

p  
Dir. Trib. Atual E  
n. 18  
2004

Coordenação dos Professores  
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri  
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2004

542058

*Decálogo*

LIVRARIA E EDITORA  
decalogo@mandamentos.com.br  
(31) 3226 7717-3274 2559  
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG  
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (1Jo2:1)

# Conceitos de Direito Tributário e Direito Privado

Rodrigo de Freitas

*Graduando pela Universidade de São Paulo. Sócio do IBDT. Ex-bolsista pelo CNPq.*

## I. Introdução

O contribuinte tende a organizar suas atividades de modo a pagar menos tributos, podendo recorrer ao planejamento tributário para obter uma economia lícita. Todavia, nem sempre essa economia se dá por meios lícitos e, muitas vezes, a ilicitude desse comportamento decorre da interpretação equivocada dos conceitos de Direito Tributário.

Manifestação de liberdade individual que é, o planejamento tributário encontra-se limitado pelo Direito. O sistema jurídico estabelece regras e princípios que coíbem as condutas que ultrapassam os limites da razoabilidade e da proporcionalidade, visando a garantir a liberdade coletiva que deve ser custeada por todos de forma igualitária, sem afronta ao princípio da segurança jurídica.

O presente estudo procura estabelecer os critérios para determinação conceitual do fato gerador, especialmente quando o Direito Tributário elege um negócio jurídico como suporte fático que dá ensejo ao surgimento da obrigação tributária. Nesse passo, o intérprete do Direito encontra a dificuldade de saber até onde os conceitos de direito privado são aplicáveis ou não na definição dos conceitos de Direito Tributário.

Necessária, então, a análise da previsão legal do fato, que se encontra na regra-matriz de incidência. O suporte fático caracteriza-se por uma conduta, qualificada por um verbo. Dentre a variedade de condutas que podem ser objeto da norma tributária, destacam-se os negócios jurídicos por sua relevância tanto para o Direito Tributário como para o direito privado.

A forma de conceituação das condutas dá-se por meio de tipos, conceitos classificatórios e conceitos indeterminados. Os tipos são formas, parâmetros para a definição dos fatos que possuem as notas distintivas neles presentes. Assim, quando o intérprete verifica a ocorrência do fato, ele está a considerar os fenômenos econômicos tal como definidos pelo Direito Tributário, suficientes para a incidência tributária. Ao se utilizarem os tipos ou os conceitos indeterminados, não se está conferindo um poder arbitrário à autoridade administrativa, pois ela tem o dever de interpretar e aplicar as normas jurídicas nos limites ditados pelos princípios da igualdade e da legalidade, além de ter de atender aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade.

Fundamental, portanto, saber como são definidos os conceitos do fato gerador da obrigação tributária (fato imponível ou fato jurídico-tributário). Como muitas vezes esses fatos são definidos por mais de um ramo do Direito (privado, administrativo, etc.), deve-se analisar como esses ramos se relacionam. No planejamento tributário, ressalta-se a importância de se estudar a relação entre os conceitos de direito privado e de Direito Tributário, pois o planejamento se manifesta principalmente pela organização dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte nos limites da autonomia privada.

Os negócios jurídicos são compostos por diversos elementos e alguns deles são essenciais para determinação da sua natureza jurídica. Esses são os elementos categoriais inderrogáveis, e são assim chamados porque determinam em qual categoria está inserido determinado negócio. Da análise do conjunto de elementos que caracterizam o tipo negocial é que se determina a sua causa.

De fato, ressalta-se a consideração da causa, enquanto finalidade econômica dos particulares (intento prático), pois é por meio dela que se especificam os limites dos conceitos de Direito Tributário. Mas não se confunda causa do negócio jurídico com causa da obrigação tributária. A conceituação típica do negócio dá-se pela eleição legal dos elementos que o definem. Um negócio pode estar definido no Código Civil ou no Código Tributário, mas a forma de conceituação é a mesma, embora os vários ramos do Direito possam utilizar o mesmo nome para designar diversos negócios.

