por meio de uma interpretação conforme à Constituição, caso no qual a norma infraconstitucional deveria ser afastada.¹⁴⁶

Em sentido semelhante, Canaris¹⁴⁷ demonstrou que o sistema caracterizado como ordem teleológica voltada à ideia de justiça deve ser entendido a partir da presença dos critérios da ordenação e unidade de sentido¹⁴⁸, mas a partir de quais elementos do ordenamento jurídico é que se deve buscar extrair os fins que orientam e coordenam esse sistema?

Os sistemas teleológicos não poderiam partir da consideração de todos os valores, porque, em virtude de sua multiplicidade e diversidade de sentidos, chegar-se-ia a um resultado próximo do conceito de sistemas de conflitos e decisões a que chegou Heck. Deve-se buscar, portanto, quais são os valores fundamentais e gerais dessa ordem jurídica, apurando-se a *ratio iuris* presente por detrás das normas jurídicas.¹⁴⁹

---

¹⁴⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.694.

¹⁴⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.695.

¹⁴⁶ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.696.

¹⁴⁷ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 81.

¹⁴⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 66.

¹⁴⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 76 a 77.

A concepção de um sistema que parta da consideração das normas-regra parece que seria improdutiva, tendo em vista que se teria de procurar a conexão existente entre os comandos por elas prescritos.¹⁵⁰

Partir de conceitos gerais de Direito seria de se cogitar, mas tornaria necessário selecionar os conceitos teleológicos e desconsiderar os gerais e abstratos, valendo-se apenas daqueles concretos dos quais se pudessem extrair com definição os valores perquiridos pelo sistema. Entretanto, um sistema cujos elementos sejam conceitos não parece adequado, tendo em vista que estes são valorativamente muito fechados, tornando essa valoração pouco precisa pelo seu elevado grau de especificidade a uma situação concretamente prescrita.¹⁵¹

No conceito a valoração está implícita, enquanto nos princípios a valoração é explícita, tornando mais adequado, portanto, tentar extrair destes últimos os valores fundamentais de um sistema teleológico. Além disso, não se pode garantir que os conceitos suficientes para abordar todos os aspectos do ordenamento jurídico já tenham sido formulados, ao passo que dos princípios se pode extrair a lógica para chegar a tais formulações.¹⁵²

Os institutos jurídicos mostram-se também inadequados para tal mister, pois padecem da mesma falha de não tornarem a valoração que unifica o sistema imediatamente visível e nem mesmo definida, tendo em vista que não se reportam a um único valor, mas sim resultam da ligação de várias ideias jurídicas.¹⁵³

Sendo o sistema teleológico, no sentido de que é direcionado ao cumprimento de valores, por que não extrair diretamente dos valores qual o seu sentido e considerá-los elementos fundantes do ordenamento? A resposta reside na fluidez com que se passa dos valores para os princípios. Estando estes em um nível de concretização maior do que os valores, já compreendem a bipartição típica das proposições em Direito, tornando mais imediata a extração do sentido perquirido pelo sistema. Enquanto os elementos cogitados

---

¹⁵⁰ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 76 a 77.

¹⁵¹ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 81 a 83.

¹⁵² CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 81 a 83.

¹⁵³ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 84.

acima pecam por seu excessivo fechamento e concretização, os valores em si pecam pelo contrário.¹⁵⁴

Finalmente, também os axiomas não parecem ser os elementos adequados para tanto, pois eles determinam um raciocínio de consequências inexoráveis incompatíveis com a possibilidade de contradições típica de um sistema teleológico.¹⁵⁵

Canaris conclui, assim, que os princípios gerais de Direito parecem ser os elementos mais adequados para investigar-se o nexo de ordenação e a unidade de sentido presentes em um sistema teleológico. O autor aponta ainda quatro características presentes nos princípios que os tornariam adequados a este fim: a possibilidade de que conflitem sem que um demande a exclusão do outro do ordenamento; a ausência da pretensão de que solucionem as questões com exclusividade, de modo que é possível chegar às mesmas conclusões pela análise de princípios diversos; a característica de que apenas a partir da análise conjunta de diferentes princípios se possa chegar ao seu sentido exato (obtendo soluções aos casos concretos); e, por fim, a característica que parte de uma consideração de que princípios não são normas e apenas podem se concretizar por meio da normatização mediante subprincípios e valorações singulares de conteúdo material próprio.¹⁵⁶

Desta última característica se discorda, tendo em vista que partimos da concepção de que princípios são normas que diferem das normas-regra em virtude de sua estrutura de aplicação, conforme será esclarecido oportunamente. Entretanto, não consideramos essa divergência como suficiente para opormo-nos à concepção de Canaris de que os princípios seriam os elementos mais adequados para se extrair os critérios de conexão e o sentido de unidade que caracterizam um sistema.

Os sistemas e também os subsistemas são compostos de normas-princípio, seja por princípios gerais, seja por princípios especiais, bem como por normas-regra diretamente afeitas ao objeto a que dizem respeito.

Fazendo parte de um mesmo sistema, é imprescindível que ambas as modalidades de normas estejam em harmonia com os princípios que fundamentam o sistema, afinal são estes princípios que irão orientar as normas pertencentes a esse sistema. Ausente tal relação

---

¹⁵⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 86.

¹⁵⁵ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 100.

¹⁵⁶ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro, 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. pp. 87 a 100.

harmônica, também estariam ausentes as principais características dos sistemas: a ordenação e a unidade de sentido.

A conclusão de que os princípios seriam as normas a partir das quais devem ser extraídos os critérios de ordenação e unidade de um sistema e de um subsistema mostra ser relevante, portanto, compreender o que se deve entender por princípios e como identificá-los.

2.4.1. A distinção entre princípios e regras

Mas como distinguir regras de princípios? A Doutrina tem se digladiado sobre diferentes conceitos desses dois tipos de normas. Determinados autores preferem diferenciar ambos em virtude de sua estrutura de aplicação, enquanto outros diferenciam os princípios das regras enxergando nestas menor abstração e generalidade do que naqueles.¹⁵⁷

A teoria dos direitos fundamentais reformulada por Virgílio Afonso da Silva¹⁵⁸ a partir dos ensinamentos de Robert Alexy¹⁵⁹ não vislumbra a distinção entre regras e princípios em função do conteúdo material que expressam, mas sim da estrutura de aplicação dos direitos que tais normas garantem.¹⁶⁰

As regras expressam mandamentos definitivos de cumprimento, embora esses próprios mandamentos possam conter exceções que então compõem a regra a ser aplicada no caso concreto.

Exemplificando, a norma trazida pelo artigo 150 da Constituição, que em seu inciso II, alínea "b" afirma ser vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro de publicação da lei que criou ou agravou tal tributo, é, concomitantemente, excepcionada pelo parágrafo

¹⁵⁷ O raciocínio desenvolvido do item 2.1.4 até o 2.4.4, inclusive, resulta do refinamento de estudo anterior já publicado. Cf. HALAH, Lucas Issa. Segurança jurídica e a retroatividade imprópria do imposto de importação, uma análise à luz da teoria dos direitos fundamentais. **Revista de Direito Tributário Atual**. nº 27, São Paulo, 2012, Semestral. pp. 455 a 479.

¹⁵⁸ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009, 271p.

¹⁵⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

¹⁶⁰ Por isso, não seria possível identificar quais normas seriam regras e quais seriam princípios apenas pela leitura do texto legal ou pelo direito material que visam resguardar. Assim, a despeito da ausência de determinação, tanto para Virgílio, quanto para Alexy, a identificação de regras e de princípios somente seria possível mediante a análise concreta, testando a aplicabilidade coerente da regra da proporcionalidade. Ressaltamos, contudo que deve ser tomado muito cuidado para que o teste de aplicação não resulte de uma conceituação tautológica, pela qual a identificação dependeria de como os tribunais aplicam a norma em questão.

primeiro do mesmo artigo no que tange ao imposto de importação.¹⁶¹ Conforma-se então uma norma que determina a necessidade de respeito à mudança de exercício para a cobrança do tributo a não ser que se trate do imposto de importação, ou seja, uma norma que teria a natureza de regra. Percebe-se haver a revogação parcial da primeira regra pela aplicação do critério *lex specialis derogat legi generali*, derrogação essa que mutila a abrangência da alínea “b” em caráter definitivo.¹⁶²

Por outro lado, os princípios são normas que determinam o dever de realizar determinada conduta na maior medida possível, ou seja, são deveres apenas *prima facie*, mandamentos de otimização. Decorre daí que os princípios podem ser realizados em diversas medidas, até porque a realização total de um princípio fatalmente irá gerar conflito com outro princípio.

Exemplificando, não são raros os casos em que a liberdade de expressão em seu sentido mais amplo entra em colisão com o direito à intimidade, notadamente tratando-se da ação jornalística. A despeito de tal conflito, não se pode afirmar haver regra que determine quando deverá prevalecer um ou outro direito envolvido. Da mesma maneira, não se pode afirmar que uma solução que opte por um dentre esses dois direitos irá excluir o outro permanentemente do ordenamento.¹⁶³

Tais elementos também já se encontram presentes nas ideias de Dworkin, com quem Eros Grau¹⁶⁴ concorda, ao menos por reconhecer que as regras aplicam-se pela modalidade “tudo ou nada”, enquanto os princípios possuem uma dimensão de peso.¹⁶⁵ Eros Grau, vale ressaltar, discorda de Dworkin por entender que as regras comportam exceções que podem ser

---

¹⁶¹ Já utilizamos este exemplo no seguinte trabalho: HALAH, Lucas Issa. Segurança jurídica e a retroatividade imprópria do imposto de importação, uma análise à luz da teoria dos direitos fundamentais. **Revista de Direito Tributário Atual**. n° 27, São Paulo, 2012, Semestral. pp. 455 a 479.

¹⁶² AFONSO DA SILVA, Luís Virgílio, **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**, São Paulo, Malheiros, 2009. pp. 44 e ss.

¹⁶³ Essencial ressaltar que o desenvolvimento desta teoria se deu em um ambiente em que não há controle de constitucionalidade difuso. Esta diferença de realidade pode gerar certa estranheza no entendimento da distinção estrutural entre regras e princípios. No entanto, tal diferença de sistema de controle de constitucionalidade toma contornos mais tênues à medida em que o Supremo Tribunal Federal adota mecanismos de estabilização de entendimentos tomados pela via do controle difuso. Neste sentido, a referência em julgamentos, a decisões anteriormente proferidas em casos semelhantes, embora em controle difuso, é um indicativo dessa tendência da qual a Súmula Vinculante é o sinal mais gritante.

¹⁶⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 173 a 179.

¹⁶⁵ DWORKIN, Ronald Myles. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1978. pp. 36 a 39.

identificadas quando da concreção de princípios que determinam a perda de efetividade de determinadas regras no caso concreto.¹⁶⁶

Canotilho, por sua vez, concorda com a proposição de que as regras se diferenciariam dos princípios pela estrutura de aplicação, mas propõe ainda um outro critério, relacionado à existência de certa diferenciação hierárquica entre regras e princípios. Para ele, os princípios seriam fundamentos das regras, orientando a maneira como estas devem ser elaboradas pelo legislador e reconstruídas pelo intérprete, não o contrário.¹⁶⁷

Esse critério estabelecido por Canotilho não parece contraditório com os posicionamentos dos demais autores acima referidos e se mostra de fundamental importância se pretendemos identificar um sistema ou subsistema jurídico, afinal, como concluímos acima, a unidade de um sistema jurídico é em grande medida determinada no plano dos princípios que o compõem. Os princípios conectam-se em um nível de generalização que permite a identificação da unidade do sistema.¹⁶⁸

Humberto Ávila, por outro lado, prefere distinguir as regras dos princípios em virtude de suas funções no ordenamento. Partindo da distinção entre dispositivo e norma, o autor afirma que, pelo fato de as normas serem construídas pelo intérprete a partir da análise dos dispositivos, sua classificação como regra ou como princípio dependeria das conexões axiológicas construídas pelo intérprete no momento da interpretação, mas que não estão no próprio texto.¹⁶⁹ Como essa categorização depende da reconstrução de sentido feita pelo próprio intérprete, o autor afirma que os princípios determinariam um estado ideal de coisas a ser alcançado, enquanto as regras seriam normas descritivas conformes a seus princípios estruturantes.¹⁷⁰

Essa distinção a princípio não parece completamente contraditória à definição de Virgílio, já que este reconhece que os princípios são normas que estabelecem deveres *prima facie* que se aplicam na maior medida possível, por meio da regra da proporcionalidade.

¹⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 178.

¹⁶⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5. Ed. Coimbra: Almedina, 1991. p. 172.

¹⁶⁸ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de A. Menezes Cordeiro. 5. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012. p. 77.

¹⁶⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 34. “Essa qualificação normativa depende de conexões axiológicas que não estão incorporadas ao texto nem a ele pertencem, mas são, antes, construídas pelo próprio intérprete.”

¹⁷⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 78 a 81.

Entretanto, Ávila parece centrar-se não na estrutura de aplicação, mas na densidade do comando estabelecido por cada tipo de norma, e, ainda que de tal diferença de densidade se pudesse cogitar de uma consequente diferença na estrutura de aplicação de ambos os tipos de norma, aspecto no qual Virgílio enxerga a distinção, Ávila afirma que os conflitos entre as regras também pode ser solucionado pela atribuição a elas de uma dimensão de peso, por meio do sopesamento¹⁷¹, posicionamento contrário ao critério de distinção proposto por Alexy e Virgílio.

Identificadas brevemente algumas das principais correntes que diferenciam as regras dos princípios, adotaremos a seguir a distinção de Virgílio, bem como, caso necessário, seu método de solução de antinomias por sua objetividade, clareza e simplicidade. A definição de um método para tal mister é essencial, tendo em vista a proposta deste trabalho de delimitar os princípios que determinam os critérios de ordenação e unidade que regem um determinado subsistema jurídico e, com isso, permitir ao intérprete determinar se uma norma deve ser considerada pertencente ao sistema ou subsistema, e então aplicada, ou se deve ser considerada com ele incompatível, ensejando sua exclusão do sistema ou sua inaplicabilidade em determinado caso concreto. Passemos a explicar em que consiste o método proposto por Virgílio:

2.4.2. Conflitos entre normas

2.4.2.1. Conflitos entre normas-regra

Fundamentar a distinção entre regras e princípios com base em sua estrutura de aplicação gera uma importante consequência no estudo dos conflitos entre normas. Tratando-se de regras, o conflito pode ser entendido como total ou parcial. Neste, a solução da antinomia pode se dar pela criação de uma cláusula de exceção a uma das regras, para cuja exemplificação retomamos o caso já citado acima da regra instituída pelo artigo 150, II, "b" da Constituição Federal, que tem exceção criada pela regra do parágrafo primeiro do mesmo artigo.

---

¹⁷¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 51 a 53.

Outro exemplo bastante esclarecedor, trazido por Robert Alexy, trata do conflito existente entre a proibição aos alunos de deixarem a sala de aula antes do toque do sinal e a obrigação de deixar a sala de aula caso soe o alarme de incêndio. Neste caso existe conflito na aplicação pura e simples de ambas as normas da maneira como positivadas. No entanto, seria possível solucioná-lo incluindo na primeira regra uma cláusula de exceção referente à circunstância de o alarme de incêndio tocar.¹⁷²

Já no caso de o conflito ser total, ele é insuperável pela mera criação de uma exceção, sendo solucionável apenas com a extirpação de uma das duas normas do sistema, pois a incompatibilidade de aplicação simultânea das duas regras demanda que tal conflito seja resolvido no plano da validade.

Virgílio aponta o exemplo de uma norma-regra que presume autorizado o transplante de órgãos de determinada pessoa falecida na ausência de manifestação expressa em sentido contrário, em contraposição a outra regra que condiciona o uso de tais órgãos para transplante à autorização expressa do cônjuge ou parente. Neste caso o autor afirma que uma das duas regras seria inválida, seja pelo critério de anterioridade, seja pelo critério de superioridade hierárquica.¹⁷³

Diferentemente se dá a solução de antinomias entre princípios, como veremos a seguir.

2.4.3. Colisão entre normas – princípio

2.4.3.1. *Esclarecimentos preliminares*

Por sua natureza estrutural de aplicabilidade na maior medida possível, as situações fáticas em que um princípio colide com outro devem ser tratadas de maneira diferente daquelas em que os conflitos ocorrem entre regras, estabelecendo-se relações condicionadas

¹⁷² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. p.92.

¹⁷³ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. p.49. Parece-nos, aqui, que o autor não foi claro ao determinar os critérios pelos quais se poderia identificar se o conflito é realmente total ou parcial. No exemplo dado, não parece natural a constatação de que o conflito é total, pois poderia haver entendimento pela complementaridade das duas normas, no sentido de que seriam necessárias, concomitantemente, a ausência de manifestação em contrário do falecido e a expressa autorização do cônjuge ou parente. Um critério não necessariamente exclui o outro.

de precedência em que a prevalência de um ou outro princípio, ou ainda a aplicação equânime de ambos, deverá ser considerada caso a caso.¹⁷⁴

Sendo assim, é preciso estabelecer um método para determinar qual princípio deve prevalecer e em qual medida. Para tal mister, Virgílio traz a regra da proporcionalidade, cuja compreensão dependerá do esclarecimento de algumas premissas.

Primeiramente, a denominação de "regra" da proporcionalidade, em contrapartida ao que a Doutrina em geral denomina princípio da proporcionalidade¹⁷⁵ decorre do pressuposto da teoria dos princípios de que as regras são aplicadas da maneira tudo ou nada, enquanto os princípios são mandamentos de otimização¹⁷⁶ que demandam a aplicação na maior medida possível.

O que se pretende com a regra da proporcionalidade é estabelecer critérios mais objetivos para solucionar colisões entre princípios, de maneira que, identificada a colisão, o respeito aos critérios estabelecidos seja mandatório, configurando-se então uma regra, a regra da proporcionalidade.

Em segundo lugar, é preciso esclarecer que a regra da proporcionalidade parte do pressuposto de que se deve atribuir aos princípios um suporte fático amplo, de maneira que todas as situações estariam em tese abrangidas por sua delimitação temática, não sendo possível falar em não abrangência *a priori*.

A restrição ao suporte fático dos princípios acarretaria a indesejável possibilidade de que restrições aos direitos fundamentais consubstanciados como princípios fossem possíveis apenas pela justificativa de que determinada conduta aparentemente restritiva não faz parte do âmbito de proteção da norma, âmbito esse que seria determinado pelo Poder Judiciário com meras alegações de conveniência e oportunidade.

Tais tipos de alegação não são incomuns na jurisprudência brasileira, sendo que Virgílio aponta como exemplo o voto do Ministro Maurício Corrêa no HC 82.424, ocasião em que o Ministro sustentou que o direito fundamental ao sigilo de correspondência não poderia

---

¹⁷⁴ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais:** conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 50 e ss.

¹⁷⁵ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais:** conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. p.168.

¹⁷⁶ Marcelo Neves discorre acerca dessa expressão, afirmando que Alexy, reagindo a críticas, concordou ser mais adequada a referência aos princípios como "mandamentos a serem otimizados". NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules:** princípios e regras constitucionais. São Paulo: Martins Fontes, 2013. p. 64

ser usado para salvaguardar práticas ilícitas¹⁷⁷, motivo pelo qual ele considerava excluído do âmbito de proteção do sigilo em questão as situações de violação presentes nos delitos contra a honra. Sem colocar em debate o mérito do argumento em si, o Ministro chegou à conclusão por uma exclusão a priori, sem qualquer justificação objetiva.¹⁷⁸

Assim, a regra da proporcionalidade busca estabelecer critérios que demandem fundamentação objetiva para as decisões, o que contraria a exclusão em abstrato de situações específicas do âmbito de proteção das normas-princípio, pois essa exclusão a priori impediria seu sopesamento.

Note-se que a adoção de uma teoria com o pressuposto de um suporte fático amplo aos direitos fundamentais não é um fim em si mesmo, voltado para permitir a aplicação da regra da proporcionalidade como mecanismo de resolução de colisões entre princípios. Ela implica a ampliação do conceito de “restrição” aos direitos fundamentais, além de demandar fundamentação qualitativamente maior. Por isso, traz como consequência a proteção mais eficaz aos direitos fundamentais.

É necessário, ainda, notar que a adoção de um método de sopesamento que demande um suporte fático amplo também determina a adoção de uma “teoria externa”, ou seja, uma teoria que aceite que as restrições a princípios possam ser feitas posteriormente à delimitação do âmbito de abrangência da norma, devido a fatores externos. Essa teoria se contrapõe à “teoria interna”, segundo a qual as restrições à aplicação de determinada norma apenas são determinadas por seus limites imanescentes.

Dessa maneira, embora não haja identificação necessária da contraposição entre suporte fático amplo e suporte fático restrito com a contraposição entre teoria interna e teoria externa¹⁷⁹, a adoção da teoria dos princípios e a consequente aplicação da regra da proporcionalidade demanda que se parta também de uma teoria externa, pois as restrições à aplicação de cada princípio serão determinadas apenas no caso concreto, e esse resultado dependerá de quais são os princípios envolvidos.

---

¹⁷⁷ A existência de condutas ilícitas subjacentes somente pôde ser determinada após a quebra do sigilo, o que demonstra a fragilidade de uma teoria que se fundamenta no suporte fático restrito dos princípios.

¹⁷⁸ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais:** conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 79.

¹⁷⁹ Para facilitar o entendimento dessa distinção, a ausência dessa correlação pode ser mais bem explicada com o exemplo do sigilo bancário: pode-se considerar que o sigilo bancário não seja abarcado pelo âmbito de proteção da privacidade (suporte fático restrito), embora se aceite que os aspectos considerados abarcados pela privacidade sejam passíveis de restrição conforme o caso concreto (teoria externa). Dessa maneira, não seria incompatível o suporte fático restrito com a teoria externa.

2.4.3.2. *A regra da proporcionalidade*¹⁸⁰

Definidos os pressupostos básicos para a compreensão da regra da proporcionalidade, resta explicar sua estrutura e seus passos de aplicação, que devem ser entendidos como mandatórios desde que o conflito em questão seja entre princípios.

Diante de uma medida que restrinja um princípio em prol da concretização de outro princípio, tendo em vista que ambos não seriam aplicáveis concomitantemente na sua maior extensão, essa medida restritiva de direitos deve ser contraposta a três questionamentos, os quais são, cada um deles, pré-requisitos para que se possa realizar o questionamento seguinte.

Caso não se atenda ao primeiro quesito, a medida sob teste já deve ser considerada desproporcional, sem que para isso seja preciso submetê-la aos dois próximos quesitos.

2.4.3.2.1. *Adequação*

O primeiro dos três passos de aplicação da regra da proporcionalidade é a verificação da adequação da medida sob teste. Segundo este critério, é necessário inquirir se a ação violadora do princípio A é adequada para o fomento (em qualquer medida) do princípio B, sendo este princípio B o objetivo de concretização da ação restritiva do princípio A.

Com isso pretende-se inquirir se não se optou por uma medida inócua ao fomento do princípio B¹⁸¹, situação na qual a medida em questão seria inadequada.

---

¹⁸⁰ Optamos por explicar a regra da proporcionalidade antes de abordar a existência de colisões entre regras e princípios, pois a solução deste tipo de colisão é apenas um desdobramento da solução de colisões entre princípios, de maneira que a compreensão da teoria dos direitos fundamentais, a nosso ver, será favorecida por essa ordem de exposição.

¹⁸¹ Ressalte-se que não se questiona aqui se a medida desejada é adequada para a realização por completo do princípio tido como objetivo, até porque é difícil saber quando uma ação terá 100% de êxito na concretização de seus objetivos, ainda que almeje a realização completa de determinado princípio. Além disso, a teoria dos direitos fundamentais caracteriza os princípios como “mandamentos de otimização”, ou seja, normas que determinam a realização de algo na maior medida possível diante das condições fáticas e jurídicas identificáveis no caso concreto.

2.4.3.2.2. Necessidade

Caso tenha-se concluído que a ação restritiva em questão fomenta em alguma medida o princípio que se deseja concretizar, é necessário analisar se essa medida é necessária à concretização da finalidade almejada. Em outras palavras, uma medida é necessária se não houver nenhuma outra ação que fomenta com mesmo grau de intensidade o princípio estabelecido como objetivo, mas que, por outro lado, restrinja em menor grau o princípio ofendido.

Esta verificação nem sempre é fácil, pois pode depender de estudos empíricos e experiências passadas, os quais nem sempre existem e podem ainda demandar muito tempo e muitos recursos para sua realização, principalmente quando há mais do que apenas dois princípios diretamente envolvidos.

Fundamental ressaltar que para a necessidade não importa se existe uma medida que fomenta com maior intensidade o princípio objetivado, mas restrinja mais o princípio ofendido. Caso contrário, haveria campo muito amplo para justificar as violações aos direitos fundamentais, suplantando-se a vontade do próprio agente que optou por uma medida de satisfação desejada do direito fundamental A e justificando sem limites medidas mais restritivas do princípio B, pois o rol de possibilidades de maior efetividade sem a devida preocupação com o grau de ofensa do princípio B será enorme.

Deve-se lembrar que o objetivo da teoria dos direitos fundamentais, por sua própria construção, é evitar medidas que ofendam de maneira desarrazoada um princípio, sob a justificativa de fomentar outro.¹⁸²

Para melhor entendimento dessa afirmação, é oportuno tecer um exemplo abordado pelo Professor Virgílio em sala de aula, quando ministrava o curso de Direitos Fundamentais aos alunos do segundo ano da graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, no ano de 2007. Imaginemos um grupo que pretende interromper parcialmente o

---

¹⁸² De fato, Virgílio e Alexy preocupam-se com as restrições aos direitos fundamentais, mas concordam que eles são tratados, em última instância, por normas com a estrutura de princípios, de maneira que não se trata de uma incorreção propriamente dita nossa opção por referir-nos a “princípios”, pois a aplicação da regra da proporcionalidade somente pode ser feita entre princípios, nunca diretamente com regras. Não há, assim, nenhuma incompatibilidade com a alteração da nomenclatura de preferência com a aplicabilidade da teoria dos direitos fundamentais aos propósitos deste trabalho. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 46. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 95.

trânsito na Avenida Paulista, em São Paulo, para realizar uma manifestação do orgulho por suas orientações sexuais.

Sabidamente, no entorno da referida avenida há muitos hospitais, o que poderia suscitar o argumento de que a manifestação não poderia interromper a Avenida Paulista, pois tal interrupção seria contrária ao direito à saúde por implicar restrição danosa do acesso das ambulâncias aos hospitais. Por tal razão, a prefeitura decide proibir a realização da passeata naquele local.

Identificamos, portanto, a colisão entre dois princípios, dois direitos fundamentais: a liberdade de expressão e o direito à saúde. Para solucioná-lo, seria preciso passar pelas três etapas da regra da proporcionalidade, sendo a primeira delas a adequação.

No quesito adequação, seria preciso questionar se a proibição da manifestação na Avenida Paulista é medida que fomenta, ainda que em grau muito pequeno, o direito à liberdade de expressão dos manifestantes. A resposta a tal quesito seria positiva, pois a manifestação em avenida de grande movimentação tem o impacto de disseminar os ideais dos manifestantes para um grupo considerável de pessoas e ainda atrair cobertura da mídia.

“Aprovada” a medida no quesito adequação, devemos passar à análise do quesito necessidade. Seria preciso então inquirir se existe outra medida que fomente com a mesma intensidade o direito à saúde, mas restrinja em menor medida o direito à liberdade de expressão.

Tal questionamento é, via de regra, de difícil resposta, pois pode depender de estudos e de experiência prática na questão envolvida. Por exemplo, poder-se-ia concluir que autorizando a passeata em apenas duas das faixas da Avenida Paulista mas deixando as outras duas exclusivamente para o acesso das ambulâncias aos hospitais, o trânsito na Avenida Paulista seria reduzido de tal maneira, que o maior tempo de acesso à Avenida pelas ambulâncias, causado pela manifestação, seria compensado pelo alívio do trânsito na Avenida em si, de forma que o trajeto total das ambulâncias teria duração igual ou até mesmo menor do que na situação de inoccorrência da manifestação. Tal conclusão demonstraria a desproporcionalidade do puro impedimento da manifestação.

Cabe, no entanto, ressaltar que não se poderia cogitar, dentre as medidas alternativas, da alteração da manifestação para local longínquo aos olhos da população, como por exemplo a realocação da manifestação para o Campo de Marte, pois tal alteração pode até fomentar em

igual medida o direito à saúde, mas restringe em maior medida o direito à liberdade de expressão por reduzir sobremaneira a visibilidade do movimento.

Sendo factível a primeira medida adotada, não restariam dúvidas de que ela fomenta igualmente o direito à saúde e, ao mesmo tempo, restringe menos o direito à liberdade de expressão.

2.4.3.2.3. Proporcionalidade em sentido estrito ou razoabilidade

Passando pela análise segundo os dois critérios anteriores, mais objetivos, chegamos ao critério final que, embora de cunho mais subjetivo, receberá casos já “filtrados” e, ao mesmo tempo, fornecerá um último mecanismo como válvula de escape, capaz de barrar medidas desproporcionais ainda que elas tenham passado com sucesso pelas etapas iniciais.

Esse terceiro critério impede que uma medida adequada e necessária (já que fomenta um princípio com eficiência inigualável) seja considerada constitucional, por ferir uma série de princípios de modo a tornar desarrazoada a sua adoção.

Imaginando uma situação absurda, suponhamos que uma lei determine a execução de todos os portadores de HIV como medida para extinção da doença no território nacional. Embora essa lei pudesse ser considerada adequada ao fomento da medida e necessária, pois não haveria nenhuma outra medida capaz de atingir em igual intensidade os objetivos pretendidos, poderia ser considerada inconstitucional por não ser razoável que se viole com tanta intensidade o direito à vida para o fomento do direito à saúde.

Em outras palavras, o fomento a um direito por uma determinada ação não é capaz de justificar a referida ação em virtude da desproporcional violação que provoca a outros direitos. Perceba-se, portanto, a fundamental importância deste terceiro quesito, a despeito de ele trazer novamente certo grau de subjetividade.

2.4.4. Colisões entre regras e princípios

Já para solucionar as colisões entre princípios e regras, Virgílio aponta duas alternativas geralmente oferecidas doutrinariamente, embora não considere nenhuma delas plenamente satisfatória.¹⁸³

A primeira delas afirma que a solução ao conflito seria atingida por meio do sopesamento realizado entre as duas normas em questão. No entanto, duas principais incoerências metodológicas decorreriam dessa opção. Adotar uma distinção estrutural entre regras e princípios segundo a qual aquelas devem ser aplicadas de maneira "tudo ou nada" enquanto estes devem ser aplicados na maior medida possível implica que os princípios devem ser sopesados, enquanto as regras não podem ser sopesadas por não terem essa dimensão de peso.

Assim, sopesar regras com princípios pode levar à conclusão de que uma regra deve ser considerada válida e aplicável segundo o ordenamento jurídico, ainda que tenha sido afastada no caso concreto após o sopesamento com um princípio, indo de encontro com as premissas metodológicas da teoria dos princípios.¹⁸⁴

Já a segunda solução apontada prega que as colisões entre regras e princípios devem levar à conclusão de que uma dessas duas normas em questão é inválida e deve ser extirpada do ordenamento jurídico. No entanto, a adoção de tal posicionamento iria de encontro a outra premissa da teoria dos princípios, a de que os princípios, por serem mandamentos de otimização, não podem ser extirpados do ordenamento ainda que não sejam aplicados em um caso concreto ou tenham sua aplicação mitigada em virtude da prevalência de uma outra norma.

Ambas as insuficiências decorrem de um ponto em comum: a regra é o resultado de um sopesamento entre princípios pelo qual o legislador, em tese, teria aplicado a regra da proporcionalidade e ao final decidido pela prevalência em abstrato de um princípio sobre o outro em determinado caso concreto.

---

¹⁸³ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais:** conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 51 e ss.

¹⁸⁴ Note-se que tal afastamento seria perfeitamente possível e coerente caso se tratasse de uma questão quanto à subsunção do fato à norma. Contudo, não pretendemos abordar a subsunção, de maneira que o exemplo pressupõe a subsunção perfeita do fato à norma em questão.

Dessa maneira, como proceder para a solução dos conflitos normativos entre regras e princípios? Virgílio afirma¹⁸⁵ que a solução apresentada por Robert Alexy parte do pressuposto de que a aparente situação de inconformidade entre uma regra e um princípio deve ser solucionada pelo sopesamento, no caso concreto, entre o princípio afetado e os demais princípios que fundamentaram a instituição da regra contraposta àquele princípio.

A despeito da crítica corrente, de que sobre a aplicação da regra dever-se-ia apenas questionar a subsunção do fato à norma, a proposta de Alexy faz pleno sentido, a não ser que não se cogite da existência de normas-regra inconstitucionais.

Além disso, é possível haver situações em que a inconstitucionalidade de uma norma-regra não é identificável abstratamente, mas a regra revela incompatibilidades com um princípio constitucional fundamental para a análise de certa situação fática, de maneira que não faria sentido a declaração da inconstitucionalidade da regra em abstrato, mas apenas no caso concreto.

Portanto, concluímos que os princípios são os elementos nos quais se devem buscar os critérios de ordenação e o sentido de unidade de um determinado ordenamento, sendo a adoção da regra da proporcionalidade, como método de análise e solução de antinomias, uma ferramenta essencial para o controle normativo que parta da identificação e delimitação do subsistema da tributação da renda no agronegócio, afinal, editada uma norma contraditória com outra pertencente ao subsistema, será necessário decidir como compatibilizá-las e, caso isso não seja possível, qual deve subsistir.

---

¹⁸⁵ AFONSO DA SILVA, Luís Virgílio, **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 82 e ss.

3. EXTRAFISCALIDADE E NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA: RELEVÂNCIA DE SUA ANÁLISE

Tendo em vista que pretendemos avaliar a existência de um subsistema regido por princípios e valores¹⁸⁶ específicos, a melhor compreensão dos efeitos extrafiscais das normas tributárias será útil na identificação dos critérios que orientam esse subsistema, bem como na avaliação da consonância deste com o sistema em que está contido.

Partindo, como premissa, da adoção de um enfoque pragmático, este conforme a definição dada por Schoueri¹⁸⁷ ao referir-se a Tércio Sampaio Ferraz Jr¹⁸⁸, a análise do efeito indutor das normas tributárias pode nos dar importantes informações sobre os estímulos existentes nas normas que regem a tributação da renda no agronegócio, bem como acerca da existência de unidade de sentido em tais estímulos que nos permita confirmar existência de um subsistema jurídico.¹⁸⁹

3.1. *A extrafiscalidade e sua história*

A despeito de o fenômeno da extrafiscalidade ser antigo, James Marins atribui a Keynes o mérito da organização teórica do conhecimento a seu respeito de maneira a fornecer subsídios para o uso de normas tributárias extrafiscais com finalidades anticíclicas.¹⁹⁰

Segundo Enzo Vanoni, o "Encargo de Guerra" imposto pelo Império Romano aos povos dominados já possuía caráter extrafiscal, sem que se perdesse de vista a arrecadação dele resultante, importante para o financiamento do império. Contudo, a importância

¹⁸⁶ Sobre a distinção entre princípios e valores, vide ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 144 a 176.

¹⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 4 e 5.

¹⁸⁸ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 96; e 101 a 104.

¹⁸⁹ A análise que segue neste capítulo 3 decorre do aprofundamento e desenvolvimento de estudo anterior já publicado. Cf. HALAH, Lucas Issa, Segurança jurídica e a retroatividade imprópria do imposto de importação, uma análise à luz da teoria dos direitos fundamentais. **Revista de Direito Tributário Atual**. nº 27, São Paulo, 2012, Semestral, pp. 455 a 479.

¹⁹⁰ O histórico sobre a extrafiscalidade seguirá a ordem e conteúdo trazidos por esta mesma obra, por ter sido a mais completa encontrada sobre o tema e com o enfoque adequado aos fins deste trabalho. MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. pp. 73 a 75.

arrecadatória acabou levando à ampliação de sua incidência também sobre os cidadãos romanos, marginalizando seus efeitos extrafiscais.¹⁹¹

Schoueri refere-se a Arthur Mohr para apontar o imposto sobre o luxo como o primeiro sinal de tributo extrafiscal, instituído no Império Romano no ano de 184 a.c. para evitar o processo de helenização, processo este marcado pelo luxo nos hábitos culinários, de vestimentas e de decoração das residências com obras de arte gregas.¹⁹²

Na Idade Média a tributação segue com pouca atenção a seus efeitos comportamentais, mantendo-se seu uso primordialmente para o financiamento das necessidades de seus instituidores. A falta de atenção a tais efeitos contribuiu para as revoltas populares decorrentes do aumento da carga fiscal que acompanhou a estruturação e consolidação dos Estados Nacionais. Entretanto, pode-se indicar como exemplo de tributação extrafiscal a sugestão de introdução do imposto sobre as florestas e podas, durante o reinado de Henrique II, da Inglaterra (1.154 - 1.189).¹⁹³

A marginalidade da extrafiscalidade manteve-se predominante no século XIX e início do XX, como decorrência da força do ideário liberalista, embora tivesse passado por períodos de emprego reconhecido no século XVIII como decorrência do pensamento cameralista.¹⁹⁴ Mesmo sob a predominância do liberalismo, que pregava a restrição a qualquer forma de intervenção estatal no direcionamento do comportamento dos agentes econômicos, não se impediu a introdução de tributos com efeitos extrafiscais, como relata Klaus Vogel sobre o episódio no qual a Corte Superior Administrativa da Prússia analisou imposto considerado sufocante tecendo considerações sobre sua extrafiscalidade.¹⁹⁵ Surge nesse período o termo "fiscal" para designar o recurso à tributação apenas como meio de financiar o Estado, deixando a organização da economia ser regulada automaticamente pela ação dos agentes econômicos.