Com efeito, analisa-se também neste trabalho como se opera a consideração tipológica dos negócios jurídicos, para determinação dos negócios típicos, atípicos e mistos, uma vez que o particular pode se valer da autonomia privada para organização de suas atividades, não sendo obrigado a adotar os negócios tal como tipificados, podendo construir negócios que não tenham previsão legal ou que sejam resultado da conjugação de mais de um tipo.

Por derradeiro, deve-se verificar como é que se relacionam os conceitos de Direito Tributário e direito privado, já que muitas vezes os dois ramos do Direito se referem ao mesmo negócio jurídico, o que pode gerar certa confusão na determinação de qual conceito se deve aplicar. Na verdade, cada ramo do Direito conceitua de forma independente quais os elementos que determinam a natureza jurídica dos negócios que estão sujeitos aos seus mandamentos, ou seja, embora o Direito Tributário possa se valer dos conceitos tais como definidos no direito privado, eles não são necessariamente os mesmos.

## II. Previsão Legal do Suporte Fático

O tipo tributário constitui-se da descrição legal de uma conduta humana que, se verificada, faz surgir o dever de pagamento de uma quantia pecuniária a título de tributo. Para a definição dessa conduta e da respectiva consequência, foram montados modelos estruturais didáticos como a regra-matriz de incidência.<sup>1</sup>

A regra-matriz de incidência caracteriza-se pela descrição de uma conduta hipótese, ligada por meio de um operador deôntico (um conectivo deôntico ou dever-ser interproposicional) ao seu consequente. Assim, verificada a conduta no

<sup>1</sup> “Modelo interessante para exibir esse aspecto do processo construtivo, principalmente pelo grande rigor que encerra, encontramos no direito tributário. A regra-matriz de incidência, como estrutura lógico-sintática, há que ser saturada com as significações do direito positivo. Entretanto, pela diretriz da estrita legalidade, não podem ser utilizados outros enunciados, senão aqueles introduzidos por lei. Seja a menção genérica do acontecimento factual, com seus critérios compositivos (material, espacial e temporal), seja a regulação da conduta, firmada no consequente, também com seus critérios próprios, vale dizer, indicação dos sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), bem como da base de cálculo e da alíquota (critério quantitativo), tudo há de vir expresso em enunciados legais, não se admitindo, sob qualquer pretexto, que sequer um desses elementos possa ser retirado de orações prescritivas de hierarquia inferiores.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 125. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, pp. 69 e ss.; bem como COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 385)

anterior, ocorrerá a implicação do conseqüente com um dos três modais de-  
onticos possíveis (proibido, permitido ou obrigatório).<sup>2</sup>

O estudo da regra-matriz de incidência será restringido ao antecedente nor-  
mativo, pois é com base nele que o intérprete irá identificar a realização do even-  
to (suporte fático), para então efetuar a aplicação da norma jurídica. O antecedente  
normativo consiste na previsão do fato jurídico-tributário (fato imponível ou fato  
gerador) que dará ensejo à incidência da norma, condicionado pelos critérios de  
espaço e tempo. São três, portanto, os critérios que fazem parte do antecedente  
normativo: i) o critério material; ii) o critério temporal; e iii) o critério espacial.

O suporte fático encontra-se condicionado pelos critérios de espaço e tem-  
po. Encontram-se indicados na lei, portanto, o âmbito espacial, que corresponde  
ao território em que se verifica sua ocorrência, bem como o momento em que se  
considera ocorrido o fato, quando surgirá o direito para o Fisco de constituir for-  
malmente o crédito tributário.<sup>3</sup> Todavia, não é nesses critérios que se encontrarão  
os elementos que determinam a essência de um tributo, mas sim no critério mate-  
rial. Assim, ao se analisar a materialidade do fato gerador, será possível determi-  
nar o campo de competência de cada ente tributante,<sup>4</sup> bem como determinar qual  
tributo incidirá em cada fato concreto individualmente considerado.