---

¹⁹¹ VANONI, Enzo. **Natureza e interpretação da legislação tributária**. Trad. Rubens Gomes de Souza, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952. p.16 e ss.

¹⁹² MOHR, Arthur. **Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtstaat?** Zurich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976. pp. 64 a 66. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 109.

¹⁹³ GOSCH, Dietmar. **Juristische Beurteilung von Öko-Steuern**. *Steuern und Wirtschaft*, nº 3, ano 1990. p. 201. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 110.

¹⁹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 110.

¹⁹⁵ VOGEL, Klaus. **Steuerrecht und Wirtschaftslenkung - Ein Überblick**, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1968/1969, Herne, Industri Verlagbuchhandlung GmbH, 1969. pp. 225 a 243. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 112 a 113.

Trazendo uma proposta intermediária aos modelos Liberal e Socialista de Estado¹⁹⁶, Adolph Wagner propõe a inclusão de preocupações de ordem social dentre as atividades financeiras atribuídas ao Estado.¹⁹⁷ A proposta de Wagner marcou a primeira fase¹⁹⁸ de reconhecimento da extrafiscalidade e deu espaço ao desenvolvimento de ideias de cunho extrafiscal, embora o termo ainda não fosse utilizado, pois incluiu nas preocupações objetivos sociais, que viriam a ser buscados futuramente não com o mero redirecionamento de recursos, mas com a indução do comportamento dos agentes econômicos.¹⁹⁹

Tal proposta não foi, contudo, isenta de críticas, tendo como principal opositor Edwin Seligman²⁰⁰, para quem a alteração das estruturas sociais deveria ser tratada de maneira estanque à tributação.

No início do século XX, o modelo de liberalismo praticado até então torna-se insustentável, notadamente em virtude dos efeitos da I Guerra Mundial e da quebra da Bolsa de Nova Iorque, o que dificultou a manutenção da defesa da neutralidade da tributação fundamentada nesses mesmos ideais.

É a partir desse cenário que ganham força as ideias intervencionistas, cujo expoente é Lord John Maynard Keynes, defendendo como complementar ao crescimento econômico a necessidade de melhoria das condições sociais. Keynes atribui ao Estado novo papel, redesenhando a política fiscal para que produzisse efeitos anticíclicos, servindo como instrumento de intervenção na economia criando empregos e redistribuindo riquezas, objetivos incompatíveis com a ótica liberal, para a qual o objetivo da tributação era meramente arrecadatário.

A exemplo da adoção deliberada de normas tributárias com efeitos extrafiscais, Schoueri menciona a introdução na Alemanha do imposto regressivo sobre as heranças, com

¹⁹⁶ Cf. MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. p.78.

¹⁹⁷ WAGNER, Adolph. **Traité des science des finances. Théorie del'imposition, théorie des taxes et théorie générale des impôts**. 2. Ed. Trad. Jules Ronjat, Paris, V. Giarg & E. Brière, 1909. pp. 111a113. Apud MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. p.79.

¹⁹⁸ MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo, RT, 2010. p. 80.

¹⁹⁹ SELMER, Peter. **Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht**. Frankfurt am Main: Athenäum, 1972. pp. 60 a 62. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 113.

²⁰⁰ SELIGMAN, Edwin R. A. **Essais sur l'impôt**. Trad. Louis Suret, Paris, V. Giarg & E. Brière, 1914, t.2. p. 1 e ss. Apud MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. p.79.

alíquotas decrescentes conforme a quantidade de filhos (importante para o repovoamento pós-guerra).²⁰¹

As propostas de Keynes romperam com o paradigma liberal da neutralidade da tributação, estabelecendo que os tributos não são e nem deveriam ser neutros, e fornecendo campo fértil para os estudos dos financistas e políticos fiscais acerca da, agora reconhecidamente inerente, função extrafiscal dos tributos, o que marcou a segunda fase da extrafiscalidade.²⁰²

3.1.1. A extrafiscalidade na legislação

Em diversos ordenamentos jurídicos, são comuns exemplos de tributos com efeitos extrafiscais dizendo respeito à regulação da balança comercial. É o que se nota, por exemplo, no caráter eminentemente indutor do convênio de Taubaté, que, ainda sob a égide da Constituição de 1891²⁰³, tinha objetivo eminentemente extrafiscal²⁰⁴.

Nos Estados Unidos da América, o Tariff Act de 1789 foi delineado para a produção de efeitos extrafiscais, a partir da concepção de que as diferentes políticas internacionais devem ser combatidas quando prejudiciais ao desenvolvimento nacional²⁰⁵, notadamente para estimular a indústria que se estabelecia e protegê-la da competição internacional desequilibrada pela concessão de subsídios²⁰⁶. Entretanto, sua história é marcada por um movimento pendular de reconhecimento das normas tributárias indutoras como instrumentos legítimos, culminando com certa estabilidade a favor de seu uso a partir do Revenue Act de 1951.²⁰⁷

²⁰¹ MOHR, Arthur. **Die Lenkungssteuer: ein Instrument zur Induzierung sozialorientierten Verhaltens im Wohlfahrtstaat?** Zurich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976. p. 89. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 114.

²⁰² MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. p. 85 e 86.

²⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro, Forense, 2005. p. 122.

²⁰⁴ VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o Direito público econômico no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 30.

²⁰⁵ FREUND, Ernst. **The police power: public power and constitutional rights**. Chicago: Callaghan & Co., 1904. p.62.

²⁰⁶ Para mais detalhes a esse respeito, vide GUEDES, Josefina Maria M.M. e PINHEIRO, Silva M. **Anti-dumping, subsídios e medidas compensatórias**. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

²⁰⁷ Para uma análise completa, vide LEE, R. Alton. **A history of regulatory taxation**. Kentucky: The University Press of Kentucky, 1973. Para uma análise sintética, vide SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp.116 a 122.

Tal função indutora, como prefere denominar Luís Eduardo Schoueri²⁰⁸, embora fortalecida tardiamente, foi reconhecida constitucionalmente na Alemanha (com a Constituição de Weimar, de 1919) e no México (com a Constituição de 1917). Referidas Constituições já traziam essas ideias com o objetivo de evitar barreiras comerciais que atrapalhassem o comércio entre as unidades federativas.

Relativamente à legislação alemã, cuja menção se faz importante devido à influência do Direito Alemão sobre o Direito Tributário brasileiro, o Código Tributário alemão de 1919 não trouxe menção expressa à extrafiscalidade. Esta passou a ser referida, indiretamente, em instrumentos normativos posteriores que visavam à proteção de setores da economia.

A ausência de menção expressa permaneceu na Lei Básica da República Federativa Alemã de 1949, talvez refletindo a necessidade de custear sua reconstrução no período pós Primeira Guerra Mundial.

Apenas em 1977 o Código Tributário alemão passou a tratar expressamente do fenômeno da extrafiscalidade, a ela fazendo referência, em alguns setores específicos, sob o título de “objetivos incentivados pelo imposto”, mas deixando à legislação especial o tratamento das ocasiões e modalidades em que seria implantado tributo com a finalidade de produzir efeitos extrafiscais.²⁰⁹

3.1.2. O histórico brasileiro

No Brasil, o texto constitucional de 1824, de natureza monárquica, nada dizia sobre o tema, mas a Constituição brasileira de 1891 trouxe, em seu artigo 11, vedações expressas à instituição de tributos que restringissem a circulação interestadual de produtos, bem como de tributos que incidissem sobre a prática religiosa, demonstrando com isso o reconhecimento de que a tributação produzia efeitos outros além da mera arrecadação.²¹⁰ Porém, mesmo durante

---

²⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 1 a 40.

²⁰⁹ MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. p. 85.

²¹⁰ Constituição de 1891, Art. 11 – “É vedado aos Estados, como à União: 1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; 2º) estabelecer, subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos; 3º) prescrever leis retroativas.”

sua vigência, a celebração do Convênio de Taubaté, em 1906, foi carregada de nítido caráter extrafiscal, especialmente em seu artigo 6º.

O Texto de 1891 passou por reforma com a Emenda Constitucional nº 3 de 1926, permitindo ao Congresso Nacional, a partir de então, legislar sobre o comércio exterior e interior, podendo autorizar as limitações exigidas pelo bem público.²¹¹

A preocupação quanto à restrição da circulação de produtos manteve-se na Constituição de 1934, nos artigos 17 e 18, notadamente no inciso VIII do artigo 17, o qual dava imunidade aos combustíveis produzidos no país²¹², e também na Constituição de 1937, que não alterou muito as disposições de 1934, incluindo em seus artigos 34 e 35, “b” o tratamento do tema²¹³.

O posicionamento acerca da importância da extrafiscalidade parece mudar radicalmente na Constituição de 1946, que deu especial atenção à finalidade econômico-social dos tributos ao instituir imunidade relativa aos tributos sobre o consumo, para os bens classificados dentre os essenciais à garantia do mínimo existencial ao cidadão.²¹⁴ Sob sua égide, foi marcante o papel da extrafiscalidade na criação da SUDENE pela Lei nº 3.692/59.²¹⁵

A Constituição de 1967 seguiu a tendência anteriormente manifestada, incluindo, por exemplo, em seu artigo 22, parágrafo 4º, o princípio da seletividade na incidência do imposto sobre produtos industrializados²¹⁶, sem alterações substanciais resultantes da Emenda Constitucional de 1969, nessa matéria.

²¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, Rio de Janeiro, Forense, 2005. p. 122.

²¹² Constituição de 1934, Art. 17 – “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:” “VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão; IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;” Art. 18 – “É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.”

²¹³ Constituição de 1937, Art. 34 – “É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem discriminação em favor dos portos de uns contra os de outros, Estado.” Art. 35 – “É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e, aos Municípios: a) denegar uns aos outros ou aos Territórios, a extradição de criminosos, reclamada, de acordo com as leis da União, pelas respectivas justiças; b) estabelecer discriminação tributária ou de qualquer outro tratamento entre bens ou mercadorias por motivo de sua procedência; c) contrair empréstimo externo sem prévia autorização do Conselho Federal.”

²¹⁴ Constituição de 1946, Art. 15 – “Compete à União decretar impostos sobre:” “§ 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

²¹⁵ SILVA, Pedro Melo. **Os incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento**. Belém: Sudam, 1978. p. 44.

²¹⁶ Constituição de 1967, Art. 22 – “Compete à União decretar impostos sobre:” “§ 4º - O imposto sobre produto industrializado será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada

Finalmente, em 1988 o constituinte incluiu dispositivos relativos à extrafiscalidade com conteúdo similar ao das constituições anteriores, recepcionando-a, por exemplo, ao facultar ao Poder Executivo alterar as alíquotas do imposto de importação no artigo 153, inciso II, parágrafo primeiro e ao determinar a seletividade como orientadora da incidência do IPI em seu artigo 153, inciso IV, parágrafo terceiro.

Para Luís Eduardo Schoueri, a extrafiscalidade estaria expressamente prevista na Constituição de 1988 nos artigos 146-A; 150, parágrafo sexto; 155 parágrafo segundo inciso XII, alínea "g"; e 165, parágrafo sexto²¹⁷, o que reforça a noção de que ela costuma estar atrelada a questões comerciais e concorrenciais.

Já demonstrando evolução da abrangência do conceito de extrafiscalidade, o artigo 170, VI²¹⁸ ainda permite o reconhecimento da extrafiscalidade na matéria ambiental²¹⁹, o que pode ser considerado uma terceira fase da extrafiscalidade²²⁰.

A extrafiscalidade, como se pode inferir das análises acima, manteve-se presente nos ordenamentos jurídicos brasileiros desde o final do século XIX, embora com caráter cíclico e muitas vezes desatualizado face às novas necessidades surgidas com o passar do tempo. Os questionamentos quanto à possibilidade de sua instituição foram mitigados em virtude da expressa previsão constitucional, e praticamente qualquer dispositivo normativo tributário carrega em si ao menos uma norma tributária com efeitos primordialmente extrafiscais (uma norma tributária indutora).

---

operação, o montante cobrado nas anteriores. §5º - Os impostos a que se referem os nºs VIII, IX, e X incidem, uma só vez, sobre uma dentre as operações ali previstas e excluem quaisquer outros tributos, sejam quais forem a sua natureza e competência, relativos às mesmas operações."

²¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança na ordem tributária nacional e internacional: tributação do comércio exterior. In, DE SANTI, Eurico Marques Diniz (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 378.

²¹⁸ Art. 170 – "A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;"

²¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, Rio de Janeiro, Forense, 2005. p. 97.

²²⁰ MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. pp. 100 a 104.

3.2. *Extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras*

Tratamos acima da extrafiscalidade enquanto fenômeno de maneira genérica, mas importa esclarecer sua distinção com relação às normas tributárias indutoras que caracteriza a função exercida pelas normas tributárias ao intervirem sobre o domínio econômico²²¹. A função indutora é uma dentre as demais funções que uma norma tributária pode exercer (como a simplificadora), podendo ser considerada uma espécie da qual a extrafiscalidade é gênero.²²²

Tal espécie se presta a fins determinados. Para Alfredo Augusto Becker, o Direito Tributário é instrumento a serviço dos objetivos políticos, conduzindo os fatos sociais ao cumprimento desses objetivos.²²³ Sendo a tributação mais um instrumento pelo qual é possível fomentar as mudanças sociais, pode-se incluir dentre suas finalidades, ao menos desde o século XIX, servir como mais um mecanismo para a intervenção do Estado na sociedade, especialmente na economia, tanto por meio de uma arrecadação com efeitos redistributivos, como por meio de seus efeitos extrafiscais.²²⁴

José Souto Maior Borges também reconhece que a função extrafiscal se diferencia da fiscal, pois não se limita a tirar o patrimônio dos particulares para cobrir os gastos públicos, sendo função tipicamente intervencionista e redistributiva.²²⁵

²²¹ Eros Grau distingue a intervenção do Estado no domínio econômico, na qual o Poder Público assume o controle integral ou mesmo parcial dos meios de produção, da intervenção do Estado sobre o domínio econômico, na qual intervém direcionando ou induzindo o comportamento dos agentes. Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 3.Ed. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 89 a 92.

²²² SCHOUERI, Luís Eduardo, **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**, Rio de Janeiro, Forense, 2005. p. 97.

²²³ “O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu ‘objetivo próprio’ (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a política) é que tem os seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la.” BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 632.

²²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. pp. 25 a 27.

²²⁵ O autor trata sem muita preocupação em distingui-las, ora da função extrafiscal da atividade financeira, atrelada ao momento do gasto dos valores arrecadados, ora da função extrafiscal da tributação, mais preocupada com o momento da cobrança. A despeito disso, sua concepção de extrafiscalidade é útil ao Direito Tributário na medida em que reconhece como função extrafiscal a intervenção do Estado sobre o comportamento dos agentes. BORGES, José Souto Maior, **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 39 a 40 e 46 a 49.

As normas jurídicas alteram o curso normal das ações dos agentes econômicos a elas submetidos²²⁶, e devem fazê-lo para direcionar seu comportamento em um sentido que se conforme com os objetivos da política nacional.

Tais objetivos passaram por alterações que acompanharam a evolução da visão acerca dos papéis do Estado. A ampliação de suas incumbências demandou a progressiva substituição da participação estatal na economia e das formas de intervenção diretiva, por mecanismos de indução de comportamento. Os modais de comando "proibido" e "obrigatório" deram lugar a incentivos e desincentivos.²²⁷

Essa substituição é bem explicada pelas categorias de Eros Grau, que distingue a intervenção **no** domínio Econômico da intervenção **sobre** o domínio econômico, sendo que nesta a intervenção ocorre por meio do direcionamento e da indução do comportamento dos agentes.²²⁸

O fenômeno da extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras podem ser caracterizados como pertencentes a esta segunda categoria, bipartida por Eros Grau nas modalidades de intervenção por direção e por indução.²²⁹

Esta (por indução), na qual se inserem a extrafiscalidade e o uso das normas tributárias indutoras, distingue-se da primeira por não tornar qualquer conduta obrigatória nem proibida. Agindo de maneira mais sutil, o Estado incentiva a prática das condutas desejadas e desestimula a adoção das indesejadas.

A possibilidade de desestímulo das condutas indesejadas, todavia, não conta com a concordância de Marco Aurélio Greco, segundo quem ao Estado só seria permitido estimular as condutas desejadas, sem onerar diretamente aquelas indesejadas.²³⁰

---

²²⁶ “Seria obra vã e supérflua criar regra jurídica visando a *confirmação* dos fenômenos econômico-sociais, pois a finalidade imediata da regra jurídica é modificar o curso espontâneo dos fatos sociais, gerando consequentemente uma tensão ou, ao menos, possibilidade de tensão entre a conduta que ela (a regra jurídica) impõe e o fato social” HAESAERT, J. **Théorie Generale du Droit**. Bruxelles, 1948. pp. 404 a 405; WEIL, E., **Philosophie politique**. Paris, 1956. p.83, letra c. Apud BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007. pp. 625 a 626.

²²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 1 a 3.

²²⁸ Cf. GRAU, Eros Roberto, **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 3.Ed. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 89 a 92.

²²⁹ GRAU, Eros Roberto, **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**, 3.Ed. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 157 a 158.

²³⁰ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação, *in: Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. GRECO, Marco Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001. pp. 9 a 31.

Não concordamos com tal posicionamento, tendo em vista que o agravamento da tributação incidente sobre uma conduta nada mais é do que a face oposta da desoneração da conduta desejada, de maneira que a distinção entre uma e outra se torna uma questão de referencial.²³¹

Nesse sentido, pode-se mencionar o posicionamento de Schoueri, que lembra momentos nos quais a própria Constituição prevê o agravamento com expressa função indutora, como a previsão do IPTU progressivo em seu artigo 182, parágrafo 4º.²³²

Também, não seria coerente admitir a intervenção do Estado por meio da regulação direta da atuação dos agentes econômicos, inclusive por meio da proibição de determinadas atividades, e ao mesmo tempo defender a impossibilidade da indução por agravamento.²³³

Podemos assim afirmar que as normas tributárias indutoras se caracterizam por, a despeito de sua função arrecadatória, possuírem a função indutora. Entretanto, para avaliar os mecanismos de indução, bem como o cumprimento de seus objetivos, antes é necessário identificar referidas normas, vencendo a dificuldade de separar a extrafiscalidade do efeito *prima facie* arrecadador das normas tributárias.

Isso é particularmente difícil, porque a função indutora das normas tributárias não se manifesta de maneira a permitir a classificação estanque dos tributos entre arrecadadores ou indutores; são aspectos concomitantemente presentes e de preponderância variável a depender das circunstâncias.

A identificação do caráter extrafiscal nas normas tributárias não exclui de referidos tributos a função arrecadatória, positiva ou negativa²³⁴, mas tal função, segundo Klaus Vogel²³⁵ (que prefere o termo função ao termo finalidade), encontra-se, nesses casos, em

---

²³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 52 a 54.

²³² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 52 a 54.

²³³ Também na defesa da possibilidade do uso de instrumentos extrafiscais que consistam no agravamento de situações, vide MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. pp. 176 a 180.

²³⁴ Vale explicar, a função arrecadatória negativa seria aquela em que se objetiva impedir determinada conduta de tal maneira que o agravamento da tributação torna proibitiva a conduta indesejada, o que prejudica inteiramente a própria arrecadação. Por outro lado, a função arrecadatória positiva teria como objetivo o estímulo a determinada conduta sem tornar outra proibitiva, mas apenas favorecendo ao contribuinte a escolha daquela que se pretende estimular, por exemplo, por meio de uma redução de alíquota.

²³⁵ VOGEL, Klaus, **Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht**, *Steuer und Wirtschaft*, n. 2/1977. p.106. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.27

concomitância com outras três: a função de distribuir carga tributária, a função simplificadora e, finalmente, a função indutora do comportamento dos agentes econômicos.

3.2.1. Identificação das normas tributárias indutoras

A identificação das normas tributárias indutoras não é simples. Identificar o caráter indutor, defende Schoueri, é tarefa que deve ser cumprida por meio da análise dos efeitos observados ou esperados das normas, independentemente da existência de qualquer manifestação expressa ou implícita acerca das intenções a ela subjacentes, seja do legislador, seja da legislação.²³⁶

É possível, contudo, relacionarmos alguns critérios auxiliares para identificar as normas tributárias indutoras. O critério finalístico, a despeito de criticado por Schoueri²³⁷, é útil para detectar nas normas tributárias o objetivo arrecadador, bem como objetivos indutores.

Manifestações implícitas ou explícitas que indiquem a intenção de que determinada norma tributária produza efeitos indutores são elementos importantes para esse mister, ainda que possam ser insuficientes.²³⁸ Isso porque descartar de antemão qualquer consideração acerca das intenções que permeiam o processo legislativo implicaria a negação da influência dos valores sobre a interpretação e criação do Direito.

²³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 15 a 32.

²³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 24 a 32.

²³⁸ Nesse sentido, vide MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. pp. 63 a 64 e 97 a 98. Cabe ressaltar que a mesmo Schoueri traz o posicionamento de autores que estabeleceram elementos subjetivos e objetivos diversos a partir dos quais seria possível identificar as normas tributárias indutoras. Interessante, nesse sentido, o exemplo de norma tributária indutora a que se referem Morscher e Ruppe, decorrente de omissão legislativa no ano de 1982, na Áustria. O caso trata da ausência de correção da tabela progressiva do Imposto de Renda a que tais autores atribuem caráter indutor identificável a partir do momento em que se deu a omissão. Cf. MORSCHER, Siegbert. **Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten**. Wien, Manzschke, 1982. p. 67. e RUPPE, Hans Georg. **Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten**. Wien, Manzschke Verlags - und Universitätsbuchhandlung, 1982. p. 39. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 22. Curiosamente, a correção monetária variável de 4,5% a 6,5% veiculada pelo governo federal brasileiro por meio da Medida Provisória nº 670/2015 parece-nos ter caráter indutor equivalente ao identificado acima.

Nesse sentido, vale lembrar a lição de Eros Grau, e também de Karl Larenz, reconhecendo a existência de valores pressupostos no ordenamento, que auxiliam o operador do Direito em sua aplicação e interpretação.²³⁹

Larenz afirma que as normas perseguem não apenas os fins almejados pelo legislador do momento, mas os fins demandados, ainda que implicitamente, pelo sentido tomado pela ordem jurídica como um todo.²⁴⁰ Assim, o Legislativo, ao criar uma norma, seria influenciado por considerações de oportunidade e de justiça determinadas conforme juízos de valor manifestos na legislação, que conferem proteção a determinados bens jurídicos em detrimento de outros. A interpretação, assim, consiste em um modo de desvendar os valores presentes no ordenamento ou subjacentes aos sistemas jurídicos.

A busca por evidências subjetivas de tais finalidades (como a vontade do legislador), e objetivas (como declarações explícitas presentes, por exemplo, na exposição de motivos e nos debates parlamentares que evidenciam a intenção legislativa)²⁴¹, traria elementos para identificarmos o intuito deliberado de intervir sobre ordem econômica e social.

O recurso unicamente a evidências subjetivas, contudo, nos forneceria elementos frágeis, sendo mais úteis e seguras para desvendar o caráter indutor evidências objetivas acerca de tal caráter volitivo. São exemplos de indícios objetivos reunidos por Schoueri: as manifestações presentes nos próprios textos normativos ou em suas exposições de motivos; a instituição da norma como parte de um pacote político; a renúncia aos recursos arrecadados, ou a ausência de necessidade dos mesmos pelo Estado; a tributação em patamares e sob critérios (por exemplo alíquotas) muito distintos dos aplicáveis a fatos geradores indicativos de similar capacidade contributiva; a escolha de base de cálculo que não capte adequadamente a capacidade contributiva manifestada pela ocorrência de determinado fato gerador; custos exagerados de cobrança em relação às expectativas de arrecadação; e, por fim, a colocação em risco do próprio objeto a ser tributado devido ao excesso na carga tributária que torne proibitiva a prática do fato gerador.²⁴²

---

²³⁹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 147. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 164-184.

²⁴⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 181.

²⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 14.

²⁴² SCHMIDT, Dora. **Nichtfiscalische Zweck der Besteuerung, Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik**. Tübingen, J.C.B Mohr (Paul Siebeck), 1926, pp. 16 a 19. FRIEDRICHS, Karl. **Zwecksteuern und Rücksichtsteuern**. *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, Ano 2, 1928. pp. 621 a 635. Apud

A despeito de considerarmos a finalidade um aspecto relevante para o estudo das normas tributárias indutoras, reconhecemos que a identificação destas deve ter como critério conclusivo sua aptidão para produzir efeitos indutores.²⁴³ Porém, é igualmente importante a identificação das normas que, a despeito de suas finalidades indutoras, não tenham logrado êxito em produzir tais efeitos, pois a legitimação de uma norma por seu objetivo indutor a sujeita a questionamentos quando tal intento não é ou sequer poderia ser alcançado.

Assim, auxiliam-nos nessa tarefa os exemplos trazidos por José Souto Maior Borges dos objetivos que podem ser atingidos por meio de normas tributárias indutoras. O autor elenca: a) o combate às depressões, à inflação e ao desemprego; b) proteção à produção nacional, por exemplo, por meio de isenções de IPI a determinados setores da indústria; c) absorção da poupança e restabelecimento da propensão para o consumo; d) fragmentação de latifúndios improdutivos por meio da progressividade do imposto territorial; e) incentivos à urbanização, pela tributação progressiva de terrenos não aproveitados ou subaproveitados; f) tributação fortemente progressiva da renda e herança, estabelecendo uma política redistributiva de nivelamento; e h) estímulo ou desestímulo à procriação pela tributação dos casais segundo o número de filhos.²⁴⁴

Portanto, as normas tributárias indutoras são uma espécie do gênero extrafiscalidade com especial relevância para a tributação e para a identificação dos critérios de ordenação e unidade que permeiam as normas de um determinado subsistema e o subsistema como um todo. Por adotarmos um enfoque pragmático, concluímos que a identificação das normas tributárias indutoras deve ter como critério conclusivo a produção de efeitos indutores sobre os agentes, já que uma norma que não produz determinados efeitos indutores não pode ser nesse aspecto considerada indutora. Contudo, sua adequada compreensão e o controle de seu uso deve levar em consideração a potencialidade de produção de efeitos indutores, os elementos objetivos e subjetivos a partir dos quais se consiga captar a intenção indutora implícita em determinada norma, bem como a diversidade de possibilidades de indução, ainda que não concretizadas.²⁴⁵

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 18 e 19.

²⁴³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 233 e 234.

²⁴⁴ BORGES, José Souto Maior, **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 57.

²⁴⁵ Em sentido semelhante, vide LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 114, 115, 122 e 123.

3.3. Influência dos critérios de ordenação e unidade do sistema na interpretação e produção legislativa

O Estado Democrático e Social de Direito resulta de uma evolução do Estado Liberal na qual a visão individualista, atrelada à aceitação dos tributos, é substituída por uma concepção que aceita a orientação do fenômeno tributário por um conteúdo material.²⁴⁶

Esse conteúdo material, axiológico, pode ser identificado na Constituição, enquanto repositório de princípios e regras²⁴⁷ que regem a vida do Estado, dos quais se extraem normas prescritivas que identificam os diferentes setores da ordem jurídica.²⁴⁸ Nesse modelo de Estado, os valores e princípios determinam os critérios de ordenação e unidade do sistema jurídico, para cujo atendimento é essencial o recurso às normas tributárias indutoras, de maneira a permitir o respeito aos mandamentos constitucionais e aos critérios de ordenação e unidade do sistema. A extrafiscalidade, portanto, é instrumento para o alcance dos objetivos do Estado Democrático e Social de Direito.

Avaliado o papel da extrafiscalidade na orientação das normas tributárias e valendo-nos de sua consideração para a descoberta dos valores e princípios que orientam o subsistema sobre o qual se perquire, cabe-nos avaliar sua influência na produção e na interpretação legislativa. Serão então consideradas as potenciais consequências da identificação de uma norma a eles contrária, bem como sua relevância no processo de construção dos sistemas e subsistemas.

A busca por um subsistema jurídico da tributação da renda do agronegócio tem, portanto, origem pragmática.²⁴⁹ Almeja desvendar os meandros desse subsistema de maneira a identificar em que sentido ele orienta o intérprete.

A delimitação do sentido para o qual aponta a unidade do subsistema, por sua vez, demanda a análise dos valores²⁵⁰ e princípios que o orientam. Nesse sentido, Karl Larenz

---

²⁴⁶ COIMBRA, Marcelo de Aguiar. Fundamentos constitucionais da justiça fiscal no campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação no agronegócio**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 160 a 161.

²⁴⁷ GARCIA ENTERRÍA, Eduardo. Los fundamentos constitucionales del Estado. **Revista española de derecho constitucional**, Madrid nº 52. pp. 11 a 32, ene/abr 1998. p. 20.

²⁴⁸ VERDÚ, Pablo Lucas. El concepto de constitución en la constitución: reflexiones sobre la autoconciencia constitucional española: función y fin de la Constitución. **Estado & Direito, revista semestral luso-espanhola de direito público**. Madrid, anos 5-6, 1990. p. 8.

²⁴⁹ Cf. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6.Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 58 a 65; 96; e 101 a 104.

concorda que os valores fornecem elementos importantes e fundamentais para a interpretação das normas, notadamente para que sejam aplicadas em casos não expressamente regulados.²⁵¹

Escolhidos os critérios que devem pautar o Direito em determinado segmento, estabelecem-se os mecanismos pelos quais o intérprete pode buscar um tratamento igual em situações materialmente equivalentes, ainda que formalmente diversas. Nesse sentido, Klaus Tipke assevera que a aplicação incoerente de um princípio inerente a determinado subsistema acarreta uma violação do princípio da igualdade.²⁵²

A corrente conhecida como jurisprudência dos valores, da mesma maneira, ao defender a legitimação do Direito por meio de valores, corrobora o posicionamento de que a aplicação das normas aos diversos casos concretos deve considerar os valores subjacentes às regras que compõem o ordenamento.²⁵³

Larenz faz uma interessante evolução histórica que nos permite entender a passagem da jurisprudência dos interesses à jurisprudência dos valores. Aponta, em tal trajetória, a jurisprudência dos interesses como a precursora da jurisprudência dos valores.²⁵⁴

O autor afirma que, no início do século XX, a Jurisprudência dos Interesses, da qual Philipp Heck era o principal expoente, ganhou bastante força; entretanto, padecia de uma grande falha residente na dubiedade do termo interesse.²⁵⁵ Afinal, a qual interesse se estaria referindo?

A Doutrina oscilava entre apontar no interesse contraposto das partes (interesse como objeto de valoração) e no critério de valoração utilizado pelo legislador (interesse como causa da valoração) o foco de valoração de tal corrente, sendo que dentre os próprios adeptos da

---

²⁵⁰ A referência do autor a valores e não a princípios não é incoerente com os propósitos deste trabalho, tendo em vista que Alexy, autor cuja obra é adotada como marco teórico deste trabalho, afirma que a realização gradual de princípios corresponde à realização gradual de valores e vice-versa, tendo em vista que a diferença entre princípios e valores reside na estrutura do comando contido em cada um deles. Nas palavras do autor: “Aquilo que no modelo de valores é *prima facie* o melhor é, no modelo de princípios, *prima facie* devido” Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 144 e 153.

²⁵¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 164 a 184.

²⁵² TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

²⁵³ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 164 a 165.

²⁵⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 163 a 201.

²⁵⁵ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 163 a 164.

jurisprudência dos interesses, Harry Westerman reconheceu tal deficiência apontando ser necessário que o interesse ao qual ela se referia fosse restrito ao objeto da valoração.²⁵⁶

Mas como decidir entre a prevalência de um interesse sobre o outro? A escolha entre um e outro decorre de uma valoração feita pelo legislador inclusive a partir de considerações acerca da ordenação entre os elementos do ordenamento jurídico e sua unidade de sentido. Essa valoração é considerada no processo legislativo ao regular expressamente determinadas situações, mas ganha especial importância no processo interpretativo percorrido na resolução de casos para os quais não há uma solução expressa.

Da percepção da importância do conhecimento dos valores na interpretação e aplicação do direito, justificou-se uma mudança de foco que culminou com o crescimento da corrente denominada Jurisprudência dos Valores, a qual parte da premissa de que há valores subjacentes às leis.²⁵⁷

No entanto, em sua origem reside o principal problema dessa corrente, qual seja, a necessidade de intensa atividade do intérprete ao complementar tais valores ou atribuir-lhes sentido em virtude da presença no Direito de dispositivos que se valem de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais.²⁵⁸

Em razão disso, nos casos em que novas questões não reguladas se apresentam, ou naqueles em que os pressupostos dos quais partiu o legislador para prever determinadas situações reguladas não se fazem presentes, a despeito da previsão legislativa, caberá ao judiciário determinar qual valor deve prevalecer e como tal valor irá influenciar na decisão do caso concreto.²⁵⁹

Como fazê-lo? Com base nas concepções pessoais de cada julgador ou com base em supostos critérios de valoração orientadores do ordenamento como um todo? Para essa questão a Jurisprudência dos Valores busca uma resposta.

A despeito de Larenz apontar que na ciência prepondera a ideia de que a interpretação segundo valores decorre de uma opção pessoal do intérprete que desconsidera qualquer

---

²⁵⁶ WESTERMANN, Harry. **Wesen und Grenzen der richterlichen Streitentscheidung im Zivilrecht**. 1955. pp. 14 e ss. Apud LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.163.

²⁵⁷ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.164 e ss.

²⁵⁸ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.164 e 165.

²⁵⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 167 a 168.

justificativa racional²⁶⁰, o mesmo autor afirma que a maioria dos adeptos da Jurisprudência dos Valores crê haver critérios para a valoração, bem como crê haver uma noção do que seria uma valoração adequada, ainda que tal juízo de adequação não seja absoluto nem vinculante, já que o Direito se vale de ferramentas abertas.²⁶¹

Assim, afirma que a Jurisprudência dos Valores só possui sentido completo quando se reconhece certa consonância quanto a quais seriam os valores legítimos subjacentes ao ordenamento e conforme os quais os casos concretos deveriam ser decididos.²⁶²

As normas jurídicas apresentam-se conforme sequências regulatórias, de maneira que precisam estar em harmonia, com o que parece concordar Eros Grau na medida em que enxerga no fenômeno da posituação uma mera aclaração de uma relação jurídica inerente à sociedade, por ele denominada de Direito Pressuposto.²⁶³

Larenz atribui a uma teoria da argumentação jurídica a resposta à questão sobre quais seriam os argumentos admissíveis em direito e qual a ordem de prevalência existente entre cada um desses argumentos.²⁶⁴

Não se pretende tecer maiores considerações sobre as teorias da argumentação jurídica; todavia, reconhecemos sua importância, pois a partir da constatação da necessidade de um modelo de interpretação que estabeleça critérios de valoração que garantam a justiça no caso concreto, renovaram-se as discussões acerca da existência ou da construção de sistemas na Ciência do Direito, seja em sua concepção externa atinente à ordenação das normas jurídicas para facilitação da atividade do intérprete, seja em sua concepção interna, ambas já presentes em Heck.²⁶⁵

A despeito disso, cabe mencionar que as considerações de Humberto Ávila acerca do modelo de justiça da Constituição de 1988 são esclarecedoras quanto à eleição daqueles casos concretos merecedores de tratamento particular que fuja a generalizações geradoras de injustiças, sem que isso prejudique a operacionalidade do sistema jurídico.

---

²⁶⁰ E.g. RYFFEL, Hans. **Rechtssoziologie**. 1974. p.66. Apud LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.167.

²⁶¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.167 a 168.

²⁶² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.167.

²⁶³ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 147.

²⁶⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.171.

²⁶⁵ HECK, Philipp. **Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz**. AcP. Vol 112; Das Problem der Rechtsgewinnung, 1912. Apud LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p.171.

Tratando do princípio da igualdade, Humberto Ávila discorre sobre seu constante conflito fático com o princípio da praticabilidade²⁶⁶. Este demandaria do legislador a adoção de padrões para a determinação da igualdade em geral, que poderia criar situações de desigualdade material em casos particulares, para garantir a viabilidade da adoção de uma decisão adequada na maioria dos casos concretos. Para isso, criam-se padrões discriminadores das situações que, a despeito de fugirem ao padrão, mereceriam o mesmo tratamento dispensado ao grupo selecionado.²⁶⁷

A despeito da constatação da situação de desigualdade particular gerada pela padronização dos critérios de igualdade, Ávila também constata que a busca incessante pela igualdade particular pode inviabilizar, por razões de praticabilidade, a busca de um tratamento que sempre considere as particularidades de cada caso.

Dessa constatação identifica a necessidade de escolha entre um sistema jurídico baseado em modelo de justiça generalista, ou em modelo de justiça particularista.²⁶⁸ Diante disso, e verificando que a Constituição de 1988 dá preferência a um sistema particularista, Ávila propõe um modelo de justiça por ele denominado de “modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada”, ou seja, um modelo que considera as particularidades de cada contribuinte desde que elas sejam tais que justifiquem um tratamento particularizado e, ao mesmo tempo, não prejudiquem a decidibilidade dos demais casos enquadrados nas molduras de igualdade geral, segundo determinados critérios por ele definidos.²⁶⁹

Essas considerações nos são úteis, pois o Autor distingue em seu texto as situações nas quais um caso concreto mereceria uma decisão individualizada daquelas nas quais suas diferenças para com o padrão são tão ínfimas que não justificariam um tratamento diferenciado, ou tão únicas que o ônus de estabelecimento de regras particulares a seu caso tornariam inviável a atividade da administração tributária.

---

²⁶⁶ Definimos da praticabilidade como aquele que orienta a generalização e abstração das regras de incidência, voltadas a garantir a viabilidade da aplicação das normas. Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade**: entre capacidade contributiva e praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 40. Ressaltamos que Ávila prefere falar em uma “finalidade simplificadora” à eficiência. Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 77 e ss. Especialmente pp. 88 a 94.

²⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 77 e ss. Especialmente pp. 78 a 81.

²⁶⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 77 e ss. Especialmente pp. 83 a 85.

²⁶⁹ Para o conhecimento de tais critérios, vide ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 77 e ss. Especialmente pp. 86 e ss.

Assim, a proposta do autor traz uma ferramenta útil para que a consideração dos valores subjacentes às normas seja possível nos diversos casos concretos, garantindo o menor impacto possível na viabilidade operacional do sistema. Possibilita-se com isso a consideração dos valores, de influência reconhecida conforme acima se demonstrou, resguardando, contudo, a praticabilidade do sistema.

3.3.1. Conclusão sobre a importância da extrafiscalidade na identificação da ordenação e unidade e na delimitação dos sistemas.

Conforme exposto acima, a identificação dos critérios de ordenação e unidade que caracterizam os sistemas deve partir da análise dos princípios a eles inerentes, que podem ser identificados por meio de elementos objetivos e subjetivos aptos a evidenciarem os valores que orientaram a produção legislativa.

Tais elementos não raramente demonstrarão que a carga valorativa que influencia a produção de determinadas normas as orienta para produzirem efeitos extrafiscais.

Assim, a adequada percepção e compreensão de tais aspectos volitivos e seus respectivos efeitos extrafiscais é relevante para, ao delinear os contornos do subsistema jurídico que se perquire, compreendermos seus critérios de ordenação e a unidade de sentido que devem marcar a interpretação das normas que o compõem, bem como das novas normas que nele se pretendam inserir, de tal forma que deste trabalho resulte uma ferramenta interpretativa importante, confirmando nossa opção por um enfoque pragmático²⁷⁰.

---

²⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 1 a 40. Especialmente p. 4.

4. O DIREITO DO AGRONEGÓCIO.

A verificação da existência de um subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio tem como premissa a existência de um subsistema jurídico do Direito do Agronegócio. Neste capítulo será estudado o Direito do Agronegócio perquirindo se seria possível afirmar consistir ele em um ramo autônomo²⁷¹ do direito, dotado das características de ordenação e unidade essenciais e suficientes à caracterização de um subsistema jurídico, conforme definido anteriormente.

No curso dessa análise buscaremos os princípios que orientam o exercício do agronegócio em geral, para identificarmos se há princípios específicos que o orientam diferenciando-o de outros setores, e especialmente do Direito Agrário. Dessa forma será possível verificar a existência de um subsistema jurídico do Direito do Agronegócio, definido como um subsistema jurídico autônomo marcado pela preocupação com os aspectos privatísticos envolvidos nas relações entre as atividades compreendidas nas diversas etapas da produção agroindustrial (ou seja, na cadeia agroindustrial) e especialmente entre a atividade rural propriamente dita e aquelas a ela anteriores e posteriores.

Além disso, esse levantamento nos permitirá comparar os princípios gerais relativos à tributação da renda com os princípios gerais relativos ao agronegócio, para então verificarmos se, quando incidente sobre a renda gerada nesse setor, o Imposto de Renda passa, ou deveria passar, por adaptações a partir das quais seja possível identificar um novo subsistema jurídico.

4.1. O direito do agronegócio como subsistema jurídico.

Haveria nesse setor um tratamento jurídico diferenciado, marcado pela coordenação de seus elementos e orientação a fins comuns que nos permita identificar um subsistema?

---

²⁷¹ Optamos por nos ater à Doutrina relativa ao Direito Agrário e ao Direito do Agronegócio para buscarmos os critérios de autonomia deste segundo. Variam eles de autor para autor, mas costumam centrar-se na presença de um arcabouço fático e normativo comum que permita compreender o setor analisado como um todo dotado de ordenação e unidade de sentido, ou seja, um subsistema. Por isso traremos da autonomia ao tentarmos identificar um subsistema do Direito do Agronegócio. Não desconhecemos, contudo, a contribuição de Alfredo Rocco acerca dos critérios de autonomia de um ramo do Direito. Assim, para maiores detalhes vide ROCCO, Alfredo. **Princípios de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 1931.

Renato Buranello opina pela resposta positiva. Para o autor, os fenômenos econômico e jurídico relacionam-se dialeticamente, sendo o Direito condicionado pela Economia, mas também influenciando-a. Para compreender a realidade, defende a necessidade de ordenar seus elementos logicamente, formando um conjunto de conhecimentos orientados por princípios definidos que possa ser denominado de sistema.²⁷² O sistema, por sua vez, é caracterizado pelo autor como um conjunto de atos jurídicos de criação e aplicação de preceitos, decorrente de um modo de enxergar cada setor da economia.²⁷³

Com tal compreensão do conceito de sistema, o autor demonstra não divergir em essência de nossa conclusão anterior, de que as características fundamentais de um sistema seriam a ordenação e a unidade de sentido de seus elementos.²⁷⁴

Não encontramos na Doutrina muitos posicionamentos que caracterizem o Direito do Agronegócio como subsistema autônomo ao Direito Agrário, mesmo que a ele pertencente. Entretanto, o reconhecimento de diferentes orientações no Direito Agrário nos inclina a concordar com tal distinção.

4.1.1. Direito Agrário e Direito do Agronegócio

O Direito prescreve comandos normativos destinados à regulação da vida em sociedade, podendo tal regulação ser caracterizada pelo enfoque nas relações dos particulares entre si, ou em suas relações com o Estado.

Antes de definir o Direito do Agronegócio como subsistema, Renato Buranello²⁷⁵ trata a distinção didática entre os ramos do Direito como decorrente de uma análise tridimensional

²⁷²BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 26. No mesmo sentido vide BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 185.

²⁷³BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 26. No mesmo sentido vide BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 185.

²⁷⁴BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 26. Cabe esclarecer que o autor, nessa mesma passagem, descreve os sistemas jurídicos sem muita precisão quanto à distinção entre sistema interno e externo, afirmando serem os sistemas criados pela Ciência do Direito ao descrever as relações entre as proposições segundo métodos próprios.

que, captando a orientação por valores diversos em cada ramo, as separa para facilitar seu estudo.

Para o autor, o intérprete analisa o ordenamento e, ao nele identificar um subconjunto de normas ordenadas que conciliem interesses divergentes e coordenem interesses convergentes de maneira orientada, teria elementos para afirmar pela existência de um ramo autônomo do direito, dotado das características de ordenação e unidade de um sistema.²⁷⁶

Pode-se dizer que tal percepção veio à tona antes com relação ao Direito Agrário do que com relação ao Direito do Agronegócio. A Lei de Terras, de 1850, e seu respectivo regulamento de 1854 podem ser apontados conjuntamente como marco legislativo na regulamentação da questão fundiária, ao abolir o regime de sesmarias e estabelecer a compra como único meio de aquisição da propriedade de terras.

Na esfera constitucional, já em 1934 encontra-se na Constituição a identificação do Direito Rural no artigo 5º, XIX, “c”, embora ainda fosse tido como ramo do Direito Civil. O Direito Agrário ganharia independência como ramo autônomo com a Emenda Constitucional nº 10 de 1964, que alterou a Constituição de 1946 para inserir no artigo 5º, XV, “a”, a competência da União para legislar sobre Direito Agrário, criando substrato para o Estatuto da Terra (lei 4.504/1964).²⁷⁷

A partir de então, as Constituições seguintes mantiveram a identificação do Direito Agrário como ramo individualizado, o qual ganhou papel de destaque com um capítulo todo²⁷⁸ dedicado à sua regulação na Constituição de 1988²⁷⁹, cuja competência foi atribuída privativamente à União²⁸⁰.

Reforçando o tratamento constitucional individualizado, é notável a previsão, no artigo 126 da Constituição de 1988, da criação de varas especializadas em Direito Agrário com o objetivo de melhor dirimir as questões relativas aos conflitos fundiários. Isso, ainda

---

²⁷⁵BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 28.

²⁷⁶ Note-se que Buranello chega a confundir a autonomia do Direito do Agronegócio com sua caracterização como subsistema jurídico, o que decorre de sua análise tridimensional da autonomia.

²⁷⁷ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. V.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p.17. Fernando Pereira Sodero também reconhece na EC nº 10/64 um margo do reconhecimento da autonomia do Direito Agrário. Cf. SODERO, Fernando Pereira. **Direito agrário e reforma agrária**. Florianópolis: Editora OAB/SC, 2006. pp. 19 e 20.

²⁷⁸ Vide artigos 184 a 191.

²⁷⁹BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 31.

²⁸⁰ Vide artigo 22, I, da Constituição Federal de 1988.

que de tal previsão constitucional não se possa concluir pela autonomia jurisdicional, para cuja constatação há que entenda que seria necessária a criação de uma “Justiça Agrária”.²⁸¹

Na identificação dos elementos comuns que caracterizariam a autonomia do Direito Agrário, há quem os classifique segundo três categorias.²⁸² Poderia ela, assim, ser constatada pela identificação da autonomia didática e científica; legislativa e jurisprudencial; e, por fim, administrativa, a partir de cuja constatação conjunta poder-se ia dizer autônomo o Direito Agrário.²⁸³ A constatação da autonomia desse ramo como um todo, por sua vez, indicaria a existência de um sistema dotado dos elementos de ordenação e unidade já definidos anteriormente.

A autonomia científica e didática é definida por parte da Doutrina²⁸⁴ como aquela que decorre da necessidade de método e processo próprios de conhecimento, em virtude de seu objeto não poder ser tratado pelos métodos e processos de conhecimento de outras disciplinas jurídicas.²⁸⁵

Já a autonomia legislativa e jurisprudencial seria alcançada quando as peculiaridades desse ramo do direito tornam-se tais que a jurisprudência passa a reconhecê-lo como digno de tratamento próprio, normalmente em virtude do reconhecimento da necessidade de conjuntos de normas específicas para tratar do setor.²⁸⁶

Por sua vez, a autonomia administrativa decorreria da implementação de políticas públicas e da criação de órgãos administrativos específicos que revelem mais uma vez a necessidade do tratamento diferenciado do setor²⁸⁷. Disso o INCRA é exemplo claro no Brasil.

---

²⁸¹ Cf. CASSETTARI, Christiano. **Direito agrário**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 6.

²⁸² ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional**: lições de direito agrário constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.42.

²⁸³ ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional**: lições de direito agrário constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.37.

²⁸⁴ ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional**: lições de direito agrário constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.35.

²⁸⁵ Importante nesse sentido o reconhecimento de Fernando Pereira Sodero quanto à importância do reconhecimento da autonomia manifestada pela individualização do ensino da disciplina, no que foi pioneira a Faculdade de Direito do Largo de São Francisco ao instituir o primeiro curso de especialização em Direito Agrário do país, no ano de 1968. Cf. SODERO, Fernando Pereira. **Direito agrário e reforma agrária**. Florianópolis: Editora OAB/SC, 2006. p.29.

²⁸⁶ ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional**: lições de direito agrário constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.38.

²⁸⁷ ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional**: lições de direito agrário constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.41.

Classificando-a em quatro esferas, Wellington de Barros Pacheco firma ser possível identificar a autonomia do Direito Agrário nos campos legislativo, didático, jurisprudencial e judiciário.²⁸⁸

Raymundo Laranjeira, por outro lado, apresenta uma classificação diferente das esferas de autonomia quando reconhece que a especificidade do Direito Agrário foi reconhecida aos poucos, discorrendo sobre tal percurso de reconhecimento.²⁸⁹

Afirma o autor que ela foi obtida inicialmente a partir de instrumentos legais elaborados para tratar individualizadamente de matérias antes abarcadas pelo Direito Civil, o que culminou com a institucionalização da autonomia legislativa do Direito Agrário pela Emenda Constitucional número 10 de 1964. Esta deu substrato para um aprofundamento dos trabalhos e estudos doutrinários sistematizados, tratando o tema de maneira autônoma, conquistando assim sua autonomia científica e, já em 1972, sua autonomia didática com a introdução do Direito Agrário como disciplina para estudo nas Faculdades de Direito brasileiras.²⁹⁰

Distinguindo o caráter científico da autonomia do Direito Agrário, Raymundo Laranjeira, afirma ser esta mais abrangente do que sua cientificidade²⁹¹, referindo-se aos ensinamentos de Evaristo de Moraes Filho, para quem a autonomia de um ramo do Direito decorreria da especialidade de seus princípios, doutrina, desígnios e métodos.²⁹² Novamente os elementos a partir dos quais a Doutrina identifica a autonomia se aproximam muito da ordenação e da unidade que caracterizam os subsistemas jurídicos.

Por fim, Christiano Cassettari prefere fazer a distinção apenas entre a autonomia científica e a legislativa, sendo esta caracterizada pela presença de institutos próprios ao Direito Agrário, tais como o Imposto Territorial Rural (ITR) e a desapropriação para fins de

²⁸⁸ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. V.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. pp. 24 e 25.

²⁸⁹ LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000. p. 251 e 252.

²⁹⁰ LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000. p. 251 e 252.

²⁹¹ LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000. p. 251.

²⁹² MORAES FILHO, Evaristo. **Dados sociológicos, jurídicos e econômicos do direito agrário**. São Paulo: LTr, 1969. Apud LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000. p. 251. Obra original citada pelo trabalho consultado não encontrada.

reforma agrária, e aquela decorrente da existência de leis específicas como o Estatuto da Terra, que regulamentam assuntos relativos a esse ramo do direito.²⁹³

Preferimos a classificação de Raymundo Laranjeira por sua simplicidade; adequação histórica; abrangência terminológica; e, ainda, pela proximidade de seu conceito de autonomia com o conceito que adotamos de sistemas e subsistemas jurídicos. A classificação proposta por Raymundo Laranjeira tem ainda a vantagem de conectar o surgimento do Direito Agrário a cada uma das três esferas de autonomia por ele identificadas, o que o contextualiza.

Pode-se afirmar, então, a partir de que momento teria surgido o Direito Agrário como ramo autônomo, anteriormente estudado juntamente com o Direito Civil, dotado dos elementos de um sistema por formar um conjunto normativo orientado por princípios próprios ao regular a atividade agrária. Esta, por sua vez, é definida por Renato Buranello como a atividade centrada num ciclo ou processo de exploração econômica da terra, a qual se constitui pela organização das pessoas e dos bens envolvidos na produção de vegetais e de animais destinados ao consumo, compreendendo, portanto, as realidades relacionadas ao trabalhador rural, à forma de utilização da terra (reforma agrária, usucapião agrário e imposto territorial rural) e à tutela subjetiva dos contratos agrários, em um contexto geral da função social da propriedade.²⁹⁴

Com base nos critérios propostos pela classificação de Raymundo Laranjeira, por nós adotada²⁹⁵, podemos reconhecer o Direito Agrário como ramo autônomo do Direito. Sua distinção para o Direito do Agronegócio, por sua vez, deve decorrer da análise dos princípios que o informam, já que são esses os elementos indicadores dos critérios de ordenação e do vetor de unidade de um sistema ou subsistema jurídico.²⁹⁶

Buscando na doutrina os princípios que informam o Direito Agrário, Christiano Cassettari identifica exemplificativamente a justiça social, a função social da terra, a

---

²⁹³ CASSETTARI, Christiano. **Direito agrário**. São Paulo: Atlas, 2012. pp. 6 e 7.

²⁹⁴ BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Elcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 29.

²⁹⁵ Para mais posicionamentos acerca da autonomia do Direito Agrário, vide LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000. pp. 251 a 293. Vide também TRENTINI, Flávia. **Teoria geral do direito agrário contemporâneo**. São Paulo: Atlas, 2012. pp. 4 e 5.

²⁹⁶ Em sentido contrário, Fernando Campos Scaff assevera não decorrer da especialidade do Direito Agrário sua autonomia, mas apenas sua especificidade. Segundo o autor, o reconhecimento da autonomia do Direito Agrário exigiria a identificação de princípios gerais próprios e exclusivos, considerados inexistentes pelo autor. Cf. SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. p.25.

permanência da terra e o acesso à propriedade da terra como os quatro princípios fundamentais do Direito Agrário²⁹⁷.

Wellington Pacheco de Barros, por sua vez, indica como princípios a função social da propriedade, a justiça social, a prevalência do interesse coletivo sobre o individual, a reformulação da estrutura fundiária e o progresso econômico e social. Note-se, ambos os autores acima indicam princípios de caráter eminentemente publicístico.²⁹⁸

Sem fugir ao caráter publicístico, Ibrahim Rocha *et. alii* ampliam o rol de princípios acima com fundamento nas disposições do Estatuto da Terra e da Constituição Federal, indicando como princípios do Direito Agrário a função social da propriedade, a proteção especial à pequena empresa agrária, o acesso e distribuição da terra ao cultivador direto e pessoal, a predominância do interesse público sobre o particular, o princípio da dimensão familiar mínima ou área mínima do imóvel rural, o princípio do rigor especial para a propriedade improdutiva, o princípio da coincidência entre propriedade produtiva e empresa rural, o princípio da preservação da biodiversidade, o monopólio legislativo da União e a destinação produtiva das terras públicas para promover preferencialmente o acesso à igualdade social.²⁹⁹

Da análise dos dispositivos que tratam da regulação do Direito Agrário, nota-se a inspiração de maneira geral nesses princípios, com manifesta preocupação do Constituinte com uso a ser feito da terra agrícola. A necessidade de atendimento à função social da terra como condição da garantia do direito de propriedade (art. 186 da CF), a preocupação com a soberania nacional, intimamente relacionada à segurança alimentar³⁰⁰, que marca as limitações à aquisição da propriedade rural por estrangeiros, (art. 190 da CF e Lei nº 5.709, de 7 de outubro de 1971), a possibilidade de desapropriação para fins de reforma agrária (art. 184, 185 e 189 da CF), o estímulo à manutenção de um modelo de pequenas propriedades rurais (art. 5º, XXVI da CF), o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, notadamente quando grandes (art. 153, VI e parágrafo 4º da CF) a previsão de instrumentos para o planejamento e a execução da política agrícola (art. 187 da CF), entre outros, são todos dispositivos que, juntamente com alguns dispositivos da Lei nº 8.171/91 orientam o uso da

²⁹⁷ CASSETTARI, Christiano. **Direito agrário**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 11.

²⁹⁸ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. V.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. pp. 21 a 22.

²⁹⁹ ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional: lições de direito agrário constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. pp. 49 a 53.

³⁰⁰ Nesse sentido vide ALENCAR, Álvaro Gurgel. **Do conceito estratégico de segurança alimentar ao plano de ação da FAO para combater a fome**. Fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v44n1/a09v44n1.pdf>>. Acesso em: 20/07/2016. p. 140.

propriedade rural, com especial atenção³⁰¹ para o uso racional da terra que fomente a justiça social com base no cumprimento da função social da propriedade³⁰².

Destacam-se também as preocupações com os sistemas de manejo do solo (Lei nº 6.225/1975), o módulo rural (artigo 65 do Estatuto da Terra), os serviços de inspeção e defesa sanitária agropecuária (Lei nº 8.171/91 e Lei nº 569/48), a questão fundiária (Artigos 184, 185 e 186 da Constituição; o Decreto nº 55.891/65; a Lei nº 5.868/72; a Lei nº 8.629/93; a Lei nº 4.504/64; e a Lei nº 9.393/96), os direitos do trabalhador rural (Convenção da OIT nº 14/1975 e Lei nº 5.889/73), dentre outras voltadas à proteção do interesse público na regulação das relações entre o Estado e os fatores de produção rural e agroindustrial.³⁰³ Nesse sentido os Planos Plurianuais elaborados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) trazem programas de participação intensiva com forte viés publicístico, como por exemplo, a defesa agropecuária e o abastecimento.³⁰⁴

Pois bem, os conceitos de Direito Agrário criados pela Doutrina pairam sob um cerne comum, pelo qual o conceituam como aquele ramo do direito que cuida das relações jurídicas estabelecidas em função dos bens rurais, sua distribuição e exploração.³⁰⁵ Como descrito acima, tal ramo parece ser regulado por um sistema que prioriza seus aspectos publicísticos, preocupando-se principalmente com as relações públicas do uso da propriedade³⁰⁶ (seu

³⁰¹ Cf. BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Êlcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 31. A menção à Lei nº 4.504/64 à Lei nº 9.393/96 decorre de acréscimo nosso e não são mencionadas pelo autor citado na passagem em questão.

³⁰² GISCHKOW, Emílio Alberto Maya. **Princípios de direito agrário: desapropriação e reforma agrária**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.25.

³⁰³ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 187.

³⁰⁴ A despeito de os Planos Plurianuais também trazerem medidas que beneficiam diretamente o produtor rural, até mesmo indicando terem como objetivo a garantia de sua renda, em seu conjunto trazem elementos que nos permitem crer serem orientados principalmente por fatores de interesse nacional, como a segurança alimentar e o equilíbrio da balança comercial. Veja-se, por exemplo o Plano Plurianual elaborado para os anos de 2012 a 2015. Cf. BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Plano plurianual 2012/2015**. Brasília, Disponível em:

<http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/acesso_informacao/Programacao_PPA_2012_2015.pdf>.

Consulta em: 10/07/2016.

³⁰⁵ Para mais, vide. SODERO, Fernando Pereira. **Direito agrário e reforma agrária**. Florianópolis: Editora OAB/SC, 2006. pp. 37 a 39. BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. V.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 18. OPITZ, Oswaldo, OPITZ, Silvia C. B. **Curso completo de direito agrário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 58. Dando ênfase a seu caráter publicístico, vide GISCHKOW, Emílio Alberto Maya. **Princípios de direito agrário: desapropriação e reforma agrária**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.21. Por outro lado, enxergando na empresa agrária o instituto central do Direito Agrário, vide SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 27 e 28.

³⁰⁶ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 187.

regime fundiário, sua posse, propriedade e ocupação; bem como as relações entre o Estado e os proprietários rurais)³⁰⁷.

Tais preocupações indicam que a definição de Direito Agrário possui um forte vínculo com a justiça social, colocando o interesse público acima do interesse individual dos detentores dos meios de produção.³⁰⁸

Por outro lado, a percepção de que uma grande parcela das normas a princípio abarcadas pelo Direito Agrário regulam diretamente as relações entre particulares no exercício de atividades de financiamento, produção, distribuição, armazenamento e processamento de insumos e produtos agropecuários indica que esse segmento do Direito Agrário pode ser individualizadamente identificado e estudado como o subsistema jurídico do Direito do Agronegócio.³⁰⁹

4.1.2. O Direito do Agronegócio

Na doutrina nacional, a distinção entre Direito Agrário e Direito do Agronegócio parte da dicotomia entre o público e o privado sem abrir mão do conteúdo semântico da definição original dos formuladores do termo “Agronegócio”³¹⁰. Encontramos posicionamentos no sentido de que a presença tanto de aspectos publicísticos como de aspectos privatísticos nas relações jurídicas de que cuida o Direito Agrário não implicaria a sua dissecação em Direito Agrário e Direito do Agronegócio, mas apenas o reconhecimento de sua natureza híbrida. Nesse sentido, Wellington Pacheco Barros reconhece a natureza híbrida do Direito Agrário, mas não recomenda sua segregação, talvez por não atribuir tamanha importância à dicotomia entre Direito Público e Direito Privado presente no Direito Agrário.³¹¹

No mesmo sentido, a definição de Christiano Cassettari indica que o autor não enxerga necessidade de desmembramento Direito Agrário. Prefere conceituá-lo como “o conjunto de

³⁰⁷ GISCHKOW, Emílio Alberto Maya. **Princípios de direito agrário: desapropriação e reforma agrária**. São Paulo: Saraiva, 1988. p.11.

³⁰⁸ ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional: lições de direito agrário constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p.29.

³⁰⁹ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 187.

³¹⁰ DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2.

³¹¹ BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. V.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. pp. 22 a 23. Também entende pela natureza jurídica mista LARANJEIRA, Raymundo. **Propedêutica do direito agrário**. São Paulo: LTr, 1975. pp. 156 a 159.

princípios e normas de direito público e privado que visa disciplinar as relações emergentes da atividade agrária, com base na função social da propriedade.”³¹² Todavia, a despeito de não defender a segmentação, reconhece a presença de um conjunto de normas formado por dois subconjuntos, um de normas orientadas por preocupações de direito público e o outro por preocupações de direito privado.

Também encontramos o reconhecimento da presença de aspectos privatísticos no Direito Agrário na obra de Silvia C. B. Opitz e Oswaldo Opitz. Embora atribuam preponderância aos aspectos publicísticos, os autores reconhecem a presença de aspectos privatísticos, definindo ser o objeto do Direito Agrário regulamentar os direitos e obrigações relativos aos imóveis rurais nos termos do artigo 1º do Estatuto da Terra³¹³, sem excluir as normas a eles complementares, relativas à propriedade rural e suas limitações.³¹⁴ Vão ainda além, reconhecendo a profunda aproximação entre o Direito Agrário e a reforma agrária, o que reforça o caráter publicístico do Direito Agrário.³¹⁵

Essa segmentação, seguindo uma tendência já antecipada por Raymundo Laranjeira³¹⁶ também é apontada por Emilio Alberto Maya Gischkow.³¹⁷ Este autor reconhece no Direito Agrário a presença de dois ramos com aspectos próprios: um ramo privado e um ramo público. Este estaria relacionado à atuação do Estado no sentido de coibir a exploração da terra contrariamente à sua função social, de maneira a garantir a igualdade de oportunidade no acesso à terra.

Para o autor, tal ramo público estaria estruturado em seis grupos, diferentes conforme o conteúdo de suas normas, a saber: aquelas que visam garantir igualdade de oportunidade de acesso à terra, as que caracterizam e definem a função social da propriedade, as responsáveis por implementar a política e a reforma agrária, as normas processuais relativas a esses mesmos aspectos, as normas de direito administrativo agrário e as normas sobre a ocupação das terras públicas.

---

³¹² CASSETTARI, Christiano. **Direito agrário**. São Paulo: Atlas, 2012. pp. 5 e 6.

³¹³ Lei Nº 4.504, de 30 de novembro de 1964.

³¹⁴ OPITZ, Oswaldo, OPITZ, Silvia C. B. **Curso completo de direito agrário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 58 a 59.

³¹⁵ OPITZ, Oswaldo, OPITZ, Silvia C. B. **Curso completo de direito agrário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 55 a 56.

³¹⁶ LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000. pp. 285 a 287.

³¹⁷ GISCHKOW, Emilio Alberto Maya. **Princípios de direito agrário: desapropriação e reforma agrária**. São Paulo: Saraiva, 1988. pp. 25 a 27.

Por outro lado, o ramo privado do Direito Agrário seria constituído pelas normas que regulam as relações jurídicas que têm por base a propriedade, a posse e as relações obrigacionais entre aqueles que cultivam a terra e os que a possuem. O Direito Agrário estaria, então, estruturado em dois grupos principais, um deles composto pelas normas que regulam os direitos reais de posse, propriedade e direitos reais sobre as coisas alheias, e outro grupo composto pelas normas que regulam as obrigações estabelecidas no desempenho da atividade, como o arrendamento rural e a parceria.

Valendo-se dessa distinção, Renato Buranello parte da dicotomia entre o público e o privado para identificar o Direito do Agronegócio como o setor do Direito Agrário caracterizado por elementos de natureza eminentemente privada³¹⁸ submetidos a uma fiscalização e regulação com interesses publicísticos, que incide sobre o conjunto que organiza.³¹⁹

Em trabalho mais recente, contudo, Renato Buranello indica alteração do posicionamento acima colacionado, passando a caracterizar o Direito do Agronegócio como ramo do Direito Comercial que não guardaria coincidência com o Direito Agrário, já que o foco deste residiria na atividade de produção no campo³²⁰, posicionamento com o qual seu orientador, Fábio Ulhoa Coelho, manifesta concordância ao prefaciá-lo esse último trabalho do autor³²¹.

Manifestando-se parcialmente consoante com tal relação com o Direito Comercial, reconhecendo o paralelismo entre as matérias, encontramos Fernando Campos Scaff. O autor conceitua o Direito Agrário como o “Direito da empresa agrária”, distinto do Direito Comercial em função da presença do elemento da “agrariedade”, pelo qual as atividades nesse

---

³¹⁸Fernando Campos Scaff entende o Direito Agrário como ramo do Direito Privado, regido por seus princípios gerais. A despeito de tal entendimento não implicar necessariamente sua discordância quanto à presença, no Direito Agrário, de aspectos privatísticos e publicísticos contrapostos, o autor entende o Direito Agrário como mais próximo ao Direito Comercial, caracterizando-o como o Direito da Empresa Agrária. Por isso, parece denominar Direito Agrário o que buscamos identificar como Direito do Agronegócio. Cf. SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 26 e 38.

³¹⁹BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Elcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 27, 38 e 39.

³²⁰BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. p.45. A afirmação do autor ao apontar que uma diferença do Direito Agrário para o Direito do Agronegócio é o foco daquele na atividade de produção rural pode gerar confusões. Ainda no Direito do Agronegócio, o cerne das relações objeto de análise é a produção rural, entretanto, a representatividade da etapa de produção na totalidade da cadeia, em termos percentuais de valor, já não prepondera sobre as demais.

³²¹COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15. COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15.

âmbito desenvolvidas e voltadas para o consumo humano se sujeitariam às especificidades dos ciclos biológicos.³²²

A alteração de posicionamento por parte de Renato Buranello não é para nós conclusiva, notadamente em virtude da possibilidade de o Direito do Agronegócio consistir em subsistema do Direito Agrário e, ao mesmo tempo, subsistema do Direito Comercial. Contudo, não iremos nos debruçar sobre tal divergência e debater se o Direito do Agronegócio seria mais um ramo do Direito Agrário do que um ramo do Direito Comercial. Restringir-nos-emos a avaliar o caráter derivado do Direito do Agronegócio e então delinear, a seguir, suas especificidades que justificariam o tratamento conforme diretrizes próprias de um subsistema jurídico.

4.1.3. O conceito de agronegócio: o *agribusiness*

A interdependência entre o capital produtivo representado pela planta agroindustrial, o capital financeiro, os instrumentos de financiamento do agronegócio e, por fim, o comércio exterior foi identificada por John H. Davis, que primeiro apresentou o termo *agribusiness* para definir tal complexo de relações em palestra proferida na *Boston Conference on Distribution of Agricultural Products*, em outubro do ano de 1955.³²³

Já no ano de 1957, John H. Davis publicou juntamente com Ray A. Goldberg o primeiro livro tratando dos fundamentos desse novo setor nomeado de *agribusiness* e definido como o conjunto de operações envolvidas na produção, distribuição e consumo de produtos agrícolas e seus derivados.³²⁴

Tal conceito ampliou a abrangência do termo agricultura, antes restrito à produção rural (aquela realizada dentro da propriedade rural) em virtude de uma visão da agricultura como instrumento de subsistência, para referir-se também às etapas “anteriores à porteira”

³²²SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 36 a 38.

³²³ DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2.

³²⁴ “By definition, agribusiness means the sum total of all operations involved in the manufacture and distribution of farm supplies; production operations on the farm; and the storage, processing and distribution of farm commodities and items made from them.” DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2. Cabe lembrar que os formuladores do termo agronegócio apontam inicialmente o agronegócio como uma evolução do modelo de negócio da agricultura tradicional, sem afirmarem decorrer tal nomenclatura de uma oposição entre orientações privatísticas e publicísticas. “Thus, agribusiness essentially encompasses today the functions which the term agriculture denoted 150 years ago.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 2.

(e.g. organização empresarial, produção de insumos e pesquisas tecnológicas) e “posteriores à porteira” (e.g. industrialização e distribuição)³²⁵, ou seja, antes e após a produção rural propriamente dita³²⁶, de fundamental importância em uma concepção comercial da agricultura³²⁷.

Sugerindo a necessidade de uma abordagem diversa da adotada até então para a agricultura³²⁸, a formulação do termo *agribusiness* foi acompanhada da proposta de que seus problemas deveriam ser enfrentados segundo um enfoque próprio e distinto do utilizado para o setor agrícola, considerando aspectos novos oriundos da relação entre a atividade agrícola e as etapas a ela anteriores e posteriores, inclusive mediante a adoção de políticas públicas próprias.³²⁹ Tais abordagem e políticas públicas deveriam ainda considerar as diferenças entre os problemas típicos da agricultura de subsistência e de baixa renda com relação aos problemas da agricultura comercial.³³⁰

³²⁵ BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 32 a 33. As expressões “anteriores à porteira” e “posteriores à porteira” e suas variantes são utilizadas pelo autor por serem corriqueiramente usadas nos trabalhos sobre o tema para diferenciar, respectivamente, as atividades anteriores e posteriores à etapa da produção rural, desta propriamente dita.

³²⁶ Para mais sobre essa classificação, vide ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de agronegócios**. 2. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2005. p.20. Em sentido semelhante, vide BEIERLEIN, James G. SCHNEEBERGER, Kenneth C. OSBURN, Donald D. **Principles of agribusiness management**. Prentice-Hall: New Jersey, 1986. pp. 6 e ss.

³²⁷ “The opportunity for solving the so-called farm problems by the agribusiness approach to policy is made more promising by virtue of the fact that agribusiness evolution still is taking place in a national economy that is rapidly expanding. As was pointed out in the introduction, the so-called farm problems tend to gravitate about two poles – one pertaining to ‘commercial farming’ and the other, ‘low income farming.’ Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 79

³²⁸ “In the opinion of the authors, the factor most limiting balance progress and economic growth in the food and fiber structure of our economy today is the absence of a comprehensive, well-defined, and well-balanced agribusiness policy.” (...) “still no adequate solution to our food and fiber problems is likely to be forthcoming until such considerations are viewed in an agribusiness setting with long-range objectivity and against the background of our national economic objectives.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. pp. 2 e 74.

³²⁹ DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 74 a 76. Concordando com tal posicionamento, vide ARAÚJO, Ney Bittencourt; WEDEKIN, Ivan; PINAZZA, Luiz Antônio. **Complexo agroindustrial: o agribusiness brasileiro**. São Paulo: Agroceres, 1990. p. XVII.

³³⁰ “As has been indicated repeatedly, such problems need to be approached as agribusiness issues because both their cause and their solution encompass the off-farm functions of supply manufacturing and processing-distribution as well as on-farm production. The point is that the approach to solutions must be as comprehensive as is the bases of the problems themselves.” Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 79. No mesmo sentido vide ARAÚJO, Ney Bittencourt; WEDEKIN, Ivan; PINAZZA, Luiz Antônio. **Complexo agroindustrial: o agribusiness brasileiro**. São Paulo: Agroceres, 1990. pp. XV e XVII. “O Sistema só será otimizado – e, portanto, apresentará sua eficiência máxima – se dissolvidos os gargalos em todos os seus subsistemas, o que exige uma análise global do complexo.” e “Entre os grandes gargalos no desenvolvimento do Complexo Agroindustrial está, em primeiro lugar, um problema conceitual: nossa incapacidade de enxergar o Sistema como um todo, de reconhecer o enorme crescimento da interdependência da agricultura com outros setores econômicos, o que vem inibir um processo integrado de planejamento e trabalho conjunto, que permita formular políticas sólidas visando atender, com maior eficiência, nossas metas econômicas e sociais. A eficiência do complexo não é somente importante para nossa capacidade econômica de competir; é, na verdade, a única forma de baratear o nosso alimento internamente, programa fundamental à melhoria de nossa qualidade de vida.”

Por isso, José Graziano da Silva afirma que a constituição do Complexo Agroindustrial foi acompanhada do afastamento da regulação geral imposta à agricultura pelo mercado e do aumento da intervenção do Estado como formulador de políticas específicas com o objetivo de regar o setor, estabelecendo parâmetros de rentabilidade dos capitais nele empregados e agindo como árbitro na solução de conflitos.³³¹

Mais especificamente, estariam insertas no subsistema jurídico do Direito do Agronegócio as normas gerais relacionadas aos contratos comerciais, títulos de crédito do agronegócio, regime jurídico das sociedades empresariais, regras para sua recuperação, disposições sobre a posse e regulação do arrendamento rural, etc. Trata-se de setor regido pela livre iniciativa, mas fortemente regulado e que por isso segue princípios próprios que merecem estudo individualizado.³³²

Renato Buranello lembra a definição do Projeto de Lei nº 325/2006, de iniciativa do Senado Federal, que propunha a criação do Estatuto do produtor rural e assim definia o agronegócio:

Art. 2º Para os fins desta Lei, define-se:

(...)

II – agronegócio: conjunto global das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas; das operações de produção nas unidades agrícolas; do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles, incluindo os serviços de apoio.³³³

Também traz à baila a definição inserida no Projeto de Código Comercial (Projeto de Lei nº 1.572/2011³³⁴) por meio da Emenda 33/2012³³⁵, que definiu o agronegócio como a

³³¹ SILVA, José Graziano da. **A nova dinâmica da agricultura brasileira**. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia, 1998. pp. 20 e ss. Especialmente p. 24.

³³² BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Elcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 34.

³³³ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 325/2006**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/9033.pdf>>. Consulta em: 31/03/2016.

³³⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei nº 1.572/2011**, disponível em: <http://participacao.mj.gov.br/codcom/>, acesso em 11/04/2016.

³³⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda nº 33/2012 ao projeto de lei nº 1.572/2011**, Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=550688>>. Consulta em: 11/04/2016.

(...) rede de negócios, contratos e títulos que promovem a integração das atividades econômicas organizadas de fornecimento de insumos, produção, transformação e comercialização; ainda armazenamento, logística e distribuição para consumo interno ou internacional de bens agrícolas, pecuários, de reflorestamento e pesca; incluem-se ainda entre as atividades do agronegócio as relacionadas aos subprodutos e resíduos de valor econômico, bem como suas formas próprias de financiamento e de precificação por meio de bolsas de mercadoria e futuro.³³⁶

A partir dessas definições, o autor propõe sua própria, que tem a qualidade da completude, embora beire a restrição conceitual, por definir o agronegócio como

(...) o conjunto organizado de atividades econômicas que envolve todas as etapas compreendidas entre o fornecimento dos insumos para produção até a distribuição para consumo final dos produtos, subprodutos e resíduos de valor econômico relativos a alimentos, fibras naturais e bioenergia, também compreendidas as bolsas de mercadorias e futuros e as formas próprias de financiamento.³³⁷

Partindo da avaliação dessas peculiaridades, Fábio Ulhoa Coelho também conceitua o agronegócio, definindo-o como o conjunto articulado de contratos, operações financeiras e negócios que tem como cerne a produção agrícola, sem restringir-se a ela.³³⁸ Mantém-se em tal conceito não só a produção, mas também o financiamento, a industrialização e comercialização da produção, bem como o conjunto de produtos e serviços voltados à concretização de tal cadeia.³³⁹

Percebemos que a partir da definição clássica de Davis e Goldberg, a Doutrina nacional tem buscado propor definições próprias decorrentes da tradução dessa concepção original acrescida de um rol de atividades anteriores e posteriores à produção rural que se poderiam dizer pertencentes ao conceito de agronegócio. Não concordamos com essas tentativas, porque, se as diversas listas de atividades trazidas por cada definição forem

³³⁶ BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 47.

³³⁷ BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.

³³⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 15 a 17. Em sentido semelhante, vide BEIERLEIN, James G. SCHNEEBERGER, Kenneth C. OSBURN, Donald D. **Principles of agribusiness management**. Prentice-Hall: New Jersey, 1986. p. 12.

³³⁹ Em sentido semelhante, vide ARAÚJO, Ney Bittencourt; WEDEKIN, Ivan; PINAZZA, Luiz Antônio. **Complexo agroindustrial: o agribusiness brasileiro**. São Paulo: Agroceres, 1990. p. 3. Também, vide SILVA, José Graziano da. **A nova dinâmica da agricultura brasileira**. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia, 1998. pp. 61 a 71.

compreendidas como exemplificativas, não possuem grande utilidade; se, por outro lado, forem taxativas, estão fadadas a uma vida breve.

Entretanto, consideramos importante uma maior especificação da definição original de *agribusiness*, para que ela não permita a redução ao infinito e a consequente inutilidade completa da definição. Pautados por essa necessidade, preferimos definir o agronegócio como o conjunto de operações envolvidas na produção, distribuição e consumo de produtos agrícolas e seus derivados, afetadas pela agrariedade que caracteriza a atividade rural e pelos riscos dela decorrentes.

Com essa definição, esperamos não incorrer nos mesmos equívocos acima apontados e, ao mesmo tempo, acrescentar ao conceito clássico um critério para que o intérprete possa avaliar se uma atividade pode ser dita como pertencente ao Direito do Agronegócio e, assim, merecedora dos estímulos direcionados a esse setor.

No Brasil, a percepção dessa relação de interdependência entre as atividades da cadeia agroindustrial foi objeto de consideração por parte da regulamentação³⁴⁰, que disciplinou de maneira distinta a atuação do moderno empreendimento agrário, agindo sobre as relações entre os meios de financiamento, a produção, processamento, armazenamento, distribuição e comercialização de seus insumos e produtos.

Confirmando essa relação de interdependência que caracteriza o Complexo Agroindustrial³⁴¹, objeto das teorizações sobre um ramo específico que originariamente recebeu o nome de *agribusiness* (traduzido para o português como agronegócio e ainda como Complexo Agroindustrial – “CAI”), no Brasil, sua percepção foi objeto de consideração por parte da regulamentação³⁴², que disciplinou de maneira distinta a atuação do moderno empreendimento agrário, agindo sobre as relações entre os meios de financiamento, a produção, processamento, armazenamento, distribuição e comercialização de seus insumos e produtos.

---

³⁴⁰ BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 36.

³⁴¹ BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles. Analisando a competitividade de cadeias agroindustriais. In: BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles (Orgs.) **Recursos humanos para o agronegócio brasileiro**. Brasília: CNPQ, 2000. p.5.

³⁴² BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 36.

São diversas as situações nas quais a legislação cria incentivos desenvolvidos para atender a demandas que confirmam a existência do subsistema jurídico do Direito do Agronegócio, seja como subsistema do Direito Agrário, seja como subsistema do Direito Comercial.³⁴³ O elemento da agrariedade³⁴⁴ que marca a produção rural propriamente dita e espalha seus efeitos sobre as demais atividades da cadeia agroindustrial motiva assim a concessão de incentivos, e a identificação da integração da atividade rural com outras desempenhadas antes e depois da porteira justifica o direcionamento de tais incentivos à cadeia como um todo afetada pela suscetibilidade da atividade rural a ciclos biológicos. Trataremos a seguir de alguns exemplos de tratamento diferenciado do setor.

A despeito da criação do Sistema Nacional do Crédito Rural (SNCR) pela lei 4.595 de 1964, bem como da Cédula de Crédito Rural pelo Decreto-Lei nº 167/67, por meio dos quais os órgãos integrantes do SNCR e pessoas físicas ou jurídicas, como os bancos e cooperativas de crédito, poderiam fornecer financiamento ao exercício da atividade rural de maneira incentivada pelo Governo Federal, o exercício do agronegócio demandou a busca de instrumentos mais flexíveis para seu financiamento.

Não obstante tivesse a Lei nº 8.171/91 estabelecido as diretrizes do crédito rural em seus artigos 48 e 49, privilegiando o produtor rural como centro da cadeia agroindustrial, as necessidades de financiamento não foram supridas pelos mecanismos existentes.

Embora tardiamente percebida, essa insuficiência levou à edição da Lei nº 11.076/04, que estabeleceu nova regulamentação para a emissão dos Certificados de Depósito Agropecuário e dos Warrants Agropecuários, antes regidos pela Lei nº 1.102/1903.³⁴⁵

Além disso, criou novos títulos de crédito rural, como os Certificados de Direito Creditório do Agronegócio (CDCAs), as Letras de Crédito do Agronegócio (LCAs), os Certificados de Recebíveis do Agronegócio (CRAs) e, por meio da Comissão de Valores Mobiliários, os Notas Comerciais do Agronegócio (*Agrinotes*) para facilitar a captação de recursos privados para o financiamento do agronegócio.³⁴⁶

---

³⁴³ Defendendo a necessidade de análise individualizada, como já antecipado acima, vide DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. pp. 74 e 75.

³⁴⁴ Para SCAFF, a agrariedade consiste na sujeição aos ciclos biológicos de atividades voltadas à produção para o consumo, que traria a necessidade de considerações específicas. Contudo, dessa especificidade não decorreria automaticamente a autonomia do Direito Agrário. Cf. SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 22 a 25.

³⁴⁵ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 187 e 188.

³⁴⁶ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 187 e 188.

Incentivou-se ainda a busca por tais instrumentos de financiamento, mediante a concessão de benefícios fiscais, principalmente às pessoas físicas residentes no Brasil que investem seus recursos nos títulos para financiamento do agronegócio. Nesse sentido, pode-se mencionar a isenção de IOF prevista pelos artigos 32, parágrafo 2º, inciso V e artigo 9º, inciso II do Decreto nº 6.306/07; a isenção de Imposto de Renda concedida pelo artigo 3º, IV da Lei nº 11.033/04 e pelo artigo 7º da Lei nº 11.311/06 aos rendimentos produzidos pelas LCAs, Warrants Agropecuários (WAs), CDCAs, CRAs e Certificados de Depósito Agropecuários (CDAs); bem como a isenção de imposto de renda sobre os rendimentos produzidos pelas Cédulas de Produtor Rural (CPRs) da modalidade financeira, prevista no artigo 3º, V da Lei nº 11.033/04. Também a Lei nº 9.138/95 pode ser mencionada como importante instrumento de facilitação do acesso ao crédito rural.

Assim, por meio da regulação obteve-se a diversificação e flexibilização dos mecanismos de financiamento, estimulando que das relações entre os particulares resultasse o financiamento do agronegócio e especialmente de seu cerne, a produção rural.

No que tange ao armazenamento de produtos agropecuários, seus derivados, subprodutos e resíduos de valor econômico, a Lei nº 9.973/00 e o Decreto nº 3.855/01 regram os serviços de armazenagem e criam mecanismos de certificação desses importantes agentes pelo MAPA, o que contribuiu para a segurança jurídica no exercício dessa atividade e principalmente na tomada desse serviço pelos produtores rurais. Mais uma vez, a regulamentação de uma atividade essencial ao desenvolvimento do setor criou melhores condições para os produtores rurais, especialmente em virtude do aumento da segurança jurídica e negocial.

Também o Direito Comercial passou por adequações para facilitar a organização daquele que se dedica à atividade rural, excluindo-o da condição formal necessária de empresário. Pode a pessoa física atuar como produtor rural individual, bem como, por força dos artigos 970 e 971 do Código Civil, atuar como empresário, mas organizar-se sob a forma de sociedade simples, sendo-lhe apenas facultativo o registro na Junta Comercial.³⁴⁷ Essas faculdades, que decorrem do reconhecimento da ainda preponderante participação do produtor rural pessoa física³⁴⁸, dão a ele possibilidade de se sujeitar a mecanismos

---

³⁴⁷ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 188 e 189.

³⁴⁸ Conforme Davis e Goldberg, mesmo nos Estados Unidos era marcante uma característica ainda hoje observada no Brasil, qual seja, a de que a agricultura comercial é preponderantemente exercida em propriedades familiares (independentemente de qual seja o tamanho da propriedade) detidas por pessoas físicas, por seus

simplificados de escrituração, favorecendo o exercício da atividade notadamente quando em pequena escala. Mais uma vez, a flexibilidade e a simplificação marcam a regulamentação.

Outra importante vertente por meio da qual se incentiva e, mais do que isso, garante condições de desenvolvimento do agronegócio é a dos seguros rurais. Já reconhecemos anteriormente neste trabalho a vinculação da atividade rural, e assim consequentemente das demais atividades abarcadas pelo conceito de agronegócio, a ciclos e fatores naturais de difícil previsibilidade e controle, que dão ao seguro rural papel fundamental no desenvolvimento do setor.

Na esfera estadual, pode-se atribuir ao Decreto nº 10.554 de outubro de 1939, do Estado de São Paulo, o primeiro reconhecimento legislativo da importância do seguro agrícola no Brasil, já que este instrumento tornou obrigatório o seguro contra granizo para os cotonicultores, instituindo o "Fundo de Defesa da Lavoura Algodoeira contra o Granizo". A ideia teve repercussão, dando ensejo à criação de seus análogos para a viticultura e para a horticultura no mesmo Estado, por meio da Lei nº 111, de 19 de julho de 1948 e da Lei nº 8.375, de 28 de outubro de 1964.³⁴⁹

Já em âmbito nacional, a Lei nº 2.168 criou, no ano de 1954, a Companhia Nacional de Seguro Agrícola e o Fundo de Estabilidade do Seguro Agrário com o objetivo de proteger o produtor rural dos riscos naturais da atividade, como geadas, secas e pragas. Entretanto, a falta de escala suficiente para compensar o risco atuarial levou ao seu insucesso.

Outro importante incentivo foi dado, em 1970, pela hoje já revogada Resolução CNSP-5/1970 que definiu as condições do seguro rural, como a tarifa, as coberturas, sinistros cobertos, suas modalidades (seguro agrícola, seguro-CPR, entre outros), e a participação das seguradoras no Fundo de Estabilidade do Seguro Rural.

Sua insuficiência, contudo, demandou a adoção de medidas complementares, como a instituição de subvenção econômica ao prêmio do seguro rural e a criação do Departamento de Gestão de Risco Rural da Secretaria de política Agrícola do MAPA, ambos pela Lei nº

---

próprios proprietários. Assim afirmam os autores: "There is strong tradition in America for retaining the family farm as the dominant production unit in commercial agriculture. While in recent decades the number of such farms has decreased and the size increased, still in 1954 approximately 98% of all farms were owned by individuals and 76% were owner operated." Cf. DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957. p. 80.

³⁴⁹ GESTÃO EM SEGUROS E RISCOS DA ESALQ/USP. **Boletim do seguro rural**. São Paulo: USP, Novembro de 2014. p.3 Disponível em: <http://www.esalq.usp.br/geser/docs/boletim/BSR_6aEdicao.pdf>. Consulta em: 31/05/2016.

10.823/2003; dentre outras iniciativas públicas e privadas que criaram instrumentos e ambientes de discussão para aprimorar o seguro rural.

Ainda sobre o seguro rural, a Lei nº 8.171/91 criou novamente modalidade de seguro agrícola em seus artigos 56 e 58 e ainda deu nova vida ao PROAGRO, em seu artigo 59 e seguintes, inicialmente instituído pela Lei nº 5.969, de 12 de dezembro de 1973.

Mas não é apenas por meio do financiamento e da instituição de garantias que o agronegócio recebe incentivos. Merecem destaque alguns dispositivos do Código Civil que tratam de modalidades contratuais próprias do campo, por exemplo o contrato de parceria rural previsto inicialmente nos artigos 1.410 a 1.415 e 1416 a 1.423 do Código Civil de 1916, posteriormente introduzido no Estatuto da Terra em seus artigos 92 a 96 e regulamentado pelo Decreto nº 59.566/66.³⁵⁰

Esses dispositivos demonstram o reconhecimento de que os contratos que regem a vida no campo demandam tratamento diferenciado, atento às realidades do setor, garantindo prazos mínimos de vigência, o direito de realizar a colheita ainda após o término do prazo contratual, o direito de preferência na continuidade da exploração de terra não explorada pessoalmente pelo proprietário, dentre outros. A limitação do percentual de participação atribuído ao proprietário da terra, por exemplo, evita repartição dos frutos da exploração da terra em proporções que inviabilizem a produção rural e consequentemente prejudiquem as demais atividades do agronegócio.³⁵¹

Finalmente, cabe mencionar que os incentivos ao agronegócio também alcançam a seara das negociações internacionais, nas quais se busca o comprometimento pela redução de subsídios estatais ao agronegócio, notadamente pelos países desenvolvidos, de maneira a permitir o desenvolvimento e integração global dos países em desenvolvimento, para os quais a concessão de subsídios não só é difícil, como danosa por encarecer produtos alimentícios no mercado interno em função do ganho de competitividade internacional.

Os exemplos acima demonstram a atenção especial conferida ao agronegócio em medidas que o estimulam em diferentes etapas de sua cadeia, seja por meio de incentivos diretos a seu cerne, a produção rural, seja pelo estímulo a outras atividades do agronegócio que geram impactos positivos na atividade de produção rural ou que mitigam, tanto nela,

---

³⁵⁰ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. p. 190 e 191.

³⁵¹ BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007. pp. 192 a 193.

quanto nas etapas posteriores e anteriores à porteira, os riscos decorrentes da agrariedade que caracteriza a atividade rural.

Além disso, mostram que a despeito de permanecer presente a preocupação com o uso da terra, sua relação com o homem e a função social da propriedade; no Direito do Agronegócio elas são preocupações mediatas, que atuam primordialmente como limites ao estímulo das relações privadas que permeiam o agronegócio.

Constatada, assim, a presença de preocupações imediatas específicas, tentaremos delas extrair os princípios que determinam os critérios de ordenação e unidade desse setor, avaliando então se eles permitem caracterizar o Direito do Agronegócio com um subsistema jurídico.

4.1.4. Princípios do Direito do Agronegócio

Fábio Ulhoa Coelho³⁵² identifica alguns princípios específicos ao agronegócio, de forma coerente com o Projeto de Lei de Código Comercial, em sua Emenda nº 33/2012.³⁵³ O primeiro desses princípios é a função social da cadeia agroindustrial, uma especialização do princípio da função social da empresa que, no agronegócio, atribuiria especial interesse às contribuições resultantes de sua exploração, como por exemplo a segurança alimentar.

O segundo é o princípio do desenvolvimento agroempresarial sustentável, que orientaria as atividades agroempresariais à exploração sustentável, em respeito ao meio ambiente.

Como terceiro princípio, o autor na verdade eleva a cadeia agroindustrial à categoria de bem jurídico de interesse nacional. Já o quarto seria o princípio da integração das atividades da cadeia agroindustrial, merecedora de proteção por sua direta relação com a eficiência e mesmo viabilidade das atividades desempenhadas pelos agentes de produção, em virtude de sua relevância e interesse nacional.

Concluindo seu entendimento sobre o papel de tais princípios, o autor defende que a supremacia do interesse público deve resultar na interpretação dos princípios específicos do

---

³⁵² COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 15.

³⁵³ COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 17 e 18.

Direito do Agronegócio, orientando o operador para que decida “desconsiderando os interesses específicos dos contratantes e adotando a decisão que corresponda ao interesse nacional”, assegurando a preservação da cadeia negocial em si, entendida como bem jurídico.

354

Não negamos que a relação de sujeição aos princípios do Direito Agrário imprima no Direito do Agronegócio preocupações publicísticas, a despeito de este subsistema tratar notadamente das relações de direito privado que permeiam a atividade rural. Entretanto, não concordamos com o posicionamento de Fábio Ulhoa Coelho.

A interpretação do direito como sistema demanda a assumpção da premissa de que os princípios influenciaram as escolhas legislativas, de maneira que as regras resultam da decisão de órgão competente para realizar o sopesamento entre princípios e, a partir desse resultado, legislar. Assim, admitir que qualquer interpretação deva desconsiderar os interesses particulares respaldados em regras subverteria o Estado de Direito e acarretaria enorme insegurança jurídica, por atribuir aos princípios o poder de derrogar automaticamente quaisquer regras que não o concretizem em grau máximo.

Ademais, a própria origem do Direito do Agronegócio tem como premissa sua especial atenção a aspectos privatísticos, o que nos parece incoerente com a assertiva de Fábio Ulhoa Coelho. Entendemos que se o Direito do Agronegócio é um subsistema autônomo marcado por aspectos privatísticos e sua relação com as atividades agrárias, a interpretação no âmbito desse subsistema não deve simplesmente desconsiderar os interesses privados, ainda que em defesa da cadeia produtiva nacional.

O entendimento do autor poderia levar à adoção de posicionamentos arbitrariamente incongruentes com a própria natureza privada do agronegócio. Por exemplo, tornaria defensável a vedação à resolução de um contrato de transporte deficitário para o transportador de grãos, com fundamento na necessidade de preservação da cadeia agroindustrial. Além disso, a pura desconsideração da vontade dos contratantes, defendida pelo autor, geraria enorme insegurança jurídica.

Mais adequado seria a interpretação das normas pertinentes a este subsistema com especial atenção à vontade das partes, mas buscando compor tais interesses à preservação da cadeia negocial. No exemplo acima, seria mais plausível uma interpretação que permitisse a

---

³⁵⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 17 e 18.

rescisão contratual, mas garantisse ao tomador prazo razoável para contratar com novo transportador, garantindo assim o constante fluxo de produtos sem forçar o primeiro transportador a manter uma relação contratual deficitária.

Sem a pretensão de exaurir todos os princípios que venham a reger o Direito do Agronegócio, muito menos de negar a natureza principiológica daqueles indicados por Fábio Ulhoa Coelho, consideramos importante sua complementação identificando alguns princípios suplementares a partir do conjunto de dispositivos constitucionais e legais que tratam da política agrícola, pois voltam-se eles para a orientação das medidas a serem adotadas no setor, abrangendo todas as atividades contidas no conceito de agronegócio, com foco e especial atenção à atividade rural.³⁵⁵

O artigo 187 da Constituição Federal é bastante útil nessa tarefa, pois determina o planejamento da política agrícola abrangendo não somente a atividade de produção, mas também as atividades de armazenamento, comercialização e transporte. A menção ao financiamento não é feita incluindo-o expressamente como integrante do setor agrícola, mas como mecanismo de incentivo das atividades arroladas no *caput* do artigo, o que não retira sua importância, especialmente reconhecida pela dedicação de um capítulo exclusivo na Lei nº 8.171/91, que esmiuçou a política agrícola. Esta lei, por sua vez, também é instrumento essencial na identificação dos princípios atinentes ao Direito do Agronegócio.

O *caput* do artigo 187 indica a percepção da interdependência das atividades do setor agrícola, incluindo-se aquelas indicadas pelo artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.171/91. Isso nos leva a concordar com a indicação da preservação da cadeia agroindustrial como princípio do Direito do Agronegócio.

O artigo 187, II da Constituição estabelece que a política agrícola deve ser planejada e executada de maneira que os preços sejam compatíveis com os custos de produção, garantindo sua comercialização. No mesmo sentido, a Lei nº 8.171/91, em seu artigo 2º, inciso III, trouxe como princípio fundamental da política agrícola a garantia, na agricultura, de rentabilidade compatível com a de outros setores da economia. Esses dispositivos indicam o reconhecimento da necessidade de incentivos no setor agrícola, com especial foco na atividade produtiva desempenhada dentro da porteira na cadeia agroindustrial, qual seja, a etapa de produção rural propriamente dita, pois ela é a diretamente afetada pela agrariedade.

---

³⁵⁵ Lei nº 8.171/91, artigo 2º, II: “o setor agrícola é constituído por segmentos como: produção, insumos, agroindústria, comércio, abastecimento e afins, os quais respondem diferenciadamente às políticas públicas e às forças de mercado;”

No mesmo sentido parece caminhar o artigo 3º, incisos I e II da Lei nº 8.171/91, do qual nota-se a centralização das preocupações na atividade de produção rural. O inciso I coloca como objetivo o incremento da produção e da produtividade agrícola e o inciso II demanda a sistematização da intervenção estatal para permitir o planejamento por parte dos setores intervenientes na agricultura e, dessa forma, reduzir suas incertezas.

Por fim, o artigo 49, *caput* e parágrafo 1º, torna residual o financiamento das atividades de beneficiamento e industrialização de produtos agropecuários, priorizando sua destinação para a produção agropecuária propriamente dita. Todos esses dispositivos tratam como cerne do setor e, portanto, como atividade principal a ser incentivada, a produção rural.

De tais constatações, entendemos relevante eleger como princípio a garantia da viabilidade econômica do agronegócio, tendo como núcleo a garantia da viabilidade econômica da atividade rural.

Entendemos ainda importante identificar um princípio que deve servir de norte para os incentivos que venham a garantir a viabilidade econômica do agronegócio, decorrente da percepção da necessidade de dar proteção a um determinado tipo de proprietário e produtor rural, pelo Constituinte: o pequeno. De maneira sucinta, a Constituição compatibiliza a exploração da propriedade rural com a política agrícola, notadamente em virtude do instituto da Reforma Agrária e da Função Social da Propriedade. Os artigos 184 e 187, parágrafo 2º da Constituição trazem disposições nesse sentido.

A estrutura fundiária defende a distribuição de terras em pequenas e médias propriedades ao protegê-las da desapropriação, ainda que improdutivas, nos termos do artigo 185 da Constituição, o que está em consonância com a Lei nº 9.393/96, que em seu artigo 11 estabelece a graduação do ITR de acordo com a área da propriedade rural e seu grau de utilização.

Também a Lei nº 8.171/91 reforça a necessidade de compatibilização da política agrícola com a reforma agrária em seu artigo 3º, inciso VII, artigo esse que ainda estabelece em seu inciso X o objetivo de prestação de apoio institucional, priorizando o atendimento ao pequeno produtor rural e sua família, que usualmente exerce a atividade como pessoa física.

O estímulo à agroindustrialização junto às áreas de produção rural previsto no inciso XI também pode ser visto como indício de que o vetor de incentivo ao agronegócio tem como cerne o produtor e a produção rurais, assim como o artigo 12, inciso III, que prioriza a

destinação da pesquisa agrícola aos pequenos produtores, “ênfatizando os alimentos básicos, equipamentos e implementos agrícolas voltados para esse público”.

Os exemplos acima nos levam à conclusão de que a política agrícola exige o apoio e o estímulo ao setor agrícola como um todo, mas tem como diretriz o objetivo de estimular a produção rural, priorizando especialmente o pequeno produtor de modo a garantir sua sobrevivência à concorrência representada pelo modelo de produção dominante, realizado por grandes produtores, em larga escala e grandes propriedades.³⁵⁶

Consideramos ultrapassada a disposição do Estatuto da Terra que declara em seu artigo 16 “a gradual extinção do minifúndio e do latifúndio” como meio necessário para promover a justiça social, o progresso e o bem-estar do trabalhador. A força e papel dados a esse instrumento pelo Estatuto da Terra, possivelmente por ser anterior à Constituição de 1988, é insustentável no contexto da política agrícola hoje delineada pela Lei nº 8.171/91 em coerência com a Constituição, especialmente levando em conta o reconhecimento da heterogeneidade dos estabelecimentos nos quais se desenvolve a atividade agrícola, expresso no inciso V, artigo 2º dessa mesma Lei. Ademais, a necessidade de garantia da segurança alimentar, do equilíbrio da balança comercial, do desenvolvimento econômico e do crescimento do PIB, para os quais produção rural de larga escala e em extensas propriedades é fundamental, torna necessário dar a essa previsão do Estatuto da Terra papel meramente histórico.

Dito isso, também elegemos como princípio do Direito do Agronegócio, que deve orientar a política agrícola e o uso dos meios destinados à sua implementação, a primazia do incentivo ao pequeno produtor rural, sendo certo que dela não deve resultar a marginalização dos grandes produtores e muito menos a extinção das grandes propriedades. A constatação de que o pequeno produtor usualmente exerce a atividade rural como pessoa física, por sua vez, nos dá indícios de ser justificável ainda a preferência a este com relação à pessoa jurídica, se essa preferência tiver como objetivo garantir a primazia do incentivo ao pequeno produtor.

A preocupação com a competitividade também é ressaltada na Lei nº 8.171/91. Seu artigo 3º, inciso XVI, estabelece como objetivo da política agrícola a promoção da concorrência leal entre os agentes econômicos a ela relacionados. Sua redação isolada não traz significativas alterações de conteúdo com relação à Lei 12.529/11. É no artigo 14 que a preocupação com a competitividade internacional é marcante.

Por meio desse artigo orientam-se os programas de desenvolvimento tecnológico para a finalidade de garantir a independência nacional e a competitividade da agricultura brasileira em nível global, indicando o reconhecimento da importância desse setor para o desenvolvimento econômico e social nacional, bem como para a segurança alimentar e soberania³⁵⁷.

A partir da análise acima, concordamos com a existência do subsistema jurídico do Direito do Agronegócio, derivado do Direito Agrário (ainda que também possa ser derivado do Direito Comercial) mas dele diverso e autônomo (conforme a definição de autonomia já indicada em item anterior), porque orientado por princípios voltados a regulamentar as relações de direito privado relativas especialmente à produção rural (o cerne da cadeia agroindustrial), mas também às atividades a ela anteriores e posteriores, essenciais para seu desenvolvimento, tendo como critérios de ordenação e unidade peculiares os princípios acima identificados, notadamente o princípio da preservação da cadeia agroindustrial e o princípio da garantia da viabilidade econômica do agronegócio.

Pela análise acima, constatamos que o subsistema do Direito do Agronegócio reconhece na atividade rural o elemento que diferencia o agronegócio como um todo dos demais setores produtivos: a agrariedade. Sua caracterização como subsistema é consequência da percepção de que o agronegócio assumiu caráter industrial e de integração global, mas não conseguiu se desvincular dos ciclos naturais típicos das etapas de produção agrícola ou rural.³⁵⁸ Daí decorre o reconhecimento da legislação, de que as políticas de incentivo à cadeia agroindustrial devem ter como foco e centro de preocupação a atividade rural, ou seja, um incentivo às atividades pertencentes à cadeia agroindustrial encontra justificativa dentro do subsistema do Direito do Agronegócio apenas se tiver relação direta com o favorecimento da atividade rural ou com a mitigação, ainda que indireta, dos potenciais efeitos danosos dos riscos decorrentes da agrariedade e refletidos das atividades da cadeia agroindustrial. Assim, as normas jurídicas que tragam incentivos, inclusive as normas tributárias indutoras, devem

---

³⁵⁷ Relacionado a segurança alimentar à estabilidade política, vide ALENCAR, Álvaro Gurgel. **Do conceito estratégico de segurança alimentar ao plano de ação da FAO para combater a fome**. Fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v44n1/a09v44n1.pdf>>. Acesso em: 20/07/2016. p. 140.

³⁵⁸ BURANELLO, Renato. Autonomia didática do direito do agronegócio. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Elcio (Coords.). **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 36.

ser interpretadas sob este enfoque para que se descubra se trazem incentivos pertinentes ao subsistema, ou se consistem em meros privilégios odiosos.³⁵⁹

---

³⁵⁹ Segundo Ricardo Lobo Torres, o privilégio odioso é a “autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. Ed. V. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. pp. 367 e 368.

5. O IMPOSTO SOBRE A RENDA

A identificação de um tratamento específico dado à tributação da renda no agronegócio não será completa se antes não avaliarmos quais os critérios de ordenação e unidade que regem a tributação da renda.

A partir de um levantamento de princípios será possível confrontá-los com os princípios e regras que regem o Direito do Agronegócio e então verificar em que medida interagem. Essa comparação permitirá chegar a importantes conclusões acerca da existência não só de um tratamento diferenciado, mas de um tratamento diferenciado orientado por princípios afeitos à tributação da renda gerada em um setor específico, em virtude de suas peculiaridades.

5.1 A origem do imposto de renda em seus contornos atuais

A Doutrina localiza o Reino Unido como berço do Imposto de Renda³⁶⁰, havendo quem identifique desde o período feudal métodos de tributação sobre o patrimônio contendo elementos daquilo que viria a ser o Imposto de Renda.³⁶¹ É o caso do tributo que incidia sobre as propriedades imobiliárias, calculado sobre a potencialidade produtiva da terra no ano.³⁶²

Michael Gousmett indica a importância de outro tributo, surgido no século XIII no Reino Unido mediante imposição da Igreja Católica para custear o papado, como delineador de elementos que viriam a compor o Imposto de Renda.³⁶³ Este, por sua vez, foi efetivamente instituído no Reino Unido no ano de 1799 pelo ministro das finanças William Pitt, logo após a instituição de seu precursor, também por Pitt, em 1798, que ficou conhecido como *Triple*

³⁶⁰ Nesse sentido, vide SOOS, Piroška E. **The Origins of Taxation at Source in England**. Amsterdam: IBFD, 1997. Especialmente pp. 145 a 167. Também COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p 18.

³⁶¹ HARRIS, Peter. **Income tax in common law jurisdiction**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. pp. 13 e 18.

³⁶² ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de Renda: indagações acerca do nascimento do tributo no Reino Unido”. In OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário Atual**, v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética. 2013. pp. 166 e 167.

³⁶³ GOUSMETT, Michael. A short history of the charitable purposes exception from income tax of 1799. In: Tyley, John (Ed.) **Studies in the history of tax law**. V. 5, Oxford e Portland, Oregon: Hart Publishing, 2012. p. 128.

Assessment devido à sua divisão em três fases voltadas a permitir a captação da capacidade contributiva.³⁶⁴

No Brasil, Marcos Carneiro de Mendonça relata que a esmola instituída pela “Bula da Santa Cruzada” no século XVII foi responsável por grande parte da arrecadação do governo português e, apesar de não compulsória (já que tinha como contrapartida a aquisição de favores espirituais e a compulsoriedade seria contraditória à aparente liberdade religiosa), assemelhavam-se ao imposto sobre a renda inclusive quanto à progressividade, implementada pelo artigo 68 de seu regimento.³⁶⁵

A despeito disso, o surgimento do Imposto de Renda é tratado sob duas principais vertentes, que, fundamentadas em diferentes abrangências materiais, divergem quanto à data de sua instituição no País, embora a situem a partir do século XIX.³⁶⁶

Assim, Walter Barbosa Correa indica haver uma corrente doutrinária que reconhece como precursores do Imposto de Renda tributos que incidiam apenas sobre determinadas espécies de rendimento, por exemplo, sobre os rendimentos pagos pelos cofres públicos em virtude de uma relação de prestação de serviços ao Estado, ou ainda sobre os dividendos distribuídos.³⁶⁷ Partindo de tal concepção, parcela dessa corrente atribui o nascimento do Imposto de Renda no Brasil à instituição da décima urbana pelo alvará de 27 de Junho de 1808. Tal tributo correspondia a 10% dos rendimentos líquidos dos prédios urbanos em condições habitáveis compreendidos nos limites das cidades e vilas, havendo ainda presunção de rendimentos³⁶⁸ para aqueles imóveis utilizados diretamente por seus proprietários.³⁶⁹

³⁶⁴ SOOS, Piroška E. **The Origins of Taxation at Source in England**. Amsterdam: IBFD, 1997. Especial mente pp. 145 a 147. Também sobre a origem do Imposto de Renda na Inglaterra vide SELIGMAN, Edwin R.A. The Income Tax. In: **Political Science Quarterly**. Vol. 9, No. 4 (Dec. 1894). pp. 610-648, Nova Iorque: The Academy of Political Science. p. 612. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2139851>>. Consulta em: 07/06/2016.

³⁶⁵ CARNEIRO DE MENDONÇA, Marcelo. **Raízes da formação administrativa do Brasil**. V.2. Rio de Janeiro: Instituto Histórico e Geográfico do Brasil, 1972. p. 517 a 521.

³⁶⁶ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 250. A respeito de tais posicionamentos, vide. SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. **Noções de finanças e direito fiscal**. 3. Ed. Curitiba: Editora Guairá, sem data. pp. 223 e seguintes. SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2.Ed. Rio de Janeiro: Financeira. pp. 201 e 202.

³⁶⁷ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. pp. 250 e 251

³⁶⁸ Nota-se aí a noção de renda imputada, acerca da qual trataremos adiante.

³⁶⁹ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. pp. 250 e 251

Sua instituição, embora justificada pela generalidade e alegada qualidade de atingir a todos, já nasceu marcada por isenções, como a concedida à agricultura. O alvará em questão reconheceu a atividade rural como “o verdadeiro e mais inesgotável manancial de riquezas dos Estados”, devendo ser “animada e promovida para fazer prosperar a riqueza nacional e a população”. É verdade que a oneração dos rendimentos da agricultura pelo dízimo é também mencionada pelo mesmo alvará como uma das razões para a isenção da décima, mas isso não descarta o reconhecimento da importância da agricultura e a intenção expressa de seu fomento.³⁷⁰

O artigo 23 da Lei nº 317/43 é o segundo principal marco de instituição do Imposto de Renda no Brasil, conforme a mesma corrente em questão, ainda que sua instituição por tal instrumento tenha vigorado apenas por um ano.³⁷¹ Foi criada, assim, pelo período de um ano, uma “contribuição extraordinária” sobre os vencimentos, conforme uma tabela progressiva que os sujeitava a alíquotas entre 2% e 10%.

A despeito de a redação do alvará de 27 de junho de 1808 afirmar que sua instituição visava à generalidade, tanto ele quanto a Lei nº 317/43 abarcam apenas formas isoladas de renda, desconsiderando rendimentos provenientes de outras fontes e atividades. Daí a crítica sobre sua nomeação como Imposto de Renda propriamente dito.

Fundado nessa crítica, Walter Barbosa Correa afirma haver outra vertente, majoritária, que aponta a Lei nº 4.625/22 como a primeira a instituir tributo que pudesse ser denominado Imposto de Renda, pois respeitaria os critérios de generalidade e universalidade. Seguindo tais parâmetros, o artigo 31 desse instrumento legal criou o “imposto geral sobre a renda”, devido por toda pessoa física ou jurídica residente no país sobre seus rendimentos líquidos globais, independentemente da origem.³⁷²

Indicando sua adesão a essa vertente, Alcides Jorge Costa reconhece na Lei nº 4.625/22³⁷³ a criação do “imposto de renda geral”, a despeito de ela ter sido alterada antes de

---

³⁷⁰

Redação

original

disponível

em:

<http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/Colecoes/Legislacao/Legimp-A1_20.pdf#page=2>.

Consulta em 06 de maio de 2016.

³⁷¹ CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p. 250.

³⁷² CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. pp. 250 e 259.

³⁷³ Redação original disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Consulta em 07/06/2016.

sua entrada em vigor pelo artigo 3º da Lei nº 4.783/23³⁷⁴, que inseriu no artigo 31 uma lista categorizada das rendas tributáveis, mudando o caráter amplo e genérico anteriormente presente.³⁷⁵

Apesar de tal divergência indicada pelo Autor, concordamos que as previsões que estabeleceram a tributação de determinadas modalidades de rendimento podem ser apontadas como precursoras do Imposto de Renda, o qual assumiu os princípios da generalidade e universalidade³⁷⁶ a partir da Lei nº 4.625/22, ganhando então contornos mais próximos dos previstos na Constituição de 1988.

5.2. A renda como grandeza adequada à tributação e medida da tributação justa

Percebe-se que as discussões acerca da origem do Imposto de Renda, notadamente no Brasil em virtude da divisão doutrinária acerca do marco de seu surgimento, giram em torno de quais fenômenos ou grandezas devem ser considerados como renda e, portanto, tributadas.

O conceito de Renda é então importante, pois eventuais tentativas de alcançar fatos que não possam ser considerados renda resultarão em avanços sobre a competência tributária de outros entes federados, ou ainda na tributação de fenômenos que não revelam a existência de renda e que, portanto, não poderiam ser elencados como fatos geradores. Tais limitações levam-nos à recusa da teoria legalista da renda, acerca da qual trataremos mais adiante de maneira sucinta.

Walter Ryser³⁷⁷ afirma ser possível enxergar o conceito de renda sob três aspectos: o da produção, o da distribuição e o do consumo. A ótica da produção, para o autor, decorreu da vivência da economia agrícola e levou à definição da renda como o produto de uma fonte permanente, natural ou criada pelo homem. A análise da renda a partir desse ponto de vista e com aplicação à agricultura também permitiu a percepção de que não se pode considerar renda a totalidade da produção, sendo preciso apartar o montante necessário à conservação da

---

³⁷⁴ Redação original disponível em <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html>>. Consulta em 07/06/2016.

³⁷⁵ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.23.

³⁷⁶ Trataremos desses princípios no item 5.3.2.2.

³⁷⁷ RYSER, Walter. **Dix Leçons Introductives au Droit fiscal**: Impôts directs. Berna: Editions Staempli & Cie S.A, 1974. pp. 102 e ss.

fonte de produção (o capital). Daí teriam surgido as noções de dedutibilidade de custos, depreciação, amortização, provisão, dentre outros fatores redutores da renda e essenciais à manutenção da fonte produtora que até hoje assumem aspectos próprios na atividade rural, como veremos mais adiante.

Já sob a ótica da distribuição, a renda seria conceituada como o produto da atividade empresarial repartido entre os agentes envolvidos no processo de produção e, por fim, sob a ótica do consumo, renda seria o emprego das disponibilidades adquiridas no consumo de bens e serviços, apenas. Nem mesmo a parcela não investida e poupada poderia ser considerada renda tributável.

Bulhões Pedreira, em importante trabalho sobre o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, parece compartilhar dessas três óticas sobre o conceito de renda, compreendendo-as como três verdadeiros conceitos econômicos de renda, a partir da premissa de que a renda é resultado da atividade econômica.³⁷⁸

Alcides Jorge Costa,³⁷⁹ partindo da classificação de Walter Ryser, identifica duas correntes principais acerca do conceito de renda tributável, ambas decorrentes da análise da renda sob a ótica da produção: a teoria da renda-produto (teoria da fonte) e a da renda-acréscimo patrimonial.

A teoria da fonte conceitua a renda como o fruto periódico de uma fonte permanente³⁸⁰, que pode ser considerada como tal a partir do momento em que se destaca da fonte, como um fruto que se desprende da árvore sem com isso causar o perecimento de tal árvore³⁸¹. O exemplo do fruto que se desprende da árvore revela a adequação e a relação da teoria da renda produto, em sua origem, à atividade rural. Não é de se espantar, por isso, que seja insuficiente para explicar todas as formas de renda.

Tanto Schoueri quanto Alcides Jorge Costa identificam deficiências na teoria da fonte para o tratamento de determinadas formas de rendimento. Ela não explicaria adequadamente a tributação de ganhos eventuais, como os prêmios de loteria, já que não existiria uma fonte

³⁷⁸ O autor reconhece quatro conceitos de renda, os três econômicos anteriormente indicados e o conceito financeiro de renda. Cf. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Vol. 1, Rio de Janeiro: Justec, 1979. pp. 165 a 176

³⁷⁹ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.21.

³⁸⁰ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.21.

³⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. p. 243.

permanente relacionada diretamente ao contribuinte. Também não forneceria uma explicação para a tributação dos ganhos de capital³⁸², pois não são frutos, mas resultam da alienação da própria fonte.³⁸³

Por outro lado, a corrente da renda-acréscimo patrimonial conceitua a renda como o acréscimo de ativos em um determinado período, e renda tributável como o acréscimo patrimonial líquido de perdas de capital, despesas com manutenção e outras obrigações passivas essenciais à manutenção da fonte produtiva.³⁸⁴

A consideração da renda como acréscimo patrimonial nos parece a mais adequada dentre as duas, mas não deixa de conter falhas. Sua formulação inicial deixa de lado a possibilidade de o contribuinte gastar todas as receitas auferidas com bens de consumo, além de não considerar a renda imputada³⁸⁵, como aquela decorrente do uso de bens e serviços próprios.³⁸⁶

Tentando suprir tais falhas e, ao nosso ver, abranger noções de renda pertencentes a cada uma das três óticas a que se refere Walter Ryser³⁸⁷ (a pesar de seus formuladores serem apontados como partidários da ótica da produção)³⁸⁸, o modelo de Schanz-Haig-Simons (modelo SHS), principal expoente da teoria da renda-acréscimo patrimonial, parece solucionar os dois questionamentos acima por incluir no conceito de renda não apenas a variação patrimonial líquida positiva, como também a renda imputada e os gastos com consumo verificados no mesmo período. Ainda assim, Schoueri reconhece que o modelo SHS

³⁸² COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.21.

³⁸³ Essa compreensão se explica a partir da permanência da fonte com relação a um contribuinte, mas no caso da loteria, por exemplo, a fonte é permanente como fonte em si, independentemente de quem se beneficie de seu produto. A loteria continua a pagar prêmios, mas cada hora para uma pessoa diferente.

³⁸⁴ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.21.

³⁸⁵ "Imputed income may be defined provisionally as a flow of satisfactions from durable goods owned and used by the taxpayer, or from goods and services arising out of the personal exertions of the taxpayer on his own behalf." Cf. MARSH, Donald B. The taxation of imputed income. In: **Political Science Quarterly**, Vol. 58, No. 4 (Dec. 1943). pp. 514-536. Nova Iorque: The Academy of Political Science. p. 612. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2144946>>. Consulta em: 08/06/2016.

³⁸⁶ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.21.

³⁸⁷ RYSER, Walter. **Dix Leçons Introductives au Droit fiscal**: Impôts directs. Berna: Editions Staempli & Cie S.A., 1974. pp. 102 e ss.

³⁸⁸ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda**: em memória de Henry Tilbery. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. p.21.

não fornece uma explicação adequada para a tributação na fonte, em especial aquela a título exclusivo, como a tributação dos pagamentos remetidos a não residentes.³⁸⁹

Nas palavras de Wolfgang Gassner, a despeito de incluir as sensações de bem-estar em seu conceito de renda, notadamente quando trata da renda imputada, o modelo SHS é tido como o mais prático, justo e amplo quanto à base tributária³⁹⁰, motivo pelo qual é tratado por Kevin Holmes como o conceito padrão a partir do qual se pode analisar outros conceitos de renda, inclusive o legal.³⁹¹

A relevância do modelo SHS demanda nossa dedicação para compreender os elementos por ele insertos no conceito de renda, para cujo mister o trabalho de Kevin Holmes é de grande valia. O autor conceitua a renda como o conjunto de meios pelos quais as pessoas sobrevivem, o que, em uma economia monetizada, facilita sua aferição, ainda que a renda não se resume aos acréscimos em moeda.³⁹²

De fato, mesmo em um modelo econômico desmonetizado não seria razoável afirmar ser inexistente a renda, que mereceria nesses casos uma atenção especial em sua avaliação para finalidades tributárias. A partir da constatação de que mesmo nas economias monetizadas a renda não é sempre representada por acréscimos patrimoniais em dinheiro, mas por situações que trazem bem-estar ao contribuinte, esta sensação tem sido apontada como central na aferição da renda.

Entretanto, o bem-estar é um conceito muito subjetivo e complexo, porque os elementos e fatores que o influenciam podem ser diferentes para cada indivíduo.³⁹³ Não é difícil imaginar que um indivíduo possa ter determinado nível de bem-estar decorrente do

³⁸⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. p. 243.

³⁹⁰ Essa amplitude da base tributária, somada ao igual tratamento tributário de qualquer das bases abarcadas pelo conceito é reconhecida por Joachim Lang como essencial à tributação justa. Cf. TIPKE, Klaus; JOACHIM, Lang. **Direito tributário**. 18. Ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v.1. pp. 55 a 56.

³⁹¹ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (Orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 36 a 39. Cabe mencionar que o autor critica a concepção da amplitude da base tributária e igualdade de tributação dessa base como necessários ao respeito à igualdade horizontal, porque seria possível alcançar igual objetivo com a tributação diferente das diversas manifestações de renda, além de julgar pouco prática essa vinculação em virtude da dificuldade de mensuração das diversas manifestações de renda e das implicações da divergência dos tribunais de cada Estado a avaliarem a relação entre substância e forma. Este último argumento presente à página 39 é extraído de Zimmer, Cf. ZIMMER, Frederik. General Report. In: INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION CONGRESS. **Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law**. Vol. 87a. Nova Iorque: Kluwer Law International, 2002.

³⁹² HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 4.

³⁹³ HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 6.

acrécimo monetário, enquanto outro tenha o mesmo nível de bem-estar como consequência de morar em um local arborizado, mesmo não tendo passado por qualquer acréscimo, ou ainda a despeito de ter auferido o mesmo do primeiro indivíduo, mas não atribuir a tal acréscimo qualquer valor que contribua para seu bem-estar.³⁹⁴ Vale dizer, como bem explora Amartya Sen, as pessoas valorizam coisas diversas em suas vidas e por isso os elementos que influenciam positivamente seu bem-estar podem ser diferentes para cada indivíduo a depender de suas preferências individuais.³⁹⁵

Considerar todos esses elementos seria essencial para a tributação igualitária da renda, especialmente tratando-se da igualdade horizontal.³⁹⁶

Atentando-se a tal percepção, o modelo Schanz-Haig-Simons propõe um conceito de renda que pode ser representado pelo acréscimo monetário de riqueza somado à renda imputada e às despesas com consumo em um determinado período de tempo. Os três juntos consistiriam em índices para mensurar a renda representada pelo bem-estar, cuja aferição é difícil.³⁹⁷

Victor Thuronyi defende a necessidade de um conceito de renda que leve à justiça tributária e por isso critica o modelo de Haig-Simons³⁹⁸ (o autor não menciona Schanz), afirmando tratar-se de conceito criado por economistas, mas cuja aplicação prática no direito gera confusão acerca de seus pressupostos e, conseqüentemente, a inadequada compreensão de seu sentido quando aplicada ao Direito Tributário. O conceito de renda como uma medida de bem-estar em função da utilidade faria apenas sentido nas abstrações da teoria econômica.

Para o autor, a adequada definição de renda decorreria da vinculação da sensação de bem-estar gerada pelos elementos a serem considerados como indicativos da existência da renda ao objetivo de atingir a justiça tributária. A alteração do foco do modelo Haig-Simons proposta por Thuronyi, alega, não busca alterar radicalmente os modelos argumentativos até então vigentes, mas apenas expressamente focar-se em um aspecto que até então orientava

---

³⁹⁴ Nesse sentido é interessante o exemplo a que se refere Kevin Holmes. Cf. HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 43 a 45. Victor Thuronyi também reconhece essa limitação relativa à pouca operacionalidade do conceito de renda como bem-estar. Cf. THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem 2003. p. 109.

³⁹⁵ SEN, Amartya. **Development as freedom**. Nova Iorque: Anchor Books, 2011, versão para Kindle, 387 p.

³⁹⁶ HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 19.

³⁹⁷ HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 35.

³⁹⁸ THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem 2003. pp. 107 a 110.

tais modelos implicitamente, para permitir o adequado conhecimento dos limites desse conceito e conseqüentemente a sobrevivência do modelo SHS.

Thuronyi, portanto, indica um elemento referido por Kevin Holmes como uma das conseqüências benéficas da compreensão da renda como bem-estar, elevando-o à categoria de princípio orientador da identificação e tributação da renda.

De qualquer maneira, ao vincular o conceito de renda à sensação de bem-estar decorrente de determinado fato, a renda de que cogita o modelo SHS pode ser considerada psicológica, notadamente ao tratar dos dispêndios do contribuinte. Kevin Holmes define este aspecto da renda como o conjunto de sensações prazerosas obtidas pelas pessoas por meio do consumo, mas alerta que tais sensações são tão abstratas que limitam as possibilidades de por meio delas se aferir a renda e, conseqüentemente, o dever de contribuir ao Estado por meio dos tributos, especialmente do Imposto de Renda.³⁹⁹

O autor chega a tal definição de renda fundamentando-se em Seligman⁴⁰⁰, o qual reconhece que a aferição econômica da renda é fundamentalmente psicológica e histórica, pois os indivíduos desejam as coisas em função de sua utilidade provedora de prazer, o qual, este sim, é a verdadeira renda. A renda, assim, é compreendida como o fluxo positivo de satisfações decorrentes dos bens de consumo, o que leva Seligman a afirmar que o conceito original de renda equivale ao prazer ou ao benefício obtido.⁴⁰¹

Schanz reconhece a mesma limitação apontada por Kevin Holmes e por Seligman, ao afirmar que a renda é uma entidade que não pode ser separada de um indivíduo e da satisfação por ele desejada, sendo aferível em função do bem-estar.⁴⁰² O autor não afirma, portanto, que a renda equivale à satisfação, mas aponta a intrínseca relação entre ambas, também ao asseverar que, excetuando-se casos de extravagâncias, qualquer satisfação relaciona-se à

³⁹⁹ HOLMES, Kevin. **The concept of income**: A multi-disciplinary analysis. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 36.

⁴⁰⁰ Isso muito embora o autor seja apontado como partidário da teoria da fonte. Cf. MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. 303 f. 2012. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 59.

⁴⁰¹ SELIGMAN, Edwin R. A. **Principles of economics**: with special reference to American conditions. Nova Iorque: Logmans, Gee and Co., 1905. pp. 15 e 16. Disponível em: <<https://archive.org/details/principlesecono00seligoog>>. Consulta em: 17/05/2016.

⁴⁰² SCHANZ, G. Von. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv, 1896. Apud WUELLER, Paul. H. Concepts of Taxable Income I – The German Contribution. 1938, Vol. 53, nº 1, **Political Science Quarterly**. pp. 102 e 103, disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2143605>>. Consulta em: 17/05/2016

renda, incluindo, por exemplo, a satisfação decorrente do uso da própria casa e jardim de um indivíduo (renda imputada).⁴⁰³

Fundamentando-se na dificuldade de mensuração objetiva da renda imputada, Thomas Chancellor critica não só a consideração em abstrato de qualquer forma de satisfação pessoal como renda, mas também as tentativas de tributação da renda imputada. O autor tece diversas críticas à consideração dessa forma de renda, afirmando que a mensuração da satisfação individual não só é difícil como impossibilita a comparação da renda de dois indivíduos, de maneira que a tributação da satisfação representada pela renda imputada, ainda que pautada em critérios de aferição monetária, levaria à restrição da liberdade individual e à injustiça tributária.⁴⁰⁴

De fato, relacionar a renda ao bem-estar causa certa dificuldade na aplicação do conceito ao direito tributário, já que bem-estar é um conceito nebuloso e por isso pouco adequado para quantificar valor tributável. Percebendo essa dificuldade, embora sem excluir do conceito de renda as situações geradoras da renda imputada, Simons defende a necessidade de adoção de um conceito que permita a aferição quantitativa objetiva da renda.⁴⁰⁵

Kevin Holmes, compartilhando em parte o posicionamento de Simons, aparenta orientar-se pela praticabilidade e conclui ser preferível a adoção de um conceito monetário de renda, porque objetivamente aferível.⁴⁰⁶

Seligman traz elementos que reforçam as ideias de Thuronyi quanto à necessidade de escolha de critérios monetários para a mensuração da renda e da capacidade de pagar impostos⁴⁰⁷. O autor afirma que a moeda é uma mera *commodity* que representa apenas uma parte de tudo o que nos traz bem-estar, mas o bem-estar pode sempre ser convertido em dinheiro. O valor do bem-estar e satisfação em praticar determinados atos é avaliado a partir

⁴⁰³ SCHANZ, G. Von. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, Finanz-Archiv, 1896. Apud WUELLER, Paul. H. Concepts of Taxable Income I – The German Contribution. 1938, Vol. 53, nº 1, **Political Science Quarterly**. pp. 102 e 103. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2143605>>. Consulta em: 17/05/2016

⁴⁰⁴ Para mais nesse sentido, vide CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. 67 Oregon Law Review 561 (1988). Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem, 2003. pp. 142 a 149.

⁴⁰⁵ “Income must be conceived as something quantitative and objective. It must be measurable; indeed, definition must indicate or clearly imply an actual procedure of measuring.” Cf. SIMONS, Henry C. **Personal income taxation: the definition of income as a problem of fiscal policy**. Chicago: Chicago University Press, 1938. p. 42.

⁴⁰⁶ HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 47.

⁴⁰⁷ THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem, 2003. p. 111.

de sua conversão em termos monetários, com base na comparabilidade de fenômenos que geram bem-estar análogo mas envolvem fluxo monetário. Tal conversibilidade tornaria possível a mensuração da renda imputada e sua consequente tributação; por exemplo, o uso de um bem de propriedade de seu usuário poderia ser avaliado monetariamente pelo preço de mercado da locação do mesmo bem a um terceiro, partindo da premissa de que o preço da locação representa o bem-estar gerado pelo uso desse bem.⁴⁰⁸

A necessidade de aferir o bem-estar em termos monetários é justificada por Thuronyi por duas razões principais. A primeira delas decorre da dificuldade de sua aferição, conforme já acima abordamos; a segunda decorre da finalidade própria da aferição da renda por meio de seu consequente bem-estar. Se a captação do bem-estar tem como finalidade imediata a mensuração da renda e como finalidade mediata a apuração da base tributável, então devem ser levados em consideração apenas fatores causadores de bem-estar que ao mesmo tempo gerem capacidade contributiva. A tributação deve partir de critérios objetivos na maior medida possível, para que sua mensuração seja viável à administração.⁴⁰⁹

Nesse caso, diversas são as possibilidades. Partindo de um exemplo no qual dois indivíduos percebem igual receita anual, caso um deles possua uma doença que demande tratamento dispendioso, seria possível reduzir a tributação sobre ele incidente partindo da consideração de que, tendo maiores gastos essenciais, possui menor capacidade contributiva por possuir menos recursos disponíveis para atingir o mesmo bem-estar de uma pessoa em igual situação financeira, mas não portadora da mesma enfermidade.

Entretanto, a decisão sobre quais itens devem ser considerados ou desconsiderados para a aferição do bem-estar tributável decorre de uma decisão política sobre a qual não se pode objetivamente emitir um juízo de justiça tributária.⁴¹⁰ No Brasil, por exemplo, embora

---

⁴⁰⁸ SELIGMAN, Edwin R. A. **Principles of economics**: with special reference to American conditions. Nova Iorque: Logmans, Gee and Co., 1905. pp. 16 a 19. Disponível em: <<https://archive.org/details/principlesecono00seligoog>>. Consulta em: 17/05/2016.

⁴⁰⁹ THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem, 2003. pp. 109 a 111.

⁴¹⁰ THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem, 2003. pp. 109 a 110. Em sentido semelhante Wolfgang Gassner lembra que um conceito de renda caracterizado pela ampla base tributária não é suficiente para garantir a justiça na tributação, pois a edição de leis tributárias é ato de competência de órgãos que agem movidos por razões políticas na escolha dos fatos geradores, alíquotas e demais aspectos da hipótese de incidência tributária. Cf. GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 38.

despesas com consultas médicas sejam dedutíveis, o mesmo não ocorre com despesas com medicamentos.

Evidentemente, essa conversão do bem-estar de uma determinada situação em moeda envolve uma imprecisão decorrente da diferença de bem-estar (e consequentemente de valor) que o mesmo fenômeno pode representar para pessoas diferentes. Isso muito embora, como reconhece Kevin Holmes, a imprecisão desse critério seja aceita para manter-se a praticabilidade da mensuração da renda e sua consequente possibilidade de tributação.⁴¹¹

Mas a praticabilidade não serve de justificativa para a imposição do Imposto de Renda de maneira descriteriosa que afronte o próprio conceito de renda, as regras de competência tributária e os princípios que orientam referido Imposto.

Partindo dos posicionamentos referidos neste item, concluímos que o conceito de renda proposto pelo modelo SHS conforme exposto por Kevin Holmes é o mais amplo de todos e tem nesse aspecto seu grande mérito. Entretanto, ao enxergar a renda como o bem-estar proporcionado por uma determinada situação, ainda que ela não expresse capacidade contributiva, não nos parece completamente adequado. Concordamos, por isso, com as críticas de Victor Thuronyi⁴¹² e de Thomas Chancellor⁴¹³, para concluir que a tributação da renda como bem-estar apenas deve se dar quando decorra do acréscimo patrimonial do qual resulte diretamente a capacidade de contribuir para os gastos estatais, ou seja, concordamos com o modelo SHS exceto pela consideração da renda imputada como tributável.

Como antecipado, a decisão acerca de quais são as grandezas afetadas pela tributação é tomada sob forte influência política, mas nem por isso pode ultrapassar determinadas barreiras estabelecidas pelo arcabouço valorativo que orienta a tributação da renda. Trataremos a seguir dessas limitações, com especial enfoque àquelas diretamente decorrentes de princípios. Conhecê-las é fundamental para determinarmos a existência de um subsistema jurídico da tributação da renda e definirmos seus critérios de ordenação e unidade.

---

⁴¹¹ HOLMES, Kevin. **The concept of income: A multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. p. 47.

⁴¹² THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem, 2003. pp. 109 a 111.

⁴¹³ Para mais nesse sentido, vide CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. 67 Oregon Law Review 561 (1988). Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem, 2003. pp. 142 a 149.

5.3. A influência dos princípios tributários no conceito de renda

O desenvolvimento de um conceito de renda é uma atividade multidisciplinar, como bem observa Kevin Holmes. A economia, por exemplo, é ciência cujas contribuições foram fundamentais para a formulação do conceito de renda, notadamente do modelo SHS. Contudo, suas contribuições não foram necessariamente formuladas objetivando seu uso pela tributação, constatação que leva Wolfgang Gassner a criticar sua adoção para tal finalidade de forma pura e simples, sem passar por conformações.⁴¹⁴

As referências advindas de conceitos econômicos ao bem-estar e a benefícios psíquicos como indicativos da existência de renda são sensações que podem servir de orientação para a tributação, mas seria muito vago reconhecer que delas poderia decorrer a capacidade de contribuir para o financiamento estatal por meio de tributos. Dessa maneira, os conceitos econômicos de renda e a noção de praticabilidade sempre terão de ser ajustados aos princípios tributários.⁴¹⁵

Nesse sentido, Casalta Nabais é feliz ao asseverar que nem mesmo o Lucro Real, usualmente concebido como o método mais realista de apuração do lucro, corresponde exatamente à realidade, já que parte de uma contabilidade com pressupostos convencionados e não necessariamente decorrentes de aferição empírica.⁴¹⁶

Isso revela o caráter em parte político e orientado pela praticabilidade das limitações e aproximações utilizadas para a determinação da renda tributável a partir de seu conceito econômico, o que leva Gassner⁴¹⁷ a discordar de Joachim Lang⁴¹⁸ quando este afirma que a base tributária eleita pelo conceito de renda deve ser formulada pela academia de maneira isenta de questões políticas, razão pela qual também não acredita que um conceito acadêmico poderia conferir estabilidade ao Direito Tributário.

---

⁴¹⁴ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 34 e 35.

⁴¹⁵ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 35.

⁴¹⁶ Cf. NABAIS. José Casalta. **Por um Estado fiscal sustentável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005. p.374.

⁴¹⁷ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 39.

⁴¹⁸ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 33.

A praticabilidade, assim, pode ser elencada como princípio que orienta o legislador na busca dos meios adequados para alcançar a tributação, sem contudo extrapolar os limites constitucionais como a capacidade contributiva, nem tributar fenômenos não indicativos de renda unicamente em função da praticabilidade⁴¹⁹, inclusive para que não sejam violadas as competências tributárias estabelecidas na Constituição.⁴²⁰

Nesse sentido, o recurso a presunções e o uso de uma contabilidade que reflita de maneira mais aproximada a realidade econômica dos contribuintes podem ser considerados meios hábeis para a apuração do resultado tributável, especialmente levando em conta o inciso I do artigo 43 do CTN.⁴²¹

5.3.1. Limites impostos à praticabilidade e à arrecadação em matéria de Imposto de Renda.

Inicialmente, é importante esclarecermos que a despeito da extensa distinção anteriormente feita entre regras e princípios, a Doutrina usualmente utiliza o termo princípio de maneira atécnica para tratar das limitações à praticabilidade e à arrecadação fiscal de maneira geral.⁴²² Para evitar tornar este trabalho enfadonho, passaremos ao largo dessa distinção no curso da exposição feita a seguir, optando apenas por tratar daqueles que possam ser caracterizados como princípios segundo a premissa metodológica deste trabalho.

Também é essencial destacar que não pretendemos tratar de todos os princípios relativos à tributação, mas apenas daqueles referidos pela Doutrina como diretamente relacionados à delimitação do conceito de renda e da determinação da base tributável, pois serão eles os caracterizadores do subsistema jurídico da tributação da renda.

Logo, não partiremos da divisão tradicionalmente estabelecida pela Doutrina e compreendida nas limitações constitucionais ao poder de tributar, entre os princípios gerais

⁴¹⁹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Princípio da cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: Maria A. M. de Carvalho (Coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.261.

⁴²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. p. 262.

⁴²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. p. 262.

⁴²² A esse respeito é importante mencionar o reconhecimento de Schoueri acerca dessa impropriedade de terminológica. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 279.

com influência sobre a tributação e os princípios específicos em matéria tributária, embora reconheçamos a utilidade dessa distinção para outros propósitos.

Tal classificação é proposta por Schoueri, por exemplo, que dela se vale para elencar, entre os princípios de caráter geral com influência sobre a tributação, a legalidade, com suas decorrências diretas como a reserva de lei e a tipicidade cerrada; a anterioridade; a irretroatividade; a igualdade e seus corolários, como a capacidade contributiva; a proibição do efeito de confisco; os princípios atinentes à unidade econômica e política, como a vedação à discriminação em função da origem ou destino de mercadorias e serviços; e os princípios da ordem econômica e tributação, como a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e setoriais, a busca do pleno emprego, o tratamento favorecido das empresas de pequeno porte e a liberdade de iniciativa.⁴²³

Já entre os princípios específicos em matéria tributária, aqueles que se aplicam a um ou a poucos tributos, Schoueri elenca a progressividade, a não cumulatividade e a seletividade.⁴²⁴

Aliomar Baleeiro e Mizabel Abreu Machado Derzi, em obra do primeiro, atualizada pela segunda, dão indícios de também enxergarem as razões que levam Schoueri a propor a classificação acima exposta, entre princípios gerais em matéria tributária e princípios específicos.⁴²⁵ Contudo, classificam como princípios algumas normas que sob o conceito adotado neste trabalho não o seriam.

O reconhecimento de que alguns princípios são inerentes a determinados tributos, ou assumem determinadas peculiaridades a depender do tributo em questão corrobora o recorte metodológico adotado neste capítulo e permite que passemos a perquirir quais seriam os princípios que orientam em caráter específico a tributação pelo Imposto de Renda.

Partiremos da seleção de princípios feita por Joachim Lang com a qual dialoga Wolfgang Gassner, pois tem ela a qualidade da amplitude, ao mesmo tempo em que contextualiza os princípios elencados e sua influência sobre a delimitação do Imposto de Renda. Ato contínuo, arrolaremos os princípios elencados pela Doutrina nacional como

---

⁴²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 275 a 375.

⁴²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 376 a 402.

⁴²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. Ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 14 a 22.

específicos ao Imposto de Renda a partir do contexto do qual são peças fundamentais a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

De maneira análoga ao que faz a Doutrina nacional ao distinguir os princípios constitucionais gerais que afetam a tributação, dos específicos em matéria tributária, Joachim Lang trata dos princípios relacionados à tributação classificando-os em duas etapas. Na primeira delas, trata do arcabouço de princípios presente na Constituição e na legislação da União Europeia; já na segunda trata dos princípios que influenciam especificamente a determinação da renda tributável por meio da limitação do conceito de renda.

Assim, elenca como princípios gerais que orientam a tributação, no âmbito do Direito alemão e do Direito comum europeu, a igualdade e equidade, a segurança jurídica, o direito de propriedade (relacionado ao não confisco e ao princípio da manutenção do capital), os direitos da família e, por fim, as quatro liberdades fundamentais da comunidade europeia.

A igualdade é o primeiro dos princípios de que trata o autor, acerca da qual não dá ele muitas explicações senão a de que demandaria tratamento igual de contribuintes em situações equivalentes.⁴²⁶ Trataremos deste princípio com maiores detalhes futuramente, de maneira conjunta com a capacidade contributiva.

A certeza é relacionada por Joachim Lang⁴²⁷ à legalidade tributária, reconhecendo a proximidade entre ambas e delas com o direito positivo. Podemos afirmar que por certeza o autor se refere ao que se reconhece no Direito Brasileiro como princípio da Segurança Jurídica⁴²⁸.

Com fundamental importância para o desenvolvimento, na medida em que favorece o planejamento dos agentes econômicos, a Segurança Jurídica tem também influência sobre a confiança, por permitir ao contribuinte verificar se o sistema tributário contém brechas ou regras que tragam privilégios a determinados cidadãos.⁴²⁹

---

⁴²⁶ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 4.

⁴²⁷ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 4 e 5.

⁴²⁸ Para mais acerca da Segurança Jurídica, vide ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014. Também vide TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2.Ed. São Paulo: RT, 2012.

⁴²⁹ Para o autor, uma forma pela qual poderiam ser evitados tais favorecimentos e consequentemente seus efeitos deletérios à confiança do contribuinte, seria retirar da competência das classes políticas a definição legal de renda e consequentemente da base tributária do Imposto de Renda, deixando aos políticos apenas a definição de suas alíquotas. Cf. LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 5.

Consequentemente, a Segurança Jurídica está diretamente relacionada ao descontentamento do contribuinte com o sistema tributário como um todo e à sua disposição para cumprir a legislação ou dela evadir-se.

O direito de propriedade é também elencado por Joachim Lang como princípio geral que afeta a tributação da renda, mas em sua definição se confunde com a vedação ao confisco e com a necessidade de garantir a manutenção do capital (desta, trataremos mais à diante). Também é diretamente relacionado com a noção de capacidade contributiva, pois decorreria da identificação do momento a partir do qual se extrapola a capacidade contributiva.⁴³⁰

Outro princípio geral elencado por Joachim Lang⁴³¹ visa resguardar os direitos da família e decorre do dever de não discriminar as diversas formas de estruturas familiares.

Para que esse mister seja alcançado, Lang julga necessário considerar, na aferição da capacidade contributiva, a distribuição da renda auferida pelo contribuinte entre os membros da família dele dependente. Assim, se o contribuinte paga pensões alimentícias, ou se tem filhos, isso deve ser considerado para evitar a dupla tributação econômica que discrimine as estruturas familiares ou tribute receita que não implique efetiva renda.

Tais princípios serão sempre mitigados em busca da praticabilidade que viabilize a arrecadação tributária, mas devem sempre ser tomados como limites a ela.

Por fim, Lang indica como princípio geral com influência sobre a tributação as quatro liberdades fundamentais da comunidade europeia. O contexto do trabalho ora explorado é o sistema constitucional e tributário vigente na Alemanha, por isso a livre movimentação de bens, pessoas, serviços e capitais é reconhecida como garantidora da não discriminação e da não restrição de acesso, tendo impactos significativos na tributação da renda dos cidadãos europeus⁴³², já que essas liberdades entre os membros da União Europeia favoreceram a proliferação das situações nas quais um residente de um Estado exerce atividades e auferir renda em outro Estado, ou ainda auferir receitas em um Estado, mas tem seus custos incorridos em outro Estado.

Por tal razão, as liberdades fundamentais estabelecidas para os membros da União Europeia são levadas em consideração pelo autor e servem, naquele contexto, à orientação da

---

⁴³⁰ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 5.

⁴³¹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 7.

⁴³² LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 8

tributação, notadamente na definição do conceito de renda e na determinação da renda tributável.

5.3.2. Princípios diretamente relacionados ao conceito de renda e à determinação da renda tributável

Já como princípios específicos à tributação da renda, Joachim Lang indica a capacidade contributiva, a tributação individual, a tributação unicamente da renda real, o princípio da renda líquida, a garantia do mínimo existencial, o princípio da realização da renda, a eficiência da tributação (neutralidade e simplicidade) e a periodicidade.⁴³³

Ricardo Mariz de Oliveira, por outro lado, indica como princípios especificamente relacionados à determinação da renda tributável a generalidade, a universalidade e a progressividade.⁴³⁴ Contudo, em trabalho pretérito especificamente voltado a identificar os princípios fundamentais do Imposto de Renda, inclui também em tal categoria a vedação a que imposto de renda incida sem que haja renda ou provento que implique acréscimo patrimonial; a necessidade de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica para que haja a incidência; a prioridade da aferição real da renda tributada; a periodicidade; e, por fim, os princípios da renda líquida, da realização da renda e da capacidade contributiva. Mesmo a pessoalidade é abordada pelo autor, que, contudo, não a considera um princípio.⁴³⁵

Schoueri também trata de algumas das normas indicadas acima em importante trabalho destinado à desmistificação do Lucro Real. Nessa ocasião, o autor destacou o limite representado pela competência constitucional, bem como princípios como a legalidade tributária; a igualdade e seu corolário, a capacidade contributiva; e o princípio da renda líquida. Todos princípios destinados a limitar a atuação do Estado em seu intento arrecadatório e especialmente destinados limitar a aplicação do princípio da praticabilidade em função do próprio conceito de renda.

---

⁴³³ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 8 a 18.

⁴³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 250 a 274. Para mais acerca de referidos princípios, vide GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, universalidade e progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

⁴³⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 197 a 227.

O autor também reconhece que algumas das limitações por ele indicadas não seriam princípio, mas, decide por assim referir-se a elas para não fugir da nomenclatura costumeiramente adotada pela Doutrina.⁴³⁶

Mary Elbe Queiroz já não opta por identificar os princípios que seriam especificamente relacionados à tributação da renda em virtude da relação com o próprio conceito de renda. Prefere relacionar os princípios constitucionais que orientariam o Imposto de Renda de maneira geral, quais sejam, a igualdade; a anterioridade; a irretroatividade; a capacidade contributiva; a pessoalidade; a universalidade; a generalidade; a progressividade; o não confisco; o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa (tratados estes últimos três sob o mesmo item em seu trabalho); o mínimo vital; e a segurança jurídica.⁴³⁷

Muitas dessas normas indicadas como princípios pela Doutrina, relacionados acima, não possuem a natureza de princípios nos termos da premissa metodológica por nós adotada, de que os princípios se diferenciam pela estrutura de aplicação. Ademais, conforme antecipado, interessam aos propósitos do presente trabalho aqueles princípios relacionados diretamente com a determinação da renda tributável e do quantum devido, especialmente quando tal relação emane do conceito de renda.

Fundamentando-nos nessa premissa, concentraremos nossos esforços para explicar a seguir apenas o conteúdo dos princípios anteriormente indicados que nela se enquadram. Aqueles não abordados nos itens que seguem, não o foram por não poderem ser classificados como princípios a partir da premissa metodológica deste trabalho; por tratarem-se de garantias processuais que, como tais, pouca ou nenhuma relação possuem com o conceito de renda e a determinação da renda tributável; ou ainda por não termos encontrado na Doutrina expressiva manifestação acerca de sua existência.⁴³⁸ Com essas limitações, prosseguimos este trabalho concentrando nossa análise nos princípios centrais à determinação da renda tributável e ao conceito de renda.

---

⁴³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 279.

⁴³⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004. pp. 1 a 62.

⁴³⁸ Algumas garantias que, a despeito não serem princípios, são tratadas como tais serão abordadas em itens próprios na análise que segue, de maneira breve, fazendo-se a expressa ressalva quanto a sua natureza.

5.3.2.1. Igualdade tributária

Podemos afirmar que a igualdade tributária é o princípio do qual decorrem mais limites à determinação do conceito de renda tributável. Ela é tratada por Joachim Lang⁴³⁹, fazendo referência ao trabalho de Kevin Holmes, como princípio tributário composto de dois aspectos, o horizontal e o vertical, assim distinguindo-se a igualdade da identidade⁴⁴⁰. Holmes assevera que a igualdade vertical seria alcançada mediante a diferenciação da tributação entre faixas diferentes de renda, enquanto a igualdade horizontal seria atingida pela igual tributação de pessoas que auferiram renda equivalente.⁴⁴¹ Pode-se dizer que a igualdade horizontal decorreria do próprio conceito de renda, que seria desrespeitado caso determinadas manifestações de renda fossem excluídas de seu conceito ou simplesmente isentas.

Mencionada em diversas passagens de nossa Constituição, a despeito de sua previsão geral no *caput* do artigo 5º, é por vezes referida como sobreprincípio que orienta o tratamento paritário dos iguais e diferenciado dos desiguais, na medida de suas diferenças.⁴⁴²

Entretanto, da igualdade não se pode retirar qualquer conclusão acerca da equivalência entre duas situações, a não ser que se estabeleçam critérios a partir dos quais possa ser aferida.⁴⁴³ A garantia da igualdade depende sempre da seleção de critérios de distinção pelo legislador⁴⁴⁴, a partir dos quais as diversas situações concretas são avaliadas, afinal, caso assim não fosse, qualquer diferença entre dois contribuintes daria ensejo à necessidade de distinção de tratamento, inviabilizando a arrecadação⁴⁴⁵.

⁴³⁹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 4.

⁴⁴⁰ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

⁴⁴¹ HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001. pp. 19 a 21.

⁴⁴² QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004. p. 14.

⁴⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 328 a 330.

⁴⁴⁴ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 520.

⁴⁴⁵ Nesse sentido, vale a pena a leitura do seguinte trabalho: ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2.Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 77 a 114.

O estabelecimento de tais critérios, por sua vez, se dá especialmente por meio de seu corolário, o princípio da capacidade contributiva, cujo respeito demanda igual tributação de manifestações equivalentes de capacidade contributiva.⁴⁴⁶

5.3.2.1.1. Capacidade contributiva

Historicamente, o princípio da capacidade contributiva se relaciona com a busca da igualdade de tratamento entre os contribuintes, tendo sido primeiro exigido como critério para tal mister na França, pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, no ano de 1791.⁴⁴⁷

No Brasil ele está expressamente previsto no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal e é visto pela Doutrina, inclusive estrangeira, como princípio voltado à proteção do contribuinte contra o interesse arrecadatório estatal, muitas vezes decorrente de definições esdrúxulas de renda⁴⁴⁸, sendo que a obrigatoriedade de sua aplicação é motivo de divergências doutrinárias que não cabem ser aqui abordadas.⁴⁴⁹ Schoueri, a esse respeito, assevera que a referência à capacidade contributiva no texto constitucional explicita a solidariedade que fundamenta o Estado Democrático e Social de Direito.⁴⁵⁰

Dino Jarach conceitua o princípio da capacidade contributiva como:

(...) a potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui.⁴⁵¹

⁴⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. p. 263.

⁴⁴⁷ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 8 e 9.

⁴⁴⁸ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 10.

⁴⁴⁹ Para mais, vide QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004. pp. 25 a 32.

⁴⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 331 e 332.

⁴⁵¹ JARACH, Dino. **O fato impositivo**. Tradução de Djalma de Campos, 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 111.

Também do conceito de Dino Jarach, nota-se a pertinência da relação estabelecida por parcela da Doutrina entre a capacidade contributiva e a solidariedade, defendendo ser aquela uma expressão desta.⁴⁵²

O último aspecto mencionado no conceito de Dino Jarach é denominado pela Doutrina de capacidade contributiva objetiva ou absoluta, enquanto o primeiro é conhecido como capacidade contributiva subjetiva ou relativa.⁴⁵³

Assim, em seu aspecto objetivo, a capacidade contributiva orienta a escolha de elementos indicadores de riqueza para serem objeto da tributação, serve de orientação para a seleção de fatos geradores que revelem a existência do potencial de, em alguma medida, contribuir para os gastos estatais. Por isso, pode-se afirmar ser presumida a manifestação de capacidade contributiva objetiva nos fatos geradores previstos constitucionalmente.⁴⁵⁴

Já em seu aspecto subjetivo, a capacidade contributiva parece poder ser adequadamente compreendida como o critério a partir do qual deve ser graduada a tributação de modo a estabelecer a igualdade vertical.

5.3.2.1.2. Periodicidade

Ricardo Mariz de Oliveira, em trabalhos pretéritos, refere-se à periodicidade como princípio⁴⁵⁵, mas em obra mais recente demonstra certa incerteza quanto a sua classificação, elencando-a como subprincípio ou talvez como faceta do princípio da universalidade.⁴⁵⁶ Demanda ela que o aumento patrimonial⁴⁵⁷ e os proventos a serem considerados para a

⁴⁵² Cf. MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973. pp. 59 a 95. AMATUCCI, Andrea. Il concetto di tributo (I Parte). In: AMATUCCI, Andrea. (dir.) **Trattato di diritto tributario**. Padova: CEDAM, 200. pp. 619 a 624. Apud SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 331.

⁴⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3.Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 332 a 334.

⁴⁵⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 226.

⁴⁵⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 217.

⁴⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 263 e 264.

⁴⁵⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Princípios fundamentais do imposto de renda**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 218.

apuração do Imposto de Renda sejam verificados entre dois momentos que constituem o período-base de apuração.

Afirma, também, que além de sua relação com outros princípios, a periodicidade é exigência ontologicamente decorrente do conceito de renda, tanto pela teoria da renda produto, quanto pelo conceito do modelo SHS.⁴⁵⁸ Isso porque a tributação da renda requer um corte temporal no qual serão aferidos os acréscimos patrimoniais ou os produtos oriundos de uma fonte permanente que não impliquem a redução do valor da fonte.⁴⁵⁹

Pela mesma razão a periodicidade relaciona-se à capacidade contributiva, à progressividade, à generalidade e universalidade⁴⁶⁰, porque a aplicação desses princípios somente é possível se for considerado um período de corte para a apuração do Imposto de renda.

Lang acrescenta não aceitar a delimitação de qualquer período de apuração, embora vislumbre meios pelos quais a periodização possa garantir o mínimo respeito à capacidade contributiva e ao conceito de renda. O autor afirma que o estabelecimento de períodos de corte artificiais para a tributação da renda, a princípio, viola a capacidade contributiva, pois considera que o período adequado para medir a renda respeitando a capacidade contributiva deve levar em conta os acréscimos e decréscimos pelos quais passou o contribuinte ao longo de sua vida.⁴⁶¹

A capacidade contributiva, portanto, limitaria a periodização⁴⁶² do Imposto de Renda, pois visa garantir a igualdade na tributação, inclusive aquela relacionada com os efeitos do estabelecimento de diferentes datas de corte para fins da determinação do acréscimo patrimonial, de maneira a evitar que iguais capacidades contributivas sejam tributadas em

⁴⁵⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 263.

⁴⁵⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 263.

⁴⁶⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 267 e 268.

⁴⁶¹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 17. A despeito de não indicar concordar com tal violação, Ricardo Mariz de Oliveira também identifica questões problemáticas que podem surgir da periodização do Imposto de Renda. Entretanto, o autor afirma que, respeitada a anterioridade e legalidade em eventuais alterações legislativas, a universalidade, a generalidade, a isonomia, bem como progressividade não seriam violados, pois são princípios que somente se aplicam dentro do período estabelecido pela legislação para a apuração do Imposto de Renda. Ainda assevera que a consideração de todos os aspectos que impactam a variação patrimonial entre períodos de apuração levaria a dificuldades de praticabilidade outras. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 271 a 274.

⁴⁶² Nomearemos de periodização essa redução do período natural de apuração do Imposto de Renda, qual seja, aquele com termo final a morte ou encerramento das atividades do contribuinte.

montantes diversos, como decorrência de sua concentração ou distribuição ao longo do tempo.

Criticando os opositores ferrenhos da periodização, costuma-se alegar que a capacidade contributiva, como diretriz da tributação da renda limita a eficiência arrecadatória ao buscar a neutralidade tributária, especialmente no que diz respeito ao período ideal de aferição da renda.⁴⁶³

Gassner, por sua vez, também questiona essa noção de que a renda somente pode ser auferida tendo como período-base a vida toda do contribuinte, indicando que os mesmos fundamentos para essa conclusão poderiam levar à conclusão de ser necessário considerar também o período de vida dos herdeiros ou sucessores desse contribuinte.⁴⁶⁴

A despeito de tais críticas, Lang reconhece que a estipulação de um período mais curto para a aferição da renda é essencial à viabilidade da manutenção do Estado, ainda que não seja o modelo mais fiel à capacidade contributiva.⁴⁶⁵

Em vista da necessidade de arrecadação pelo Estado e da inviabilidade técnica de se apurar de maneira precisa o lucro de cada contribuinte, a apuração tributária parte de uma série de convenções contábeis e fiscais que permitam chegar próximo à realidade, respeitando os princípios tributários sem prejudicar a viabilidade operacional da arrecadação tributária.⁴⁶⁶ De fato, o alcance da igualdade tributária por meio da capacidade contributiva é muito influenciado por outros fatores e princípios que limitam a capacidade contributiva sem retirar seu caráter de guia fundamental para a tributação e muito menos negar-lhe vigência.⁴⁶⁷

Uma dessas aproximações é a própria periodização do Imposto de Renda, já que não obstante seja inadequado falar em renda efetiva antes do término da vida do contribuinte, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, seria inviável ao Estado aguardar o falecimento de

---

⁴⁶³ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 11.

⁴⁶⁴ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 42.

⁴⁶⁵ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 17.

⁴⁶⁶ TOGNETTI, Silvania C. Presunções e ficções legais no direito tributário e no imposto sobre a renda. In: **Direto Tributário Atual**. Nº 21. São Paulo: Dialética. 2007. p. 356.

⁴⁶⁷ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 12.

cada pessoa física e o encerramento regular de cada pessoa jurídica para então apurar e tributar o lucro eventualmente auferido por cada um.⁴⁶⁸

Isso não significa que a estipulação de um período de apuração menor do que o tempo de vida do contribuinte impeça a consideração da renda em bases temporais mais amplas. Por exemplo, a permissão do aproveitamento de prejuízos em exercícios subsequentes é uma medida que garante a adequada percepção da capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que garante a possibilidade de arrecadação com menor periodicidade e maior frequência.⁴⁶⁹

Gassner, de suas críticas, chega a essa mesma conclusão de que o respeito à capacidade contributiva como corolário da igualdade demanda a consideração intertemporal de eventuais prejuízos para evitar a tributação de grandezas que não sejam renda, ainda que a apuração do imposto em si ocorra em bases anuais.⁴⁷⁰

Assim, podemos concluir que a restrição do período de apuração é mais uma aproximação utilizada para garantir ao Estado a constância de fluxos financeiros, mas deve permitir a consideração de prejuízos passados em períodos futuros para não distorcer o próprio conceito de renda.

5.3.2.1.3. Pessoaalidade e tributação individual

Ricardo Mariz de Oliveira assevera que a tributação da renda recai sobre uma universalidade que tem como centro gravitacional a pessoa do contribuinte. Por isso, o mandamento contido no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição deve ser cumprido com relação ao Imposto de Renda, produzindo impactos sobre a aferição da capacidade contributiva e a consequente determinação da renda tributável.

A pessoaalidade pode impactar sobre a tributação da renda tanto por demandar que a renda auferida seja aquela que paira sobre a universalidade que compõe o patrimônio e seus respectivos acréscimos sofridos pelo contribuinte, como também por levar à consideração das

⁴⁶⁸ Cf. LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 17

⁴⁶⁹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 18.

⁴⁷⁰ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 42.

características particulares desse contribuinte de maneira a tornar possível a graduação da tributação conforme a capacidade contributiva.⁴⁷¹

Sobre este segundo impacto, podemos mencionar os comentários de Joachim Lang, para quem a capacidade contributiva, como princípio que orienta a tributação, tem como parâmetro a tributação da renda atribuível individualmente a cada pessoa, consideradas suas condições pessoais, inclusive sua estrutura familiar. Lang ainda relaciona essa limitação com a proteção da família, afirmando que, ao mesmo tempo em que se deve considerar a distribuição da renda auferida pela quantidade de membros a cujo sustento tal renda se destina, caso mais de um membro da família aufera renda, esta não pode ser somada à auferida por outro membro e assim tributada como patrimônio único, devendo ser distribuída entre todos os referidos membros.⁴⁷²

O modelo de distribuição da renda proposto por Lang pode ser de difícil aplicação, mas seus fundamentos podem implicar outras medidas igualmente destinadas a levar em consideração as condições pessoais de cada contribuinte, como a possibilidade de dedução de despesas, inclusive aquelas com educação e saúde de dependentes.

A pessoalidade, portanto, tem dois aspectos cujo respeito afeta diretamente o conceito de renda e a determinação da renda tributável.

5.3.2.1.4. Princípio da renda líquida

Ao tratar da base de cálculo do Imposto de Renda em seu artigo 44, o CTN é bastante sucinto. Não obstante, de sua leitura e interpretação conjunta com as limitações constitucionais ao poder de tributar a Doutrina extrai o mandamento de que deve ser priorizada a apuração da base tributável pelo método que mais se aproxime da renda real, deixando à apuração presumida ou arbitrada papel subsidiário. Assim entende Ricardo Mariz de Oliveira ao afirmar que “uma base de cálculo que seja o lucro real, ou o rendimento real,

---

⁴⁷¹ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004. p. 33.

⁴⁷² O autor, contudo, reconhece que as regras de distribuição têm pouco efeito caso a tributação não seja progressiva. LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 12.

como se queira chama-la, importa numa base correspondente à renda líquida.”, com o qual concordamos.⁴⁷³

Dessa forma, o autor defende ser prioritária a apuração da base tributária pelo Lucro Real, do qual deve resultar uma base de cálculo correspondente à renda líquida do contribuinte (à renda que se separa do patrimônio do contribuinte sem minorá-lo).⁴⁷⁴

Joachim Lang⁴⁷⁵ também reconhece o princípio da renda líquida e estabelece profunda relação entre ele e a capacidade contributiva, definindo-o como o resultado da compensação entre os proventos que influenciam a renda positivamente e todos os custos relacionados diretamente à atividade⁴⁷⁶ desempenhada com o objetivo de auferir renda.⁴⁷⁷

De fato, a tributação de acréscimos sem a dedução das despesas correspondentes à sua percepção atinge parcela não incluída na capacidade contributiva. Isso implica que apenas se pode considerar haver base de cálculo tributável quando os ingressos patrimoniais levarem a um aumento do patrimônio com relação ao início do período de apuração considerado. Assim, não apenas as recomposições patrimoniais não devem ser tributadas, como também não deve sê-lo o montante investido para a geração de ingressos novos.⁴⁷⁸

O respeito à capacidade contributiva também leva a que, na determinação da renda líquida, todas as receitas e despesas oriundas do trabalho e do capital sejam consideradas. Lang, na passagem acima citada, afirma ser possível essa compatibilização até mesmo em um regime cedular, que pode ser justificado para facilitar a consideração da inflação sem a necessidade de estipulação de uma taxa média anual e sem correr o risco de influenciar o aumento da própria inflação.

Assim, tributar por alíquotas reduzidas determinadas modalidades de rendimento, como aqueles provenientes dos ganhos de capital auferidos em vendas nas quais a

---

⁴⁷³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 224.

⁴⁷⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 374 a 375. Para uma análise completa vide também pp. 375 a 385.

⁴⁷⁵ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 15.

⁴⁷⁶ Dessa noção parece decorrer, no Lucro Presumido, a tributação diferenciada das receitas ditas não operacionais (“outras receitas”) sem a aplicação de qualquer margem de presunção de lucro. Vide Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II.

⁴⁷⁷ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 15.

⁴⁷⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 224.

propriedade do bem se manteve com o alienante por longo prazo, pode ser uma meio eficaz de “descontar” as perdas decorrentes da inflação de maneira prática e sem risco inflacionário sistêmico. Mesmo a necessidade de simplificação pode ser suficiente para motivar a adoção de um imposto de renda cedular e a tributação de determinadas modalidades de rendimento a alíquotas reduzidas; embora isso prejudique o respeito total ao princípio da renda líquida, já que não seriam compensadas despesas e receitas entre diferentes categorias de rendimento.⁴⁷⁹

Gassner reforça essa ressalva de Lang, embora não extraia suas assertivas necessariamente da capacidade contributiva. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva não teria relação com uma concepção de renda real. A renda considerada para fins tributários, conforme Gassner, decorre de fórmulas convencionais mais ou menos adequadas a um determinado contexto, de maneira que se o sistema tributário como um todo leva em conta a inflação de maneira implícita, por exemplo estabelecendo alíquotas após cuja aplicação ainda remanesça um percentual razoável do capital ao contribuinte, não haveria *a priori* violação à capacidade contributiva. A dificuldade consistiria em definir qual seria esse percentual mínimo.⁴⁸⁰

Podemos, assim, dizer que o princípio da renda líquida abarca a necessidade de garantir a manutenção do capital, referida esta por Lang⁴⁸¹ como um princípio à parte, pelo qual os critérios para consideração de receitas devem ser os mesmos utilizados para aceitação da dedutibilidade de despesas.⁴⁸²

⁴⁷⁹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 15.

⁴⁸⁰ GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 42 e 43. Também sobre essa questão, vale à pena nos referirmos novamente a SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. pp. 241 a 264.

⁴⁸¹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 15.

⁴⁸² No mesmo trabalho, Joachim Lang refere-se à necessidade de manutenção do capital denominando-a também de *The Spare-Capital principle* e o extrai do direito de propriedade, asseverando que a tributação sobre a renda deve recair sobre acréscimos reais de capital, de maneira que a tributação deve permitir a dedução das despesas essenciais à manutenção do capital, bem como da inflação, caso contrário seria confiscatória por absorver parcela de grandeza que não se enquadra no conceito de renda. Cf. LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 6.

5.3.2.1.4.1 Renda real

Também nos parece abarcado pelo conteúdo do princípio da renda líquida a assertiva de Lang de que a capacidade contributiva deveria levar à tributação apenas da renda real, da qual o autor extrai a necessidade de deduzir ganhos inflacionários.⁴⁸³

É essencial, portanto, que a determinação da renda tributável permita a dedução das despesas necessárias para sua geração, mas também desconsidere os impactos da inflação sobre o valor do capital e de outros aumentos patrimoniais unicamente nominais, que se prestam a manter o poder liberatório do capital, mas de fato não implicam qualquer aumento da capacidade contributiva.

Não obstante, Lang afirma que a tributação dos ganhos nominais pode ser compreendida como benéfica ao sistema monetário, em virtude do impacto que a consideração da inflação produz sobre o próprio aumento da inflação, especialmente nos países da América do Sul.⁴⁸⁴

Podemos dizer, assim, que uma tributação que não permita a exclusão de tais fatores desrespeita a capacidade contributiva e a renda líquida, pois tributa grandeza que de fato não é renda. No entanto, reconhecemos ser igualmente viável o estabelecimento de alíquotas reduzidas, ou ainda de outros mecanismos mais simples do que a permissão de deduções, pelos quais se reduza a tributação neutralizando o efeito de acréscimos meramente nominais, sem prejudicar sua praticabilidade e viabilidade.

5.3.2.1.5. Princípio da realização da renda

Do frequente uso da expressão “realização da renda” pelas leis tributárias e não tributárias, Ricardo Mariz de Oliveira vislumbra a necessidade de buscar sua definição, especialmente considerando que, da forma como referida, infere sua relação direta com o núcleo da hipótese de incidência do Imposto de Renda.⁴⁸⁵

---

⁴⁸³ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 14.

⁴⁸⁴ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 14.

⁴⁸⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 367 e ss.

O termo realização é empregado na literatura tributária com diferentes acepções, ora referindo-se aos efeitos decorrentes da baixa de ativos, como sua alienação com os ingressos financeiros correspondentes, ora para se referir diretamente ao recebimento de uma disponibilidade financeira.⁴⁸⁶

Na essência, o conceito de realização se confunde com a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, pois é a partir dessa aquisição que se diz existente o acréscimo patrimonial que autoriza a exigência do Imposto de Renda. Assim, o princípio da realização da renda tem a ver com o momento a partir do qual a aquisição da renda é fato consumado, sendo possível sua tributação.⁴⁸⁷

Independentemente do aspecto temporal do fato gerador do imposto de renda, que pode ser inclusive postergado, um item de renda só pode ser considerado como tal a partir de sua realização, ou seja, a partir de quando tiver definitivamente ingressado no patrimônio do contribuinte.⁴⁸⁸ Não se pode incluir na base de cálculo tributável do Imposto de Renda ganhos meramente potenciais, até porque eles podem não se concretizar, ou se concretizar em montante diverso de seu potencial estimado, para mais ou para menos.

Por exemplo, na compra vantajosa, o princípio da realização da renda leva a que a diferença entre o valor de mercado e o preço pago por um bem não seja incluído na base de cálculo do Imposto de Renda antes de sua liquidação, momento no qual a potencial renda será realizada. O mesmo princípio impediria também a tributação de ganhos representados pela diferença entre o preço de mercado de ações e o valor pago pelas opções correspondentes, questão contudo ainda não pacificada em nossos tribunais.

O mesmo ocorre com bens adquiridos pelo valor de mercado, mas que se valorizam ao longo do tempo. Antes da alienação e efetiva realização dessa renda latente, não se pode dizer existente qualquer renda tributável decorrente da alienação, como é reconhecido de forma

---

⁴⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 224 a 225.

⁴⁸⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 224 a 225.

⁴⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 374 a 375. Para uma análise completa vide também pp. 367 a 375. No mesmo sentido, vide POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 351.

pacífica quanto à tributação de ganhos de capital sobre a alienação de bens imóveis pela pessoa física.⁴⁸⁹

A realização da renda, portanto, é importante princípio relacionado à capacidade contributiva, que demanda a consideração, na apuração da renda tributável, apenas dos proventos e acréscimos patrimoniais já realizados.⁴⁹⁰

5.3.2.1.6. Mínimo existencial

A não tributação do mínimo existencial também decorre da capacidade contributiva, tendo em vista que dentro de tal mínimo não se pode afirmar haver qualquer capacidade de contribuir para o custeio do Estado. O mínimo existencial é, para Lang, uma questão de base tributária, e pode ser garantido por meio da permissão de deduções.⁴⁹¹

O mínimo existencial é determinado em quantias diversas e de maneiras diferentes a depender do país, sendo que no Brasil é reconhecido, por exemplo, pela faixa de isenção do Imposto de Renda das pessoas físicas, aplicável para rendimentos não sujeitos à tributação definitiva ou exclusiva.

Entendemos que o mínimo existencial em si não possui a estrutura de aplicação de princípios, mas de uma regra que se vale de um conceito indeterminado. cremos que seus fundamentos são essencialmente os mesmos da capacidade contributiva, pois decorre da percepção de que os ganhos percebidos pelo contribuinte até determinado montante não podem ser tributáveis, por não representarem capacidade contributiva alguma e, assim, não poderem sequer ser considerados renda.⁴⁹²

Portanto, foi ele aqui mencionado apenas porque encontramos referências reiteradas na Doutrina, trazendo discussões relevantes acerca de sua justificação, bem como por sua

⁴⁸⁹ Ressalva-se, neste caso, a cessão ou promessa de cessão de direitos equiparada em seus efeitos à alienação, pelo artigo 3º da IN SRF Nº 84/2001.

⁴⁹⁰ Para uma análise completa do princípio da realização da Renda, vide POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. Também vide ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.) **Direito Tributário**: homenagem a Alcides Jorge Costa. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. pp. 297 a 328.

⁴⁹¹ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 16.

⁴⁹² Para mais a respeito deste princípio, vide ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e o mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 36 a 47. Especialmente p. 45.

relação intrínseca à capacidade contributiva. Contudo, não o analisaremos com maiores detalhes neste trabalho.⁴⁹³

5.3.2.1.7. Não confisco

A tributação de bases que se encontrem dentro dos limites do mínimo existencial pode ser confundida com o confisco, afinal, tratando-se do montante essencial à sobrevivência do indivíduo, não se configura renda.

Fica clara sua relação com a capacidade contributiva da qual Luciano Amaro, por exemplo, afirma que seriam extraídos novos elementos ao próprio princípio da igualdade. O autor assevera que a capacidade contributiva não se resume a dar tratamento igual aos contribuintes, pois ambos, além de terem o direito de não serem tributados de maneira distinta, também não podem ser tributados além de sua capacidade econômica.⁴⁹⁴

Humberto Ávila, por outro lado, prefere enxergar na capacidade contributiva um dos critérios materiais para a aferição da igualdade, mas também o critério de determinação do limite superior da tributação: o confisco.⁴⁹⁵

De fato, mais comum é a afirmação de sua decorrência da capacidade contributiva, mas Lang relaciona o não confisco também ao direito de propriedade, afinal, não há dúvidas de que a tributação atinge as noções mais vulgares de direito de propriedade, afetando a quantia disponível para os contribuintes caso não houvesse a tributação.⁴⁹⁶

De qualquer maneira, o não confisco depende da difícil identificação de um momento a partir do qual a tributação extrai do contribuinte percentual tão elevado de sua manifestação de riqueza ou de acréscimo patrimonial, que se torna expropriatória.⁴⁹⁷

A definição desse momento a partir do qual é possível falar em confisco é difícil e os tribunais tendem a evitar reconhecê-lo em casos concretos. Consequentemente, os casos de seu reconhecimento costumam restringir-se a extremos.

---

⁴⁹³ Para mais referências, vide QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004. pp. 53 a 60.

⁴⁹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 141 a 142.

⁴⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 371 a 372.

⁴⁹⁶ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 5.

⁴⁹⁷ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 5.

Por exemplo, na ADI nº 551/RJ, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, o Pleno do Supremo Tribunal Federal considerou confiscatórias multas previstas na Constituição do Estado do Rio de Janeiro estabelecidas no montante de 200% em caso de mora e de 500% para os casos de sonegação.⁴⁹⁸

Demonstrando a falta de uniformidade dos tribunais acerca da matéria, é interessante o comparar o caso acima com o julgado mencionado por Schoueri, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região.⁴⁹⁹ No caso, discutia-se a alíquota do IOF incidente sobre o ouro e o acórdão considerou confiscatória a alíquota estabelecida em 35%.

A comparação dos julgados nos confere elementos para supor que as alíquotas usuais de incidência dos tributos sobre os quais se avalia o caráter confiscatório têm relevância para a conclusão sobre ocorrência do confisco, de maneira que sua determinação é relativa e não absoluta.

O STF também reconheceu, ao conceder medida liminar na ADI nº 2010/1999, que o efeito confiscatório deve ser analisado em função da totalidade da carga tributária incidente em um mesmo período e imposta por um mesmo ente político, face à capacidade do contribuinte de suportá-la. O caso discutia a constitucionalidade da Lei nº 9.783/99, especialmente de seus artigos 1º e 2º, que estabeleciam a contribuição dos servidores públicos ativos e inativos à seguridade social a alíquotas progressivas de até 25%, e, ao avaliar a questão, o STF considerou que tais alíquotas acrescidas às do Imposto de Renda atingiriam patamares confiscatórios.

O acórdão é paradigmático, tanto por permitir a conclusão de que, em matéria de Imposto de Renda, o caráter confiscatório deve ser apurado considerando os demais tributos federais, quanto por reconhecer que tributos instituídos por um mesmo ente e que absorvam, no mesmo período-base, cerca da metade dos rendimentos do contribuinte seriam confiscatórios.

No âmbito internacional, é importante mencionar ainda o julgado da Corte Constitucional Federal alemã referido por Joachim Lang, que se fundamentou no direito de

---

⁴⁹⁸ Supremo Tribunal Federa. ADI 551/RJ, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Acórdão do Tribunal Pleno proferido em 24 de outubro de 2002. Disponível online em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Consulta em 14/06/2016.

⁴⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 340.

propriedade para definir como limite a alíquota de cinquenta por cento para o Imposto Sobre Grandes Fortunas, sob pena de ser considerado confiscatório.⁵⁰⁰

Entretanto, a vedação ao confisco não parece possuir a estrutura de aplicação de princípio nos termos da premissa metodológica deste trabalho. Tem ares de uma regra que se vale de um conceito indeterminado a partir de cuja identificação no caso concreto é vedada tributação sob moldes confiscatórios. Sua menção aqui se faz unicamente em virtude da identificação de diversos autores caracterizando o não confisco como princípio, bem como por sua relação intrínseca à capacidade contributiva.

5.3.2.2. *Generalidade, universalidade e progressividade*

Ricardo Mariz de Oliveira⁵⁰¹ segue a previsão constitucional contida no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I da Constituição, para afirmar serem três os princípios constitucionais previstos expressa e especificamente para o Imposto de Renda, a generalidade, a universalidade e a progressividade.⁵⁰² Acerca de sua classificação, o autor analisa elementos considerados pela Doutrina como essenciais aos princípios, entendendo estarem presentes nos três “critérios” indicados pelo dispositivo constitucional acima citado. Contudo, reconhece a possibilidade de divergência, já que a depender da corrente doutrinária adotada poderiam ser classificados como meras diretrizes, ou mesmo critérios, como os nomeia a própria Constituição.

5.3.2.2.1. **Generalidade**

A generalidade, primeiro dos princípios indicados pelo dispositivo acima, como oposto do princípio da seletividade, traz a ideia de que o Imposto de Renda deve tratar todas

---

⁵⁰⁰ O autor utiliza o termo *Wealth Tax*. Cf. LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 6.

⁵⁰¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 250.

⁵⁰² Para mais acerca de referidos princípios, vide GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, universalidade e progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

as situações representativas da existência de renda igualmente, umas com relação às outras, quaisquer que sejam suas origens.⁵⁰³

Para o autor, não decorre a generalidade a impossibilidade de se distinguir o tratamento entre pessoas físicas e jurídicas, embora afirme dela decorrer a incompatibilidade do Imposto de Renda com a extrafiscalidade, especialmente porque a generalidade exigiria a não discriminação entre os fatores de produção e entre os patrimônios de membros de um mesmo agrupamento social (entre pessoas físicas ou entre pessoas jurídicas).⁵⁰⁴

Não concordamos com o posicionamento de que o princípio da generalidade tornaria o Imposto de Renda alheio à extrafiscalidade. A estrutura de aplicação dos princípios é de mandamento a serem otimizados, e, por isso, são aplicáveis na maior medida possível, conforme já explicamos em capítulo próprio. A extrafiscalidade é fenômeno que permeia toda a tributação, e a generalidade, como princípio, comporta mitigação em prol da necessidade de atingir objetivos típicos da ordem econômica por meio da indução de comportamentos. A concessão de isenções subjetivas é fenômeno representativo dessa possibilidade.

Mary Elbe Queiroz, por outro lado, prefere definir a generalidade como o princípio pelo qual seria vedada a discriminação entre as pessoas, de maneira que todas aquelas que demonstrem possuir capacidade contributiva colaborem com o custeio dos gastos estatais.⁵⁰⁵

As definições de Ricardo Mariz ou de Mary Elbe para os propósitos deste trabalho são equivalentes, diferindo mais pela nomenclatura do que pelo conteúdo, especialmente se considerada a generalidade em conjunto com a universalidade. Adotaremos a primeira considerando a ressalva já feita acerca de sua relação com a extrafiscalidade.

A partir desse conceito de generalidade, Mariz o aproxima do princípio da isonomia (artigo 150, II, CF), que demandaria o tratamento igual entre contribuintes em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em função da ocupação profissional ou denominação jurídica dos rendimentos, bem como de suas origens. Entretanto, difere desta,

---

⁵⁰³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 250.

⁵⁰⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 254.

⁵⁰⁵ Mary Elbe Queiroz alerta que a definição dos princípios da generalidade e da universalidade na Doutrina é confusa. Algumas vezes são definidos como componentes de um mesmo princípio, de conteúdo uno; outras vezes são usados um para definir a demanda pela igualdade de tratamento entre patrimônio e rendas, e o outro para tratar da igualdade entre pessoas, sem uniformidade quanto a qual desses princípios se referiria a qual desses dois critérios de igualdade. A autora, por sua vez, relaciona a generalidade à igualdade de tratamento entre pessoas e a universalidade à igualdade de tratamento entre patrimônios e rendas. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004. pp. 35 a 39

sendo possível dizer que a generalidade especifica a isonomia, mas volta-se para o tratamento isonômico das rendas e patrimônios.⁵⁰⁶

5.3.2.2.2. Universalidade

O princípio da Universalidade, por sua vez, determina que todo o patrimônio do contribuinte seja considerado para fins de aferição do acréscimo tributável, com todos os fatores que influenciam sua variação, positiva ou negativamente. Ou seja, sendo o patrimônio uma universalidade, todos os elementos que o compõem e afetam devem ser considerados para evitar a tributação de eventuais variações patrimoniais negativas.

Dessa forma, este princípio conecta-se à pessoalidade da tributação, à isonomia⁵⁰⁷ e à capacidade contributiva, especialmente em seu aspecto subjetivo, pois leva ao tratamento igual de iguais aumentos patrimoniais apurados por meio da consideração dos mesmos fatores positivos e negativos. O respeito ao princípio da universalidade, contudo, não impede a isenção de determinados elementos que influam positivamente no patrimônio do contribuinte.⁵⁰⁸

Esses dois primeiros princípios, a generalidade e a universalidade, são indicados por Mariz como ontológicos, pois seu respeito é demanda inerente ao próprio conceito de renda.⁵⁰⁹

5.3.2.2.3. Progressividade

Diferentemente da generalidade e da universalidade, a progressividade não é considerada pelo autor como imanente ao conceito de renda, pois de sua ausência não resultaria a inexistência ou alteração da natureza jurídica do Imposto de Renda.⁵¹⁰ De

⁵⁰⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 255.

⁵⁰⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 215.

⁵⁰⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 256 a 259.

⁵⁰⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 261.

⁵¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 261.

qualquer maneira, trata-se de princípio com impacto direto sobre a aferição do quantum devido porque leva à variação de alíquotas a depender da base de cálculo.

Também prevista pelo parágrafo 2º do artigo 153 da CF, a progressividade consiste na exigência da imposição do Imposto de Renda com base em alíquotas maiores quanto maiores forem as bases de cálculo, assim diferindo da proporcionalidade. O respeito à progressividade depende do atendimento da generalidade e da universalidade, já que eventual seleção das fontes de riqueza e dos elementos constitutivos da renda a serem considerados fatalmente impediria, ou ao menos dificultaria, que da progressividade resultasse a tributação em maiores percentuais dos contribuintes dotados de maior capacidade contributiva.⁵¹¹

Mariz entende que do atendimento desses três princípios resulta o respeito à igualdade vertical e à isonomia tributária horizontal, e só com o respeito simultâneo a todos eles a busca pela igualdade seria viável. Talvez por isso a Constituição tenha exigido sua aplicação simultânea.⁵¹²

Joachim Lang, por outro lado, nega qualquer relação direta da progressividade com a capacidade contributiva e, conseqüentemente, com a igualdade, já que para o autor a capacidade contributiva apenas exigiria a proporcionalidade da tributação, associada a um conceito adequado de renda.⁵¹³

O autor ainda relaciona a progressividade à conjugação da capacidade contributiva com o ideal de manutenção de um estado de bem-estar social, mas considera a progressividade indesejável, porque estimularia o contribuinte a buscar lacunas na legislação tributária para se furtar ao pagamento do Imposto de Renda, ou ainda a buscar se estabelecer em jurisdições com tributação meramente proporcional.⁵¹⁴

---

⁵¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. pp. 258 e 259.

⁵¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 260.

⁵¹³ LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 9.

⁵¹⁴ Não discorreremos sobre a progressividade e a proporcionalidade como ferramentas para alcançar a capacidade contributiva. Para maiores informações a esse respeito, vide BLUM, Walter J. e KALVEN, Jr., Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. 19 U. Chi. L. Rev. 417 (1952) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e MCCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson1997. 2ª tiragem) 2003. Para um contraponto a tais posições, vide BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas. **Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation**, 75 Cal. L. Rev. 1905 (1987) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e MCCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson1997. 2ª tiragem) 2003. Também são importantes as considerações feitas em: ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**, São Paulo, Quartier Latin, 2004. pp. 170 e ss.

Concordamos com Lang que a progressividade não é decorrência mandatória da igualdade e da capacidade contributiva; contudo, trata-se de exigência de nosso texto constitucional para a tributação pelo Imposto de Renda, embora mitigada em diversas hipóteses, como na tributação dos ganhos de capital vigente até edição da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016.

5.3.3. Teoria legalista

A legalidade tributária também representa limitação importante à tributação da renda, se considerarmos que o legislador, especialmente o legislador complementar, partiu da noção de renda e, por meio da determinação dos aspectos essenciais da hipótese de incidência, definiu limites à sua tributação. Desse processo de positivação, embora as teorias que tratam dos conceitos de renda sejam em sua origem eminentemente econômicas, resulta o conceito de renda expressamente adotado pela legislação, que passa a ser um conceito jurídico.

Dessa forma, a lei deve esclarecer quais acréscimos patrimoniais são relevantes para fins tributários e que então darão ensejo à cobrança do Imposto de Renda, o que evidentemente não significa que quaisquer elementos previstos em lei para disparar a tributação sobre a renda devam ser aceitos.⁵¹⁵ A lei poderá incluir na esfera de abrangência do imposto de renda fatos que, enquadrados no conceito econômico de renda, sejam considerados tributariamente relevantes, mas não pode sob hipótese alguma extrapolar tal conceito economicamente definido, da mesma maneira que não pode tributar pelo Imposto de Renda um fenômeno não abarcado por sua definição legal.⁵¹⁶

Mas a competência tributária e a legalidade são limitações mais relacionadas ao processo e procedimento legislativo decorrente da conformação de um conceito econômico mais amplo de renda do que geradores dessa noção.

---

⁵¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. p.262.

⁵¹⁶ Nesse sentido, Roberto Quiroga Mosquera considera que o legislador deve respeitar as delimitações ao conceito de renda e de proventos estabelecidas na constituição de 1988, de maneira que não possui poder discricionário para onerar com o Imposto de Renda qualquer grandeza. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996. pp. 40 a 43.

O reconhecimento da limitação à eleição de quaisquer fatos geradores já revela a não aceitação da teoria legalista da renda, para a qual o conceito de renda seria aquele definido em lei, a despeito de qualquer consideração sobre o conteúdo econômico dessa definição.⁵¹⁷

Horácio A. Garcia Belsunce⁵¹⁸ vincula Rubens Gomes de Souza a esta teoria, do que discorda Schoueri a partir da análise do trabalho de referido autor. Schoueri nota que Rubens Gomes de Souza apenas atribui ao legislador o papel de definir o conceito legal de renda dentro de um conteúdo mínimo de significação de cunho econômico⁵¹⁹.

Podem-se apontar diversas críticas à noção legalista do conceito de renda. Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo, chega a compará-la à tentativa esdrúxula de se tentar tributar fatos que não expressam qualquer capacidade contributiva, desprovidos de densidade econômica, lembrando que a ampla definição das competências tributárias não seria suficiente para permitir o distanciamento desses elementos essenciais ao conceito de renda.⁵²⁰

Infelizmente, a despeito de todas as críticas às abordagens legalistas, o STF adotou tal corrente ao julgar o Recurso Extraordinário nº 201.456-6 MG. Discutia-se, no caso, a alteração no índice de correção monetária aplicável às demonstrações financeiras relativas ao ano de 1990 e seu consequente impacto no Lucro Real, já que o artigo 3º da Lei nº 8.200/91 determinava, em seu inciso II, a adição na determinação do Lucro Real do saldo credor apurado pela diferença entre o Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e o BTN Fiscal. O STF lamentavelmente adotou a corrente legalista ao decidir a questão, defendendo que o conceito de renda para efeitos tributários é o conceito legal, de maneira que a alteração do índice de correção monetária e seus impactos fiscais não violariam o conceito de renda.

Não concordamos com o posicionamento da Suprema Corte, tendo em vista as diversas teorias acima expostas acerca do conceito de renda e seus fundamentos. Esse reconhecimento implicaria conceder autorização ampla ao legislador para tributar pelo Imposto de Renda qualquer fato da vida, como o mero caminhar nas ruas da cidade, ainda que a ele não se possa relacionar qualquer manifestação de capacidade contributiva.

⁵¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alessandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. pp. 244 e ss.

⁵¹⁸ BELSUNCE, Horácio A. **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1967. pp. 186 a 188.

⁵¹⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. O fato gerador no impôsto de renda. In: **Revista de Direito Administrativo**. V.12. pp. 32 a 58, jan de 1948. pp. 44 a 45. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10510/9508>>. Consulta em: 07/08/2016.

⁵²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.177.

5.3.4. O subsistema da tributação da renda

A partir da seleção dos princípios que orientam a tributação da renda relacionados diretamente ao conceito de renda e à apuração da base tributável, pudemos identificar que a Doutrina reconhece a existência de princípios que estabelecem critérios de ordenação e unidade de sentido próprios às normas que regem a tributação da renda.

Podemos afirmar, dessa forma, que esse conjunto de normas que rege a tributação da renda é coordenado e orientado por princípios pelos quais o Imposto de Renda deve incidir, na maior medida possível, sobre ingressos patrimoniais que representem ganhos reais líquidos do contribuinte, independentemente da sua origem. Visam à limitação da atuação estatal, de maneira a garantir que o Imposto de Renda só alcance manifestações que, consideradas conjuntamente a todos os fatores que afetam os rendimentos do contribuinte, possam representar incremento de bem-estar expresso em moeda.

Entendemos, assim, ser possível afirmar existir um subsistema jurídico da tributação da renda, que tem seus critérios de ordenação e sua unidade de sentido definidos pelos princípios acima descritos.

Cabe agora analisar a tributação da renda no agronegócio, por meio da análise da tributação da renda na atividade rural (devido a sua qualidade de cerne do agronegócio e origem do fator agrariedade), para verificarmos se a legislação lhe confere tratamento diferenciado que possa ser considerado decorrente das influências dos critérios de ordenação e unidade do subsistema do Direito do Agronegócio sobre a interpretação e aplicação dos princípios que caracterizam os critérios de ordenação e unidade do subsistema da tributação da renda.

6. O IMPOSTO SOBRE A RENDA NO AGRONEGÓCIO: ANÁLISE A PARTIR DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA ATIVIDADE RURAL

Partindo das conclusões obtidas nos capítulos anteriores, consideramos não só possível como desejável buscar na legislação relativa à tributação da renda na atividade rural os elementos de ordenação e unidade que regem o subsistema da tributação da renda no agronegócio. Se o vetor de estímulo identificado no subsistema do Direito do Agronegócio decorre de uma característica inerente à atividade rural (a agrariedade) e tem como objetivo mitigar as consequências decorrentes dessa característica, ainda que mediatamente, por meio de estímulos a atividades anteriores e posteriores à porteira, então é na legislação relativa ao Imposto de Renda da atividade rural que se devem buscar os elementos a partir dos quais seja possível verificar se o subsistema da tributação da renda sofre influências do subsistema do Direito do Agronegócio quanto trata da tributação da renda do agronegócio, bem como quais seriam essas influências.

Verificamos que as peculiaridades da atividade rural que espriam seus reflexos pelas demais atividades do agronegócio fizeram sentir seus efeitos já nas origens do Imposto de Renda. A noção de que o resultado da produção não consistia exatamente na renda a ser tributada, já que a produção rural tinha seu valor real diminuído pela parcela de seus resultados destinada à manutenção da própria fonte produtiva, está na origem de conceitos como a dedutibilidade de despesas, depreciação, amortização, além de outros que se referem aos montantes que não devem ser considerados renda.⁵²¹

Percebendo as influências das idiossincrasias de cada setor⁵²² da economia sobre o desenho das normas que regem sua tributação, neste capítulo avaliaremos os principais dispositivos legais que conferem tratamento diferenciado à tributação da renda no exercício da atividade rural, para então avaliarmos o reflexo na legislação, resultante da interação entre os princípios que orientam a tributação da renda e aqueles que orientam o agronegócio de maneira geral.

---

⁵²¹ RYSER, Walter. **Dix Leçons Introductives au Droit fiscal**: Impôts directs. Berna: Editions Staempfli & Cie S.A, 1974. pp. 102 e ss.

⁵²² Lembramos que a Constituição se vale de planos de desenvolvimento setoriais, conforme se extrai, por exemplo, de seu artigo 48, inciso IV.

Essa avaliação nos permitirá verificar se a legislação relativa à tributação da renda gerada na atividade rural é orientada por critérios específicos de ordenação e unidade resultantes da influência dos princípios que norteiam o Direito do Agronegócio sobre o subsistema jurídico da tributação da renda, de tal maneira que se possa afirmar pela existência de um subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio que seja resultado da intersecção desses dois sistemas maiores.

O subsistema jurídico da tributação da renda traz diversas situações a partir das quais é possível constatar o viés indutor positivo de que se cogitou na formulação da hipótese deste trabalho. A seguir trataremos das principais delas, para cujo mister será fundamental a leitura da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, a qual contém diversos dispositivos atribuindo tratamento diferenciado ao cerne do agronegócio: a atividade rural.

6.1. Imposto de Renda das pessoas físicas

6.1.1. “Lucro Real” na pessoa física

A primeira peculiaridade relativa à tributação da renda oriunda da atividade rural exercida pelas pessoas físicas que nos chama a atenção é a ampla possibilidade de dedução de despesas, que guarda semelhanças com o método de apuração do resultado tributável das pessoas jurídicas denominado “Lucro Real”.

A previsão dessa possibilidade encontra-se nos artigos 4º e 5º da Lei nº 8.023/90. O artigo 5º indica ser opção do contribuinte pessoa física escolher entre a tributação simplificada com base em um percentual de presunção aplicável sobre a receita bruta, enquanto o artigo 4º define que o resultado tributável, caso não seja escolhida a tributação presumida, é apurado pela diferença entre o valor das receitas recebidas e as despesas pagas no ano-base de apuração. Este último método não pode ser considerado situação isolada na tributação das pessoas físicas, mas na atividade rural atinge uma amplitude muito maior, conforme será explanado a seguir.

Em outras atividades, algumas cédulas de renda permitem a dedução individual de despesas necessárias para serem auferidas. Por exemplo, nos rendimentos decorrentes da locação de bens imóveis o valor recebido a título de aluguel pode sofrer dedução das taxas de

administração cobradas pela imobiliária, ou ainda do IPTU custeado pelo locador, desde que a dedução se dê com relação a receitas de aluguel auferidas no mesmo ano-calendário de pagamento das respectivas despesas.⁵²³

De maneira mais abrangente, o artigo 75 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) arrola também algumas atividades não rurais nas quais se permite a dedução das despesas necessárias registradas no Livro Caixa. O dispositivo trata de atividades não assalariadas, mencionando expressamente as de leiloeiro e de titular de serviços notariais e de registro.⁵²⁴

Na atividade rural também se possibilita a dedução de despesas, que, de maneira peculiar, independem até mesmo de registro em Livro Caixa caso o valor da receita bruta anual do produtor seja baixo⁵²⁵. A flexibilização dos requisitos formais para a dedução de despesas do pequeno produtor rural com faturamento até o limite estabelecido pelo artigo 60, parágrafo 3º do RIR e pelo artigo 3º, inciso I da Lei nº 8.023/90 não encontra equivalente para as receitas resultantes de outras atividades.

Nota-se também que determinadas deduções somente são autorizadas na atividade rural. Enquanto, por um lado, os incisos I e II do parágrafo único do artigo 75 do RIR⁵²⁶ não permitem a dedução de investimentos em máquinas e equipamentos, para a pessoa física dedicada à atividade rural, por outro lado, o artigo 62, parágrafo 1º do Regulamento do Imposto de Renda permite a dedução de despesas e investimentos de maneira ampla, sendo que seu parágrafo 2º traz em seus incisos extenso rol exemplificativo de investimentos dedutíveis, dentre eles os investimentos com aquisição de máquinas e instalações (incisos I e III)⁵²⁷.

Podemos afirmar que a permissão de dedução de uma vasta gama de despesas, decorre da influência do Direito do Agronegócio sobre princípios do subsistema da tributação da renda, como a capacidade contributiva e a renda líquida, e, sem dúvida, tem o potencial de

⁵²³ Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989, art. 14; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 31, inciso I.

⁵²⁴ Decreto nº 3.000/99, Art. 75. “O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º](#), e [Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I](#)):”

⁵²⁵ Artigo 3º, inciso I da Lei nº 8.023/90.

⁵²⁶ Regulamento do Imposto de Renda, artigo 75, “I - a quotas de depreciação de instalações, máquinas e equipamentos, bem como a despesas de arrendamento; II - a despesas com locomoção e transporte, salvo no caso de representante comercial autônomo;”

⁵²⁷ “Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento ([Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º](#)).” Parágrafo 2º, “I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;” (...) “III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;”

incentivar a atividade rural, na medida em que favorece a neutralização de gastos com seu custeio e modernização.

6.1.1.1. Dedução integral de investimentos no mês do pagamento

Não só com relação à amplitude do rol de itens dedutíveis a pessoa física dedicada à atividade rural recebe benefícios. Também a distribuição dos impactos de tais despesas e investimentos no tempo é relevante instrumento de incentivo, e o artigo 4º, parágrafo 2º da Lei nº 8.023/90 dele se vale ao permitir que os investimentos sejam considerados despesas já no mês do efetivo pagamento, sem a necessidade de sujeição a quotas de depreciação, contrariamente ao que se permite para os investimentos em outras atividades (e.g. artigo 305 do RIR).

6.1.1.2. Possibilidade de aproveitamento de prejuízos em exercícios posteriores

A possibilidade ou impossibilidade de dedução de despesas permite que de uma consequência natural de qualquer atividade econômica decorram efeitos drasticamente diversos. Nas demais atividades exercidas por pessoas físicas, às quais a legislação permite a dedução de despesas, segundo o artigo 76, caput e parágrafo 1º do RIR, o excesso de despesas com relação às receitas apenas pode ser compensado com o resultado positivo dos meses subsequentes insertos em um mesmo ano-base, sendo vedado o “transporte” de eventuais excessos de deduções para os anos seguintes.⁵²⁸

Já para as pessoas físicas dedicadas à atividade rural, em virtude dos artigos 65 e 68 do RIR, do artigo 14 da Lei nº 8.023/90 e ainda do artigo 19 da Lei nº 9.250/95, a insuficiência de receitas para fazer frente às despesas de custeio e investimentos dedutíveis pode dar origem a prejuízos fiscais aproveitáveis em exercícios subsequentes, sem a imposição de qualquer limitação percentual.

---

⁵²⁸ “Art. 76. As deduções de que trata o artigo anterior não poderão exceder à receita mensal da respectiva atividade, sendo permitido o cômputo do excesso de deduções nos meses seguintes até dezembro ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º](#)).”

“§ 1º O excesso de deduções, porventura existente no final do ano-calendário, não será transposto para o ano seguinte ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, § 3º](#)).”

O tratamento conferido à atividade rural é semelhante ao existente para operações do mercado de renda variável. As despesas e perdas percebidas pelas pessoas físicas em operações realizadas no mercado de renda variável⁵²⁹ também podem ser deduzidas das receitas para fins de sua tributação⁵³⁰ e, o que nos chama mais atenção, eventuais prejuízos podem ser compensados com ganhos apurados nos meses e até mesmo anos subsequentes.⁵³¹

O tratamento similar não é despropositado. Conforme já abordamos na introdução deste trabalho e também no capítulo destinado à definição de agronegócio, os riscos envolvidos na atividade rural, centro vital que caracteriza o agronegócio, são de difícil controle e previsão. Analogamente, também nas operações de renda variável os fatores que influem nas oscilações de mercado são de difícil controle, o que inclusive justifica sua tributação a uma alíquota menor do que a alíquota inicial aplicável às operações de renda fixa.⁵³²

Portanto, não só o tratamento diferenciado, mas também sua semelhança com o conferido aos atuantes em mercado notoriamente volátil, como o de renda variável, mais uma vez indicam a intenção de estimular os agentes econômicos, mitigando ou até neutralizando os potenciais efeitos danosos dos riscos da atividade rural decorrentes de sua vinculação a ciclos biológicos. Confirmam também que a necessidade de respeitar os critérios de ordenação e unidade do Direito do Agronegócio gera consequências diversas de princípios do subsistema da tributação da renda, como a periodicidade, que em outros setores da economia não justifica o aproveitamento de prejuízos com a mesma amplitude para as pessoas físicas.

---

⁵²⁹ Para um conceito de operação de renda variável, vide a Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, especialmente seus artigos 56, 58, 60 e 62. Cf. Brasil. Receita Federal. **Perguntas e respostas – IRPF 2016**. Perguntas 652 e 653. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>>. Consulta em: 19/07/2016.

⁵³⁰ Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 27; e Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 760, § 2º; Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, art. 56, § 3º.

⁵³¹ Artigo 64 da Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015.

⁵³² Para as alíquotas aplicáveis às operações de renda variável, veja Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, art. 2º, §§ 1º e 2º; e Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, arts. 57 e 63.

6.1.2. A presunção de lucro de 20%

O percentual de presunção de lucros e despesas da pessoa física que optar por apurar o resultado tributável da atividade rural com a limitação de 20% sobre a receita bruta total revela novamente a intenção de estímulo à atividade rural.

Ao submeter à tributação os resultados do exercício da atividade rural, o contribuinte pessoa física pode optar pelo método da dedução das despesas de custeio e investimentos, ou pode optar pela presunção de lucro de 20% sobre as receitas totais da atividade⁵³³, ou seja, presume-se que 80% das receitas do produtor rural pessoa física sejam destinadas ao custeio da atividade, acrescentando-se o restante à base tributável total.

Esta última opção já contrasta com a tributação dos rendimentos auferidos pelas pessoas mencionadas pelo artigo 75 do RIR⁵³⁴, que, via de regra não aceita margens de presunção. Para algumas atividades autônomas, contudo, a legislação permite a apuração do resultado com base em percentuais de presunção, é o caso dos motoristas de taxi e dos caminhoneiros, para quem as margens de presunção de lucro são de 60% e 40%⁵³⁵, respectivamente, bem como dos garimpeiros, que têm reconhecido como lucro apenas 10% de seus rendimentos brutos⁵³⁶.

Esses exemplos demonstram a permissão da apuração presumida para poucas atividades e o uso de percentuais que caem conforme a lucratividade da atividade e seu grau de risco. Considerados tais critérios de gradação, a atividade rural tem margem de presunção próxima dos percentuais mínimos, o que novamente revela o reconhecimento de sua baixa rentabilidade, volatilidade e suscetibilidade a riscos decorrentes de fatores naturais, que demandam a adequação da tributação.

---

⁵³³ Artigo 5º, *caput*, Lei nº 8.023/90.

⁵³⁴ Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I.

⁵³⁵ RIR, “Art. 47. São tributáveis os rendimentos provenientes de prestação de serviços de transporte, em veículo próprio ou locado, inclusive mediante arrendamento mercantil, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, nos seguintes percentuais ([Lei nº 7.713, de 1988, art. 9º](#)): I - quarenta por cento do rendimento total, decorrente do transporte de carga; II - sessenta por cento do rendimento total, decorrente do transporte de passageiros.”

⁵³⁶ RIR, “Art. 48. São tributáveis dez por cento do rendimento bruto percebido por garimpeiros na venda, a empresas legalmente habilitadas, de metais preciosos, pedras preciosas e semipreciosas por eles extraídos ([Lei nº 7.713, de 1988, art. 10](#), e [Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989, art. 22](#)).”

6.1.3. O arbitramento sem majoração da base de cálculo

O presente tópico tratará de uma peculiaridade que representa mais um fator de estímulo ao produtor rural pessoa física com relação ao produtor rural pessoa jurídica, do que um favorecimento à atividade rural em comparação a outras atividades econômicas. Para contribuinte pessoa física que exerce a atividade rural, o arbitramento não é majorado quando, a despeito de optar pela tributação com dedução de despesas, não efetuar adequadamente a escrituração exigida pelos incisos II e III do artigo 3º da Lei nº 8.023/90.

A opção pela tributação considerando as deduções legalmente autorizadas, muito embora seja em regra vantajosa, especialmente em virtude de possibilitar a apuração de prejuízos compensáveis nos anos subsequentes, demanda a manutenção de escrituração rudimentar ou contábil, assim como a manutenção dos documentos comprobatórios dos respectivos registros.

O descumprimento deste critério⁵³⁷, até mesmo por eventual imprestabilidade dos registros, dá ensejo ao arbitramento dos lucros com base na receita conhecida, mas, neste caso, o arbitramento não implica a majoração da base de cálculo, diferentemente do que prevê a legislação em outras situações. O arbitramento para fins de apuração do lucro da atividade rural apenas reconduz à aplicação do disposto no *caput* do artigo 5º da Lei nº 8.023/90, que mantém a tributação às alíquotas normais incidentes sobre a base presumida de 20% da receita bruta.

A título de comparação, na grande maioria das outras atividades que permitem a dedução de despesas escrituradas, ressalvadas as poucas outras situações em que a legislação traz à pessoa física a apuração dos rendimentos tributáveis por meio de percentual de presunção incidente sobre seus rendimentos brutos (como a dos taxistas e garimpeiros acima referidos), caso o contribuinte pessoa física venha a ter suas despesas glosadas, a consequência prevista na legislação é a desconsideração de tais deduções, além de eventual penalidade cabível, tratamento via de regra mais oneroso.

Comparativamente, o tratamento conferido à pessoa física que exerce a atividade rural também é menos oneroso do que o conferido às pessoas jurídicas. No arbitramento com base na receita conhecida aplicável às pessoas jurídicas, mesmo as que exerçam a atividade rural, a tributação incide sobre as margens de presunção normalmente aplicáveis na apuração pelo

---

⁵³⁷ Artigo 5º, parágrafo único da Lei nº 8.023/90.

Lucro Presumido agravadas no percentual de 20%, o que implica tributação mais onerosa quando ocorre o arbitramento do que na opção pelo Lucro Presumido em si.⁵³⁸

Identificamos nessa distinção indícios dos reflexos na tributação, da primazia do incentivo ao pequeno produtor rural, já que usualmente atua como pessoa física, sobre a qual tratamos quando elencamos os princípios do Direito do Agronegócio no item 4.1.4.

6.1.4. Ganhos de capital da pessoa física

A tributação de ganhos de capital decorrentes da alienação da propriedade rural da pessoa física que nela exerça a atividade rural é uma realidade também à parte.⁵³⁹ A legislação trata a terra nua⁵⁴⁰ de maneira praticamente apartada das benfeitorias nela existentes, e mesmo das culturas que sobre ela existam, o que representa o reconhecimento da preponderância da terra como *locus* de desenvolvimento da atividade rural com potencial produtivo próprio⁵⁴¹, e não como bem explorado em seu exercício. Isso é inclusive corroborado pelo fato de o valor correspondente ao custo de aquisição da terra nua não ser considerado investimento e, portanto, ser indedutível do resultado da atividade rural⁵⁴².

Como vimos acima, os investimentos relacionados à atividade rural podem ser deduzidos integralmente de seu resultado a partir do momento do pagamento⁵⁴³. Por consequência, tendo sido deduzidos, não podem ser computados como acréscimos ao custo de aquisição do imóvel rural, pois isso implicaria a dupla dedutibilidade⁵⁴⁴. Coerentemente, caso os investimentos não tenham sido deduzidos da receita bruta da atividade rural, poderão ser acrescidos ao valor da terra nua para determinação do custo de aquisição a ser considerado na apuração dos ganhos de capital.

⁵³⁸ Artigo 532 do RIR, Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I.

⁵³⁹ O artigo 4º, parágrafo 3º da Lei nº 8.023/90, assim como o artigo 9º, parágrafo 2º da Instrução Normativa SRF nº 83/2001 determinam a tributação da alienação da terra nua como ganho de capital.

⁵⁴⁰ A definição do valor da terra nua (VTN) era fornecida para fins do ITR pelo artigo 3º, parágrafo 1º da Lei nº 8.847/94, até sua revogação pela Lei nº 9.393/96, que passou então a fornecê-la em seu artigo 10, parágrafo 1º, especialmente seu inciso I, e a parametrizar sua estipulação no artigo 8º, parágrafo 2º. A Instrução Normativa RFB nº 83/2001, em seu artigo 9º, parágrafo 1º, também fornece um conceito de terra nua especificamente para a apuração de ganhos de capital.

⁵⁴¹ SABBATO, Alberto Di. **A intervenção no mercado de terras rurais no Brasil**: um estudo sobre o crédito fundiário e o imposto territorial rural no período 1997-2002. Tese (Doutorado) Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2008. pp.16 a 19

⁵⁴² Instrução Normativa RFB nº 83/2001, artigo 9º.

⁵⁴³ Lei nº 8.023, artigo 4º, parágrafo 2º.

⁵⁴⁴ Instrução Normativa RFB nº 84/2001, artigo 9º, parágrafo 2º.

Outras questões envolvidas na determinação da base de cálculo sujeita à tributação são de peculiar interesse, especialmente pelos dois regimes existentes, aplicáveis a depender da data de aquisição do imóvel rural.

Para imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, a tributação dos ganhos de capital respeita o regramento anterior à Lei nº 9.393/96. Nesse caso, o custo de aquisição é, como regra, o valor pago pelo imóvel registrado em escritura pública⁵⁴⁵ e informado na Declaração de Bens e Direitos da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física⁵⁴⁶ do proprietário. O artigo 17 da Lei nº 9.249/95 traz hipóteses nas quais é permitida a correção monetária do custo de aquisição, mas que não cabe serem aqui analisadas.

Por sua vez, o valor de alienação para fins de determinação do ganho tributável é o valor efetivo da operação que deu ensejo ao ganho.⁵⁴⁷

Já para imóveis rurais adquiridos a partir de primeiro de janeiro de 1997, a apuração de ganho de capital tem parâmetros bastante diversos. Conforme define o artigo 136 do RIR e o artigo 19 da Lei nº 9.393/96, o ganho de capital nesse caso será apurado pela diferença entre os valores da terra nua declarados no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT) no ano de ocorrência de sua aquisição e no ano de sua venda⁵⁴⁸, respectivamente.⁵⁴⁹

Tais valores, a despeito de declarados pelo contribuinte, estão sujeitos a parâmetros que, caso não respeitados, motivam sua desconsideração e o consequente arbitramento nos termos do artigo 14 da Lei nº 9.393/96.

Nota-se que os estímulos concedidos ao exercício da atividade rural causam impacto também na apuração de eventuais ganhos de capital, pois da dedução de despesas de custeio, investimentos e gastos com formação de culturas decorre a necessidade de sua desconsideração para a determinação do custo de aquisição do imóvel rural.

---

⁵⁴⁵ Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único.

⁵⁴⁶ A Receita Federal, no item 1.1 da resposta à pergunta 613 do Perguntas e Respostas – IRPF 2016 afirma que o custo de aquisição, em geral, é o valor informado na Declaração de Bens e Direitos da Pessoa Física. Cf. BRASIL. Receita Federal. **Perguntas e respostas – IRPF 2016** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>>. Consulta em: 20/07/2016.

⁵⁴⁷ IN SRF nº 84/01, artigo 19, inciso I.

⁵⁴⁸ IN SRF nº 84/01, artigo 19, parágrafo 1º.

⁵⁴⁹ No mesmo sentido, vide o artigo 10, *caput*, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001; assim como o item 2 da resposta à pergunta 613 do Perguntas e Respostas IRPF – 2016. Cf. BRASIL. Receita Federal. **Perguntas e respostas – IRPF 2016** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>>. Consulta em: 20/07/2016.

Não cremos, entretanto, que a apuração de ganhos de capital com base no VTN tenha como causa a possibilidade das deduções acima indicadas. Na verdade, a lógica é inversa: tais deduções são consequência da compreensão da terra como elemento vital da atividade rural e, por sua vez, do agronegócio, da qual decorre a concepção dos investimentos como instrumentos de produção utilizados para aparatar a terra nua de condições que aperfeiçoem a capacidade de aproveitamento do seu potencial natural de geração de riquezas.

6.2. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

6.2.1. Lucro Real

A tributação pelo Lucro Real é o modelo-base de apuração do resultado tributável, a partir do qual derivam sistemas simplificados que mitigam os custos instrumentais para que o contribuinte consiga pagar adequadamente seus tributos, e ainda reduzem a tributação de maneira a estimular os pequenos produtores. Trataremos de tais formas simplificadas na sequência.

Neste item importa indicar hipóteses de tratamento que diferenciam a tributação pelo Lucro Real do contribuinte que se dedica à atividade rural, com relação ao contribuinte que se dedica atividades de outros setores da economia.

Por conseguinte, não trataremos dos ganhos de capital da pessoa jurídica optante pelo Lucro Real, tendo em vista a ausência de disposição legal específica reconhecendo a aplicação do artigo 14 da Lei nº 9.393/96, em face do artigo 250 do Regulamento do Imposto de Renda⁵⁵⁰ e também em virtude do que dispõe Solução de Consulta SRF nº 31 de 08 de Abril de 2011⁵⁵¹.

---

⁵⁵⁰ Cf. HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 38. Ed. São Paulo: IR Publicações. p. 191.

⁵⁵¹ “ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: GANHO DE CAPITAL Na alienação de propriedade rural, a determinação do ganho de capital obedece a forma de tributação utilizada pela empresa no período de apuração em que ocorre a venda. Se tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital obedecerá ao disposto no § 1º do art. 418 do RIR/99. Se tributada pelo lucro presumido, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR-DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente.” Cf. BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Solução de consulta nº 31, de 08 de abril de 2011**. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20110401+%3C+=+20110410&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20110401+%3C+=+20110410&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-)

As alíquotas previstas para o Imposto de Renda e seu respectivo adicional, de 15% e 10%, respectivamente, conforme o artigo 3º *caput* e parágrafo 1º da Lei nº 9.249/95, também são as aplicáveis ao resultado da atividade rural da pessoa jurídica, conforme determina o artigo 406 do Regulamento do Imposto de Renda⁵⁵². O mesmo vale para a CSLL, de 9% nos termos do artigo 3º, III da Lei nº 7.689/88, como bem reconhecem as disposições do artigo 103 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 390/04⁵⁵³. Todavia, algumas peculiaridades, tanto na metodologia de apuração, quanto com relação à dedução de despesas e amortização de investimentos geram, na prática, a redução da tributação do resultado da atividade rural apurado pela pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real.

6.2.1.1. Ausência da trava dos 30%

Podemos indicar como hipótese de tratamento diferenciado com viés indutor a não aplicação de nenhuma limitação percentual para a compensação de prejuízos fiscais. A ausência de restrição nesse sentido pode ser extraída da redação do artigo 14 da Lei nº 8.023/90⁵⁵⁴, já que ele permite a compensação sem estabelecer nenhuma limitação. De qualquer maneira, o próprio Regulamento do Imposto de Renda explicitou em seu artigo 512⁵⁵⁵ a não aplicação do limite previsto no seu artigo 510, o qual é decorrência do artigo 15 da Lei nº 9.065/95⁵⁵⁶, conhecido como “trava dos 30%”.

A legislação referida não faz menção ao aproveitamento da base de cálculo negativa de CSLL, também limitado, nas demais atividades, pelos artigos 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da

---

DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&sl=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7>. Consulta em: 26/07/2016.

⁵⁵² “Art. 406. A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural pagará o imposto de renda e adicional de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.249, de 1995, art. 2º).”

⁵⁵³ “Art. 103. A pessoa jurídica que tenha por objeto a exploração da atividade rural (pessoa jurídica rural) pagará a CSLL em conformidade com as normas aplicáveis ao IRPJ, especialmente sobre o cálculo do resultado da atividade rural, observado o disposto nesta Seção sobre ajustes e compensações da base de cálculo.”

⁵⁵⁴ “Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.”

⁵⁵⁵ “Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no caput do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14).”

⁵⁵⁶ “Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)”

Lei nº 9.065/95, o que deu ensejo à controvérsia acerca de sua compensação integral nos moldes do permitido para o IRPJ.

A Medida Provisória (MP) nº 1991-15/00 veio solucionar essa divergência para os períodos a ela posteriores, em seu artigo 42 (atualmente o artigo 41 da MP 2158-35/01), e, por fim, a jurisprudência administrativa⁵⁵⁷ pacificou a questão ainda para os períodos anteriores à MP nº 1991-15/00, resultando inclusive na edição da súmula nº 53 do CARF⁵⁵⁸, que reconheceu o direcionamento do benefício à atividade rural como um todo, abrangendo também a CSLL.

Na esteira da MP acima indicada e da consolidação da jurisprudência administrativa, a Instrução Normativa SRF nº 390/04 reiterou em seu artigo 107 que também não se aplica à compensação de base de cálculo negativa de CSLL o limite de trinta por cento para compensação, do qual trata o artigo 79 da mesma Instrução Normativa⁵⁵⁹.

Devemos ressaltar, ainda, que o parágrafo 1º do mesmo artigo 107 da IN nº 390/04 permite inclusive a compensação, sem limitação, da base de cálculo negativa apurada na atividade rural, com o resultado ajustado das demais atividades exercidas pela mesma pessoa jurídica, e vice-versa, desde que dentro de um mesmo período de apuração. Já a compensação entre a atividade rural e outras atividades, que envolva períodos de apuração diferentes, permanece limitada a 30% nos termos de seu parágrafo 2º.

Consolidou-se, dessa forma, o reconhecimento da ausência de limite ao aproveitamento de prejuízos fiscais e à compensação de base de cálculo negativa de CSLL apurados na atividade rural.

⁵⁵⁷ Nesse sentido, vide BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-00.139, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrida: Aranha Figueiredo e Filhos LTDA, Relatora Karem Jureidini Dias, Brasília-DF, Sessão de 12 de maio de 2009. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Consulta em: 02/08/2016.

⁵⁵⁸ “Súmula CARF nº 53: Não se aplica ao resultado decorrente da exploração de atividade rural o limite de 30% do lucro líquido ajustado, relativamente à compensação da base de cálculo negativa de CSLL, mesmo para os fatos ocorridos antes da vigência do art. 42 da Medida Provisória nº 1991-15, de 10 de março de 2000.” BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 53**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Consulta em: 12/06/2016.

⁵⁵⁹ “Art. 107. Não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 79 à compensação das bases negativas da CSLL decorrentes da atividade rural, com o resultado ajustado da mesma atividade.”

“§ 1º No mesmo período de apuração, não se aplica o limite de que trata o art. 79 à compensação de base negativa da atividade rural com o resultado ajustado das demais atividades ou à compensação do resultado positivo da atividade rural com a base negativa das demais atividades.”

“§ 2º O limite de trinta por cento de que trata o art. 79 aplica-se à compensação das bases negativas decorrentes das demais atividades da pessoa jurídica rural com os resultados positivos da atividade rural ou de demais atividades em período subsequente, bem como à compensação de bases negativas da atividade rural com o resultado ajustado de outra atividade determinado em período subsequente.”

A não aplicação dessa restrição à compensação de prejuízos fiscais é notório incentivo ao exercício da atividade rural, alinhado com a suscetibilidade do setor a intempéries que não raro levam à perda total da produção. Em um setor tão vulnerável, a limitação da compensação a 30% do lucro auferido nos exercícios seguintes fatalmente impediria a recuperação do produtor rural, de maneira que o tratamento diferenciado em questão deve ser compreendido como ferramenta essencial não apenas à garantia de rentabilidade compatível com a de outros setores da economia⁵⁶⁰, mas também à sobrevivência econômica do produtor.

6.2.1.2. Depreciação acelerada

Definido que os benefícios genericamente direcionados à pessoa jurídica dedicada à atividade rural aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL, especialmente em virtude da disposição genérica do artigo 103 da IN nº 390/04, cabe mencionar importante diferença de tratamento da depreciação de bens do ativo permanente.

O artigo 57 da Lei nº 4.506/64 permite à pessoa jurídica computar como custo ou encargo, deduzindo como despesa, ano a ano, a quota correspondente à perda de valor dos bens do ativo em decorrência do desgaste pelo uso, ação da natureza, ou obsolescência normal.⁵⁶¹

De modo especial, para a pessoa jurídica dedicada à exploração da atividade rural, a Lei nº 8.023/90 não exigiu que a dedução de investimentos fosse realizada em quotas. Seu artigo 4º, parágrafo 2º e seu artigo 6º apenas definiram que, desde o pagamento, os investimentos são considerados despesas e, portanto, imediatamente dedutíveis em sua integralidade.

A Medida Provisória nº 2.159-70/01, por sua vez, garantiu coerência com a Lei nº 8.023/90 ao permitir expressamente em seu artigo 6º⁵⁶² a depreciação acelerada dos bens do

---

⁵⁶⁰ Lei 8.171/91, artigo 2º, inciso III – “como atividade econômica, a agricultura deve proporcionar, aos que a ela se dediquem, rentabilidade compatível com a de outros setores da economia;”

⁵⁶¹ "Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal."

⁵⁶² “Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição.”

ativo permanente⁵⁶³ imobilizado, integralmente no próprio ano de sua aquisição, o que se refletiu no artigo 314 do RIR⁵⁶⁴.

Novamente a legislação não diferenciou o tratamento entre o IRPJ e a CSLL, permitindo a depreciação acelerada de maneira ampla para todos os seus potenciais efeitos, tanto para a apuração do IRPJ, quanto para a apuração da CSLL. Regulamentando essa previsão, a Instrução Normativa SRF nº 257/02 aclarou a aplicação ao Imposto de Renda em seu artigo 14⁵⁶⁵, enquanto a Instrução Normativa SRF nº 390/04 fez o mesmo para a CSLL em seu artigo 104⁵⁶⁶.

Considerando que nossa análise compreende os incentivos dados à atividade rural no âmbito do agronegócio como um todo, cabe mencionarmos a divergência relativa à permissão da depreciação acelerada para empresas agroindustriais, ou seja, aquelas que exercem não apenas a atividade de produção agrícola, mas também a industrialização da produção.

Não nos parece que a legislação exija dedicação exclusiva do contribuinte à atividade rural para que seja beneficiário da depreciação acelerada. A Lei nº 8.023/90 trata dessa atividade de maneira ampla no parágrafo 2º do artigo 4º, que dispõe sobre o resultado da atividade rural. O artigo 6º da Medida Provisória nº 2159-70/01, por sua vez, apenas exige que a pessoa jurídica explore a atividade rural, sem implementar qualquer restrição quanto ao exercício de outras atividades pela pessoa jurídica.

Passando ao nível das Instruções Normativas, esfera na qual não raro se verifica a manifestação de posicionamentos mais restritivos do que os da própria Lei por parte das autoridades fiscais, somos surpreendidos positivamente, pois os dois artigos das duas instruções normativas que tratam do tema trazem parágrafos reconhecendo a possibilidade de a pessoa jurídica exercer outra atividade que não a meramente rural, sem que isso impeça a depreciação acelerada dos investimentos vinculados à atividade rural.

Tratando da apuração do IRPJ, o parágrafo 6º do artigo 14 da IN nº 257/02 nega o benefício da depreciação acelerada à “pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem

---

⁵⁶³ A expressão "ativo permanente" é a utilizada pela MP nº 2.159-70/01. Contudo, a Lei nº 11.941/2009 alterou a redação da Lei nº 6.404/76, substituindo a expressão "ativo permanente" pela expressão "ativo não circulante", notadamente ao tratar da classificação dos grupos de contas do ativo, no artigo 178.

⁵⁶⁴ “Art. 314. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural ([art. 58](#)), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição ([Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 5º](#)).”

⁵⁶⁵ “Art. 14. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.”

⁵⁶⁶ “Art. 104. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.”

exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural propriamente dita.”⁵⁶⁷ A redação, então, parte da premissa de que a pessoa jurídica dedicada à atividade rural faz jus ao benefício caso o investimento objeto de depreciação seja destinado à atividade rural, ainda que parcialmente.

A redação do parágrafo 8º do mesmo artigo corrobora essa premissa, já que permite a depreciação acelerada a partir do momento em que o bem objeto da depreciação volte a ser utilizado na atividade rural.⁵⁶⁸

Tratando da depreciação para fins da apuração da base de cálculo da CSLL, a Instrução Normativa nº 390/04 traz redação praticamente idêntica nos parágrafos 6º e 8º de seu artigo 104.

Parece-nos, assim, que se a Lei e a Medida Provisória que implementam a norma indutora de caráter beneficiador não restringem sua aplicação às empresas agroindustriais e se as Instruções Normativas que regulamentam a utilização do benefício trazem restrições que têm como premissa a possibilidade de exercício simultâneo da atividade rural e de outra atividade, sem, contudo, restringir sua aplicação nessa situação, não há outra interpretação possível que considere todas as informações presentes nos dispositivos mencionados.

Não iremos nos estender sobre a hipótese de a pessoa jurídica em questão não apurar resultado da atividade rural propriamente dita, por destinar toda a sua produção para industrialização própria. Para os fins deste trabalho, apenas consideramos relevante mencionar a existência da divergência nessa situação e a manifestação contrária ao aproveitamento proferida na Solução de Consulta COSIT nº 4 de 03 de Julho de 2009⁵⁶⁹, com a qual não concordamos por seu efeito indutor danoso decorrente do agravamento da tributação do contribuinte que opte por verticalizar a produção⁵⁷⁰, o que inclusive viola a

⁵⁶⁷ “§ 6º Não fará jus ao benefício de que trata este artigo, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem exclusivamente para outras atividades estranhas à atividade rural própria.”

⁵⁶⁸ “§ 8º Retornando o bem a ser utilizado na produção rural própria da pessoa jurídica, esta poderá voltar a fazer jus ao benefício da depreciação incentivada, excluindo do resultado líquido da atividade rural no período a diferença entre o custo de aquisição do bem e a depreciação acumulada até a época, fazendo os devidos registros na Parte B do Lalur.”

⁵⁶⁹ “**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ **EMENTA:** As pessoas jurídicas do ramo agroindústria produtoras de suco de laranja para venda no mercado interno e para exportação, detentoras de toda a cadeia produtiva, desde a produção de mudas até o produto final industrializado, e que não auferem receita de nenhuma das etapas anteriores à produção do suco, caracterizadas como atividade rural, mas a auferem da venda desse produto, no caso o suco industrializado, não explora atividade rural, não fazendo jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada.” BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Solução de consulta nº 4 de 03 de julho de 2009.** Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?d=DECW&f=G&l=20&n=-DTPE&p=10&r=182&s1=COSIT&s4=&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em 13/05/2016.

⁵⁷⁰ Nesse sentido, vide BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401001.524, 4ª

neutralidade de escolha do processo de produção (organização dos elementos da cadeia produtiva) do contribuinte.⁵⁷¹

Também vale a pena mencionar a existência de divergência sobre a extensão da depreciação acelerada a bens sujeitos a exaustão, a respeito da qual já nos manifestamos em trabalho pretérito.⁵⁷²

Verificamos, assim, que a tributação da pessoa jurídica que exerce a atividade rural e opta pelo Lucro Real também recebe tratamento mais favorável do que o conferido em regra, relacionado diretamente à mitigação das consequências do fator agrariedade por meio de alterações na apuração do resultado tributável, decorrentes da peculiar concretização de princípios como a periodicidade, a realização da renda, a renda líquida e a capacidade contributiva que, quando não afetados pelos critérios de ordenação e unidade do subsistema do Direito do Agronegócio, são mais flexibilizados em prol da praticabilidade.

6.2.2. Lucro Presumido

A tributação da renda na atividade rural pode também se dar pelo método de apuração denominado de “Lucro Presumido”, para as pessoas jurídicas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior ao da opção não tenha sido superior a determinado patamar, atualmente estabelecido em setenta e oito milhões de reais. É o que dispõe o artigo 13 da Lei nº 9.718/98.

A apuração da base de cálculo, nesse caso, segue as determinações do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 e decorre da aplicação do percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta⁵⁷³. Ao resultado dessa operação acrescem-se ainda outras receitas indicadas pelo artigo 25, inciso II da Lei nº 9.430/96, inclusive os ganhos de capital.

Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recorrente: São Martinho S/A, Recorrida: Fazenda Nacional, Relator Antonio Bezerra Neto, Brasília-DF, Sessão de 01 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Consulta em: 02/08/2016.

⁵⁷¹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade**: análise semiótica. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. pp. 287 a 289.

⁵⁷² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; HALAH, Lucas Issa. Reconhecimento dos gastos com a formação de culturas para fins de tributação do IRPJ. In: **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1. p. 557-580. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015.

⁵⁷³ Artigo 25, inciso I da Lei nº 9.430/96.

Assim, a legislação determina que seja apurado o lucro sobre o qual incidirá o Imposto de Renda e seu respectivo adicional, previstos no artigo 3º *caput* e parágrafo 1º da Lei nº 9.249/95.

Não podemos deixar de mencionar a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por ser tributo direto cobrado dos optantes pelo Lucro Presumido e com origem diretamente relacionada ao Imposto de Renda, o que leva sua consideração inclusive nos tratados internacionais destinados a prevenir a dupla tributação da renda.

A apuração da base de cálculo da CSLL segue procedimento similar ao utilizado para determinar o lucro das atividades operacionais na tributação pelo Imposto de Renda. Entretanto, neste caso a margem de presunção é de 12% para a atividade rural, e, a partir dessa operação, determina-se a base de cálculo sobre a qual incidirá a CSLL à alíquota de 9%⁵⁷⁴.

Por fim, vale a pena fazer uma breve menção à tributação dos ganhos de capital auferidos pelos optantes do Lucro Presumido dedicados à atividade rural. O artigo 523 do Regulamento do Imposto de Renda dispõe que os ganhos de capital auferidos na alienação de imóvel rural pela pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido também devem ser apurados, a partir de 1997, com base na diferença entre o VTN (Valor da Terra Nua) do ano da compra e o VTN do ano da venda do imóvel.

Hiromi Higuchi chega a tratar dessa previsão, afirmando que ela decorreria de um equívoco na elaboração do RIR.⁵⁷⁵ Não nos interessa neste trabalho solucionar as divergências a esse respeito, mas apenas mencionar que, considerando a generalidade do artigo 14 da Lei nº 9.393/96, o Regulamento do Imposto de Renda manifestou a compreensão de que esse método de apuração dos ganhos de capital é aplicável também às pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, trazendo mais um benefício às pessoas jurídicas produtoras rurais.

Notamos, assim, que, a despeito da presença de algumas características das quais se possa inferir o intento incentivador, a apuração do resultado tributável pelo Lucro Presumido não é centro de notáveis estímulos ao exercício da atividade rural, que se resumem à adoção das margens de presunção iniciais, bem como ao método de apuração dos ganhos de capital.

---

⁵⁷⁴ Artigo 3º, inciso III, da Lei nº 7.689/88

⁵⁷⁵ HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 38. Ed. São Paulo: IR Publicações. p. 191.

6.2.3. Simples Nacional

Os benefícios do Estatuto da Pequena e Média Empresa hoje consolidados na Lei Complementar (LC) 123/06, por força de seu artigo 3º-A, aplicam-se apenas em parte às pessoas físicas que se dedicam à atividade rural, desde que, ao mesmo tempo, respeitem os limites de faturamento do artigo 3º da mesma LC.

Todavia, a tributação simplificada e as alíquotas reduzidas incidentes sobre a receita bruta, previstas no Capítulo IV desse diploma legal (Simples Nacional), não foram estendidas a essas pessoas físicas, por disposição expressa do parágrafo único do artigo 3º-A.

A primeira constatação interessante é que tais disposições estendem à pessoa física benefícios *a priori* voltados à pessoa jurídica, o que pode ser compreendido como mais uma consequência do reconhecimento da importância da participação do produtor rural pessoa física na cadeia agroindustrial, bem como no cenário nacional, e a necessidade de seu estímulo e favorecimento, em consonância com disposições do Código Civil já abordadas anteriormente, como seus artigos 970 e 971.

A exclusão acima não impediria, por si só, a extensão dos benefícios do Simples Nacional (Simples) às pessoas jurídicas dedicadas à atividade rural, mas seria razoável inferir tal possibilidade a partir da interpretação da Lei Complementar 123/06 em sua integralidade?

A primeira abordagem para solucionar essa questão seria analisar as vedações taxativas expressamente trazidas pela LC 123/06, especialmente por sua Seção II, bem como pelo artigo 15 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 94/2011. Não encontramos em nenhum dos itens arrolados qualquer vedação a que as pessoas jurídicas dedicadas à atividade rural escolham ser tributadas pelo Simples.

Por outro lado, deparamo-nos com certa dificuldade ao buscar qual seria a tabela de alíquotas aplicável à atividade rural. O artigo 18, parágrafo 4º é emblemático a esse respeito. Ele traz as hipóteses de aplicação das tabelas presentes nos anexos da LC 123/06 aos diversos setores da economia, como o comércio, a indústria e a prestação de serviços em suas diversas modalidades; mas não traz nesse rol, nem mesmo em qualquer outro dispositivo, a indicação da aplicabilidade de alguma dessas tabelas à atividade rural.

Tampouco se pode dizer que alguma delas seria naturalmente aplicável à atividade rural, pois ela não pode ser equiparada à atividade industrial, comercial ou de prestação de serviços, conforme bem se nota de sua delimitação na redação do artigo 2º da Lei nº 8.023/90.

Ao mesmo tempo, é de se ressaltar que o Artigo 3º-A da LC 123/06 resultou de alteração recente promovida pela Lei Complementar nº 147/2014, mas não incluiu menção expressa à possibilidade de pessoas jurídicas optarem pelo Simples.

Pois bem. Entendemos que a despeito da ausência de previsão expressa acerca da aplicabilidade dos benefícios da tributação simplificada previstos no Capítulo IV da LC 123/06 às pessoas jurídicas dedicadas à atividade rural, disso não se pode concluir ser o Simples a elas inaplicável.

Concluir pela inaplicabilidade desse regime tributário simplificado não apenas seria incoerente com o artigo 170, IX da Constituição Federal, como também com o artigo 187 da Constituição e com a Lei nº 8.171/91, que lhe dá vigência e concretização estabelecendo os fundamentos da política agrícola com especial vetor de estímulo e garantia de sua rentabilidade.

Além disso, a Receita Federal do Brasil indica concordar com a possibilidade de as pessoas jurídicas dedicadas à atividade rural optarem pelo Simples, pois disponibiliza em seu endereço eletrônico uma cartilha elaborada pelo SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural) com item que trata especificamente do “Produtor Rural Pessoa Jurídica optante pelo Simples Nacional”⁵⁷⁶

Mas, sendo possível a opção pelo Simples, a qual tabela de alíquotas essa atividade estaria sujeita? Parece-nos, a princípio, que dentre os três setores da economia para os quais as tabelas de alíquotas do Simples foram expressamente pensadas, o que mais guardaria semelhança com a produção rural seria a atividade industrial, por envolver a produção de bens para posterior venda no mercado.

Por isso, à primeira vista faria sentido defender que os benefícios da tributação simplificada previstos no Capítulo IV da Lei Complementar 123/06, apesar de expressamente inaplicáveis às pessoas físicas beneficiadas pelo Estatuto da Pequena e Média Empresa, nos termos do artigo 3º-A da LC 123/06, fossem aplicáveis às pequenas e médias empresas

---

⁵⁷⁶ BRASIL. Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). **Simples nacional e as responsabilidades na área rural**: projeto cidadania rural. 1. Ed. Brasília, maio de 2012. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha%20-%20Área%20rural_web.pdf>. Consulta em: 22/07/2016. pp. 19 e 20.

dedicadas à atividade rural, em conformidade com o artigo 18, parágrafo 4º, inciso II, da LC 123/06, que indica a tributação pelas alíquotas de seu Anexo II.

Mas não podemos deixar de considerar que a diferença na alíquota final consolidada aplicável para cada faixa de rendimento segundo o Anexo II decorre da existência, neste, do IPI de 0,50%, inexistente na tabela do Anexo I, que trata das atividades comerciais. Tendo em vista a não incidência de IPI na atividade rural, não considerada atividade industrial, somos da opinião de que a tabela adequada para determinar a tributação da atividade rural das pessoas jurídicas optantes pelo Simples é a presente no Anexo I da LC 123/06.

Sobre os ganhos de capital decorrentes da alienação de imóvel rural, por sua vez, entendemos que sua apuração deve seguir os mesmos critérios aplicáveis às pessoas físicas, porque a legislação já equiparava o tratamento dos ganhos de capital das pessoas jurídicas optantes do Simples ao conferido às pessoas físicas⁵⁷⁷, e continua a fazê-lo com o fim de evitar planejamentos tributários, como bem reconhecido pela exposição de motivos do artigo 2º da Lei da Lei nº 13.259/16⁵⁷⁸.

Dessa maneira, a opção pela tributação simplificada representa benefício, pois coloca à disposição do produtor rural mais uma alternativa de tributação, com alíquotas e obrigações acessórias reduzidas.

---

⁵⁷⁷ É o que dispunha a já revogada Resolução CGSN nº 4 de 1/06/2007.

⁵⁷⁸ Vide item 5 da Exposição de Motivos nº 00125/2015 MF. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 00125/2015 MF**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20692-15.pdf>. Acesso em 20/05/2016.

Conclusões

Da análise feita neste trabalho, vimos que o subsistema jurídico do Direito do Agronegócio é regido por princípios que orientam o estímulo do setor em virtude do reconhecimento de sua importância, por exemplo, para a segurança alimentar, o pleno emprego, o crescimento do PIB, a estabilidade da balança comercial, a sustentabilidade dos pequenos agricultores e a manutenção de um determinado modelo fundiário escolhido pela Constituição e pelo Estatuto da Terra.

Esse subsistema jurídico demanda o estímulo do agronegócio sempre por meio de normas que tenham como finalidade e efeito produzir impactos positivos na atividade rural, ou ainda, mitigar nas demais atividades da cadeia agroindustrial os impactos negativos dos riscos decorrentes da agrariedade que marca a atividade rural, conforme pode-se depreender dos princípios do Direito do Agronegócio que elencamos no item 4.1.4.

Os princípios que orientam o Direito do Agronegócio produzem seus efeitos também sobre o subsistema jurídico da tributação da renda, conforme pudemos verificar da análise das normas que tratam do Imposto de Renda e até mesmo da CSLL incidentes sobre o contribuinte que exerça a atividade rural.

A extrafiscalidade e as normas tributárias indutoras são fundamentais para esse mister. Elas possibilitam a utilização das normas tributárias relativas ao Imposto de Renda com o efeito principal e com a finalidade precípua de induzir o comportamento dos agentes econômicos, concretizando, por meio das normas tributárias, os princípios do Direito do Agronegócio. Ao mesmo tempo, o uso das normas tributárias indutoras é limitado por tais princípios, pois determinam, resguardado o respeito aos princípios da tributação da renda, quando um estímulo é útil e desejável ou quando traz privilégio odioso.

Da interação entre ambos esses subsistemas jurídicos resultam, assim, critérios de ordenação e unidade de sentido próprios, decorrentes da influência dos princípios atinentes ao subsistema jurídico do Direito do Agronegócio sobre os princípios do subsistema jurídico da tributação da renda. Como consequência, ao tratar da tributação da renda gerada no agronegócio, a legislação tributária deve otimizar também os princípios que regem o Direito do Agronegócio.

Com isso, a eleição de fatos geradores, a determinação de alíquotas e os demais aspectos por meio dos quais a legislação tributária possa valer-se para influenciar o comportamento dos agentes econômicos devem ter como efeito e objetivo o estímulo direto ou indireto do produtor rural, especialmente do pequeno, segundo as preferências constitucionais e legais acima indicadas, garantindo ao contribuinte uma rentabilidade compatível com a obtida nos demais setores da economia e mitigando os potenciais efeitos danosos dos riscos decorrentes da agrariedade que afeta diretamente a atividade rural e indiretamente as demais atividades da cadeia agroindustrial.

Enxergamos nessa interação a sujeição das normas tributárias que tratem da tributação da renda no agronegócio a critérios de ordenação e unidade próprios que nos permitam reconhecer a existência de um subsistema jurídico tributário: o subsistema da tributação da renda no agronegócio.

A relação de continência desse subsistema da tributação da renda no agronegócio para com o subsistema da tributação da renda é clara. As normas a ele pertencentes são de natureza tributária e estão sujeitas aos critérios de ordenação e unidade próprios dos princípios que orientam a tributação da renda, mas sofrem influências em virtude de sua submissão simultânea aos princípios próprios do Direito do Agronegócio. Estes levam a que, ao tratar do agronegócio, as normas relativas ao Imposto de Renda sejam utilizadas com finalidades e efeitos indutores voltados à concretização dos princípios que determinam os critérios de ordenação e unidade do subsistema jurídico do Direito do Agronegócio.

Vislumbrando concepção da atividade rural como cerne do Direito do Agronegócio, podemos classificar as normas tributárias indutoras que se sujeitem a seus desígnios da seguinte maneira: (i) são centrais e imediatas aquelas que atuem sobre a tributação da atividade rural com o objetivo e efeito de favorecê-la; (ii) são centrais e mediatas aquelas que promovam alterações na tributação da atividade rural com o principal objetivo e efeito de favorecer as atividades da cadeia agroindustrial a ela anteriores ou posteriores (anteriores ou posteriores à porteira); (iii) são periféricas e mediatas aquelas que atuem concedendo benefícios às atividades anteriores ou posteriores à produção rural, mas que tenham como principal objetivo e efeito favorecer a atividade rural propriamente dita; (iv) por fim, são periféricas e imediatas aquelas que atuem promovendo alterações estimuladoras diretamente sobre as atividades anteriores ou posteriores à porteira, com o objetivo e efeito de favorecê-las por meio da mitigação ou compensação dos riscos a que estejam sujeitas em virtude de sua

dependência da atividade rural e a consequente suscetibilidade aos riscos decorrentes da agrariedade.

Assim, a distinção entre normas tributárias indutoras centrais e periféricas decorre de a alteração promovida pela norma modificar a tributação da atividade central do agronegócio (a atividade rural) estimulando-a, caso em que seria central, ou implementar tal modificação nas atividades anteriores ou posteriores à porteira, caso em que seria periférica. Já a classificação entre mediatas e imediatas decorre de os objetivos e efeitos de estímulo residirem primordialmente na atividade cuja tributação foi alterada pela norma, ou em outra atividade a ela relacionada.

A partir dessa classificação torna-se necessário tecermos algumas considerações acerca das condições para a constitucionalidade e legalidade das normas tributárias indutoras pertinentes ao subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio, especialmente em razão das centrais mediatas e periféricas imediatas.

Tendo em vista que os critérios que orientam Direito do Agronegócio e, portanto, também a tributação da renda no agronegócio, têm origem nos riscos decorrentes da agrariedade e seus potenciais efeitos prejudiciais, assim como levando em conta os desígnios da política agrícola, da garantia do pleno emprego e a opção constitucional por concentrar seus estímulos de maneira a garantir a sobrevivência de um determinado modelo de exercício da atividade rural, as normas tributárias indutoras pertencentes ao subsistema jurídico da tributação da renda no agronegócio devem encontrar aí sua justificação e suas balizas, sob pena de consistirem em mero privilégio odioso.

Portanto, cremos que as conclusões deste trabalho fornecem ferramental importante para a produção e interpretação legislativa, contribuindo com a segurança jurídica e com o adequado direcionamento dos estímulos deste setor tão relevante para o desenvolvimento social e econômico.

Bibliografia

ALENCAR, Álvaro Gurgel. **Do conceito estratégico de segurança alimentar ao plano de ação da FAO para combater a fome**. Fevereiro de 2001. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbpi/v44n1/a09v44n1.pdf>>. Acesso em: 20/07/2016

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo, Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos de agronegócios**. 2. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2005.

ARAÚJO, Ney Bittencourt; WEDEKIN, Ivan; PINAZZA, Luiz Antônio. **Complexo agroindustrial: o agribusiness brasileiro**. São Paulo: Agrocere, 1990.

ARIZA, Santiago Sastre. Para ver con major luz: una aproximación al trabajo de la dogmática jurídica. In: **Observar la ley: ensaios sobre metodologia de la investigación jurídica**. Madri: Editorial Tralta, 2006, pp. 157 a 174.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 9. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. Ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

BANKMAN, Joseph e GRIFFITH, Thomas. Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation, 75 Cal. L. Rev. 1905 (1987) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e MCCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997. 2ª tiragem) 2003. pp. 121 a 128.

BARROS, Wellington Pacheco. **Curso de direito agrário**. V.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles. Analisando a competitividade de cadeias agroindustriais. In: BATALHA, Mário Otávio; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles (Orgs.) **Recursos humanos para o agronegócio brasileiro**. Brasília: CNPQ, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BEIERLEIN, James G. SCHNEEBERGER, Kenneth C. OSBURN, Donald D. **Principles of agribusiness management**. Prentice-Hall: New Jersey, 1986.

BELSUNCE, Horácio A. **El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1967.

BITTAR, Eduardo C. B. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BLUM, Walter J. e KALVEN, Jr., Harry. The Uneasy Case for Progressive Taxation. 19 U. Chi. L. Rev. 417 (1952) (reproduzido em CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997. 2ª tiragem) 2003. pp. 112 a 120.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 1. Ed. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BORGES, José Souto Maior, **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BOVINO, Alberto. COURTIS, Christian. **Por una dogmática conscientemente política**. 2008. Disponível em: <<http://nohuboderecho2.blogspot.com.br/2008/11/por-una-dogmtica-concientemente-poltica.html>>. Consulta em 10/06/2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Emenda nº 33/2012 ao projeto de lei nº 1.572/2011**, Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=550688>>. Consulta em: 11/04/2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de lei nº 1.572/2011**, disponível em: <http://participacao.mj.gov.br/codcom/>, acesso em 11/04/2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-00.139, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrida: Aranha Figueiredo e Filhos LTDA, Relatora Karem Jureidini Dias, Brasília-DF, Sessão de 12 de maio de 2009. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Consulta em: 02/08/2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401001.524, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Recorrente: São Martinho S/A, Recorrida: Fazenda Nacional, Relator Antonio Bezerra Neto, Brasília-DF, Sessão de 01 de fevereiro de 2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Consulta em: 02/08/2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula nº 53**. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Consulta em: 12/06/2016.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Plano agrícola e pecuário 2013/2014**. Brasília, 2013. Disponível em: <<file:///F:/Mestrado%20FDRP/AGRONEG%C3%93CIO/Plano%20agr%C3%ADcola%20e%20pecu%C3%A1rio%202013%20-14.pdf>>. Consulta em: 20 jun. 2014.

BRASIL. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Plano plurianual 2012/2015**. Brasília. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/file/aceso_informacao/Programacao_PPA_2012_2015.pdf>. Consulta em: 10/07/2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de motivos nº 00125/2015 MF**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20692-15.pdf>. Acesso em 20/05/2016.

BRASIL. Receita Federal. **Perguntas e respostas – IRPF 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>>. Consulta em: 20/07/2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Solução de consulta nº 4 de 03 de julho de 2009**. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?d=DECW&f=G&l=20&n=-DTPE&p=10&r=182&s1=COSIT&s4=&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em 13/05/2016.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Solução de consulta nº 31, de 08 de abril de 2011**. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E++20110401+%3C++20110410&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E++20110401+%3C++20110410&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=6&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7)>. Consulta em: 26/07/2016.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei nº 325/2006**. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/9033.pdf>>. Consulta em: 31/03/2016.

BRASIL. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). **Empresários, potenciais empresários e produtores rurais no Brasil (2003 – 2013)**. Brasília, maio de 2015. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/f767852e0f0362b43d506711b195b34b/\\$File/5455.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/f767852e0f0362b43d506711b195b34b/$File/5455.pdf)>. Consulta em: 17/06/2016.

BRASIL. Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. **Simples nacional e as responsabilidades na área rural: projeto cidadania rural**. 1. Ed. Brasília, maio de 2012. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/Cartilha%20-%20área%20rural_web.pdf>. Consulta em: 22/07/2016.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Vol. 1, Rio de Janeiro: Justec, 1979.

BURANELLO, Renato. A autonomia do direito do agronegócio. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo, n. 145, ano 46. pp. 185 a 193, jan./mar. 2007.

BURANELLO, Renato. **Autonomia didática do direito do agronegócio**. In: BURANELLO, Renato; PASSOS DE SOUZA, André Ricardo; PERIN JUNIOR, Élcio (Coords.); **Direito do agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. Vol.1, São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 25 a 40.

BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Tradução de Antônio Menezes Cordeiro. 5.Ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5. Ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CARNEIRO DE MENDONÇA, Marcelo. **Raízes da formação administrativa do Brasil**. V.2. Rio de Janeiro: Instituto Histórico e Geográfico do Brasil, 1972.

CASSETTARI, Christiano. **Direito agrário**. São Paulo: Atlas, 2012.

CEPEA. **PIB Agro CEPEA USP/CNA**. <<http://cepea.esalq.usp.br/pib/>>. Consulta em: 20/06/2014.

CHANCELLOR, Thomas. Imputed Income and the Ideal Income Tax. 67 Oregon Law Review 561 (1988). Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson, 1997, 2ª tiragem, 2003. pp. 142 a 149.

COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. In: BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 15 a 18.

COIMBRA, Marcelo de Aguiar. Fundamentos constitucionais da justiça fiscal no campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. In: BORGES, Eduardo de Carvalho (Coord.). **Tributação no agronegócio**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 157 a 182.

CORREA, Walter Barbosa. Subsídios para a história legislativa do imposto de renda no Brasil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o imposto de renda: em memória de Henry Tilbery**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. pp. 247 a 260.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda: em memória de Henry Tilbery**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994. pp. 19 a 31.

COURTIS, Christian. **El juego de los juristas, ensayo de caracterización de la investigación dogmática**. Disponível em: <http://www.academia.edu/11445482/EL_JUEGO_DE_LOS_JURISTAS_ENSAYO_DE_CARACTERIZACIÓN_DE_LA_INVESTIGACIÓN_DOGMÁTICA_1>. Consulta em: 15/05/2015.

DAVIS, J.H. Goldberg, R.A. **A concept of agribusiness**. Boston: Harvard University, 1957.

DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2.Ed. São Paulo: Atlas, 1987.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2015.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Princípio da cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: Maria A. M. de Carvalho (Coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. pp. 255 a 265.

DINIZ, Gustavo Saad; BENINI, Eduardo. Resolução do contrato de fornecimento de cana. In: **Revista magister de direito empresarial, concorrencial e do consumidor**. Ano X, Número 57, Porto Alegre: Editora Magister, dez. 2014/jan. 2015, pp. 45 a 60.

DWORKIN, Ronald Myles. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard University Press, 1978.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de sistema no direito**. São Paulo: editora Revista dos Tribunais - EDUSP, 1976.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6. Ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010.

FREUND, Ernst. **The police power: public power and constitutional rights**. Chicago: Callaghan & Co., 1904.

GARCIA ENTERRÍA, Eduardo. Los fundamentos constitucionales del Estado. **Revista española de derecho constitucional**, Madrid nº 52. pp. 11 a 32, ene/abr 1998.

GASSNER, Wolfgang. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital: A Response. In: ESSERS, Peter e RIJKERS, Arie (Orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 33 a 52.

GESTÃO EM SEGUROS E RISCOS DA ESALQ/USP. **Boletim do seguro rural**. São Paulo: USP, Novembro de 2014. Disponível em: <http://www.esalq.usp.br/geser/docs/boletim/BSR_6aEdicao.pdf>. Consulta em: 31/05/2016.

GISCHKOW, Emílio Alberto Maya. **Princípios de direito agrário: desapropriação e reforma agrária**. São Paulo: Saraiva, 1988.

GOUSMETT, Michael. A short history of the charitable purposes exception from income tax of 1799. In: Tyley, John (Ed.) **Studies in the history of tax law**. V. 5, Oxford e Portland, Oregon: Hart Publishing, 2012. pp. 124 a 176.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)**. 3.Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 4. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico: parâmetros para sua criação. In: **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. GRECO, Marco Aurélio (Coord.). São Paulo: Dialética, 2001. pp. 9 a 31.

GUEDES, Josefina Maria M.M. e PINHEIRO, Silva M. **Anti-dumping, subsídios e medidas compensatórias**. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de renda: princípios da generalidade, universalidade e progressividade**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HALAH, Lucas Issa. Segurança jurídica e a retroatividade imprópria do imposto de importação, uma análise à luz da teoria dos direitos fundamentais. **Revista de Direito Tributário Atual**. nº 27, São Paulo, 2012, Semestral. pp. 455 a 479.

HARRIS, Peter. **Income tax in common law jurisdiction**. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 38. Ed. São Paulo: IR Publicações.

HOLMES, Kevin. **The concept of income: a multi-disciplinary analysis**. The Netherlands: IBFD. 2001.

IRTI, Natalino. **L'età della decodificazione**. 4. Ed. Milano: Giuffrè, 1999.

JARACH, Dino. **O fato imponible**. Tradução de Djalma de Campos, 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

LANG, Joachim. The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. In: ESSERS, Peter. RIJKERS, Arie (Orgs.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. pp. 3 a 31.

LARANJEIRA, Raymundo. **Direito agrário**. São Paulo: LTr, 1984.

LARANJEIRA, Raymundo. O direito agrário com ciência no Brasil. In: LARANJEIRA, Raymundo (Coord.). **Direito agrário brasileiro**. São Paulo: LTr. 2000.

LARANJEIRA, Raymundo. **Propedêutica do direito agrário**. São Paulo: LTr, 1975.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEE, R. Alton. **A history of regulatory taxation**. Kentucky: The University Press of Kentucky, 1973.

LOSANO, Mário G. **Sistema e estrutura no direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010. V. 1, 2 e 3.

MARINS, James, TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade ambiental. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, n. 90, São Paulo: RT, 2010. pp. 73 a 123.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação da renda imobiliária**. 303 f. 2012. Tese (Doutorado). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MARSH, Donald B. The taxation of imputed income. In: **Political Science Quarterly**, Vol. 58, No. 4 (Dec. 1943). pp. 514-536. Nova Iorque: The Academy of Political Science. p. 612. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2144946>>. Consulta em: 08/06/2016.

MENDES, Guilherme Adolfo. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. 319 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; HALAH, Lucas Issa. Reconhecimento dos gastos com a formação de culturas para fins de tributação do IRPJ. In: **Direito tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1. p. 557-580. XII Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2015.

MONTOYA, Marco Antonio et alii. **Consumo de energia, emissões de CO2 e a geração de emprego e renda no agronegócio brasileiro: uma análise insumo-produto**. São Paulo: Núcleo de economia regional e urbana da Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <<http://www.usp.br/nereus/?txtdiscussao=consumo-de-energia-emissoes-de-co2-e-a-geracao-de-emprego-e-renda-no-agronegocio-brasileiro-uma-analise-insumo-produto>>. Consulta em: 20 jun. 2014.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS. José Casalta. **Por um Estado fiscal sustentável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NEVES, Marcos Fava. Uma grave ameaça às cadeias produtivas integradas do agronegócio. **Caminhos da cana**. V. 1, 1.Ed. São Paulo: Canaeste, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

OLIVEIRA, Fabiana Luci de (Coord.). **Justiça em Foco: estudos empíricos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios fundamentais do imposto de renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 197 a 227.

OPITZ, Oswaldo, OPITZ, Silvia C. B. **Curso completo de direito agrário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. 1. Ed. Barueri: Manole, 2004.

ROCCO, Alfredo. **Princípios de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 1931.

ROCHA, Ibrahim et alii. **Manual de direito agrário constitucional: lições de direito agrário constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, José Rodrigo. As figuras da perversão do direito: para um modelo crítico de pesquisa jurídica empírica. **Revista Prolegómenos Derechos y Valores**, 19, 37, 99-124. Disponível online em: <<http://dx.doi.org/10.18359/prole.1682>>. Consulta em 20/04/2016.

RYSER, Walter. **Dix Leçons Introductives au Droit fiscal: Impôts directs**. Berna: Editions Staempli & Cie S.A, 1974.

SABBATO, Alberto Di. **A intervenção no mercado de terras rurais no Brasil: um estudo sobre o crédito fundiário e o imposto territorial rural no período 1997-2002**. Tese (Doutorado) Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2008.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. **Sistema del derecho romano actual**. Tradução de Jacinto Masía e Manuel Poley. V.1. Madri: Gongora 1924.

SCAFF, Fernando Campos. **Aspectos fundamentais da empresa agrária**. São Paulo: Malheiros, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.) **Controvérsias jurídico-contábeis: Aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética. 2010. pp. 241 a 264.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança na ordem tributária nacional e internacional: tributação do comércio exterior. In, DE SANTI, Eurico Marques Diniz (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005. pp. 375 a 406.

SELIGMAN, Edwin R. A. **Principles of economics**: with special reference to American conditions. Nova Iorque: Logmans, Gee and Co., 1905. Disponível em: <<https://archive.org/details/principlesecono00seligoog>>. Consulta em: 17/05/2016.

SELIGMAN, Edwin R.A. The Income Tax. In: **Political Science Quarterly**. Vol. 9, No. 4 (Dec. 1894). pp. 610-648, Nova Iorque: The Academy of Political Science. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2139851>>. Consulta em: 07/06/2016.

SEN, Amartya. **Development as freedom**. Nova Iorque: Anchor Books, 2011, versão para Kindle.

SILVA, José Graziano da. **A nova dinâmica da agricultura brasileira**. Campinas: Unicamp – Instituto de Economia, 1998.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. **Noções de finanças e direito fiscal**. 3. Ed. Curitiba: Editora Guairá, sem data.

SILVA, Pedro Melo. **Os incentivos fiscais como instrumento de desenvolvimento**. Belém: Sudam, 1978.

SIMONS, Henry C. **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: Chicago University Press, 1938.

SODERO, Fernando Pereira. **Direito agrário e reforma agrária**. Florianópolis: Editora OAB/SC, 2006.

SOOS, Pirooska E. **The Origins of Taxation at Source in England**. Amsterdam: IBFD. 1997.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2.Ed. Rio de Janeiro: Financeira.

SOUZA, Rubens Gomes de. O fato gerador no impôsto de renda. In: **Revista de Direito Administrativo**. V.12. pp. 32 a 58, jan. de 1948. pp. 44 a 45. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10510/9508>>. Consulta em: 07/08/2016.

THURONYI, Victor. The Concept of Income. 46 Tax Law Review. 45, 1990. Reproduzido em: CARON, Paul L., BURKE, Karen C. e McCOUCH, Grayson M.P. **Federal Income Tax Anthology**. Cincinnati, Ohio: Anderson 1997, 2ª tiragem 2003. pp. 107 a 111.

TIPKE, Klaus; JOACHIM, Lang. **Direito tributário**. 18.Ed. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v.1.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984. pp. 517-530.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1988. pp. 60 a 70.

TOGNETTI, Silvania C. Presunções e ficções legais no direito tributário e no imposto sobre a renda. In: **Direito Tributário Atual**. Nº 21. São Paulo: Dialética. 2007, pp. 345 a 360.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. 2.Ed. São Paulo: RT, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, t.2.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 3. Ed. V. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRENTINI, Flávia. **Teoria geral do direito agrário contemporâneo**. São Paulo: Atlas, 2012.

VANONI, Enzo. **Natureza e interpretação da legislação tributária**. Trad. Rubens Gomes de Souza, Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. **A intervenção do Estado no domínio econômico: o Direito público econômico no Brasil**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

VERDÚ, Pablo Lucas. El concepto de constitución en la constitución: reflexiones sobre la autoconciencia constitucional española: función y fin de la Constitución. **Estado & Direito, revista semestral luso-espanhola de direito público**. Madrid, anos 5-6, 1990.

WUELLER, Paul. H. Concepts of Taxable Income I – The German Contribution. 1938, Vol. 53, nº 1, **Political Science Quarterly**. pp. 83 a 110. Disponível em: <<http://www.jstor.org/stable/2143605>>. Consulta em: 17/05/2016.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e o mínimo existencial. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.) **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. pp. 36 a 47.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Imposto de renda: indagações acerca do nascimento do tributo no Reino Unido”. In OLIVEIRA, Ricardo Mariz; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito Tributário Atual**, v. 29. São Paulo: IBDT/Dialética. 2013. pp. 197 a 227.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.) **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin. 2003. pp. 297 a 328.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**, São Paulo, Quartier Latin, 2004.

ZIMMER, Frederik. General Report. In: INTERNATIONAL FICAL ASSOCIATION CONGRESS. **Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law**. Vol. 87a. Nova Iorque: Kluwer Law International, 2002.