É no critério material, pois, que se encontra a referência ao comportamento  
do contribuinte que dará ensejo ao surgimento do crédito tributário.<sup>5</sup> Essa condu-  
ta é expressa lingüisticamente por um verbo, que caracteriza a atividade do con-  
tribuinte, cabendo ao intérprete delimitar essa definição normativa, aplicando a  
norma ao fato concreto.<sup>6</sup>

Dentre a multiplicidade de formas em que essa conduta pode se manifestar,  
Luís Eduardo Schoueri expõe as cinco mais importantes, conforme defendido por  
Fernando Sáinz de Bujanda:

“(1) um acontecimento material ou um fenômeno de consistência econô-  
mica, descritos pelas normas tributárias e transformados, conseqüentemen-  
te, em figuras jurídicas dotadas de um tratamento determinado pelo or-  
denamento jurídico positivo; (2) um ato ou negócio jurídico, tipificado pelo  
Direito privado ou por outro setor do ordenamento positivado e transfor-  
mado em ‘fato’ imponível por obra da lei tributária; (3) o estado, situação  
ou qualidade de uma pessoa; (4) a atividade de uma pessoa não compre-  
endida dentro do marco de uma atividade especificamente jurídica; e (5) a

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito*, ob. cit., p. 339.

<sup>3</sup> TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado - Autonomia Privada - Simulação - Elusão Tributá-  
ria*, São Paulo, RT, 2003, p. 66.

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências e Competência Residual”, in SCHOU-  
ERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário - Estudos em Homenagem  
a Brandão Machado*, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 102 e 103.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito*, ob. cit., p. 251.

<sup>6</sup> “Hoje, com as sedimentações que o passar do tempo naturalmente propicia, estimaríamos melhor  
considerar os procedimentos humanos em consonância com a teoria clássica dos movimentos, de  
origem aristotélica, que divide em três categorias básicas: movimentos voluntários, involuntários e  
reflexos. A cada qual corresponderia um grupo de verbos, denotadores dos diversos comportamen-  
tos. Nesse quadro imenso, qualquer forma de manifestação estará certamente contida, possibilitan-  
do a livre escolha do objeto da disciplina jurídica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito*,  
ob. cit., p. 252)

mera titularidade de certo tipo de direitos sobre bens ou coisas, sem que a ela se adicione ato jurídico algum do titular”.<sup>7</sup>

A interpretação deve ter em vista a finalidade contida no critério material, ou seja, a finalidade economicamente apreciável do fato efetivamente realizado pelo contribuinte. A lei estabelece alguns fatos que dão ensejo à incidência tributária, esses fatos podem se reportar a negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Contudo, muitas vezes esses negócios se desvirtuam de um planejamento tributário para se caracterizarem como ilícitos por vício de causa (ou vício de finalidade).

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres refere-se à *interação entre Direito e Economia* para afirmar que a interpretação é tanto jurídica como econômica, justamente porque a finalidade econômica é prevista pelo Direito, ou seja, “para a formação dos conceitos tributários, os dados econômicos passam pelo filtro jurídico, como de resto, toda a realidade pré-jurídica, que, embora formada teleologicamente, necessita do crivo valorativo do Direito”.<sup>8</sup>

Moris Lehner adverte que a “finalidade econômica da norma”, enquanto premissa da interpretação teleológica, não pode ser entendida como finalidade arrecadatória, tal como defendido por Enno Becker, mas sim como tributação de iguais manifestações de capacidade contributiva.<sup>9</sup> Destarte, o intérprete deve levar em consideração a qualificação legal do suporte fático, mas sem se olvidar da necessidade de atendimento a esse princípio, segundo o qual se deve garantir o mínimo existencial de um lado e atender à proibição do confisco de outro.<sup>10</sup> Com isso, pretende-se que a tributação pautada pela igualdade não se satisfaça por uma diferenciação que seja somente *materialmente justa*, mas também *humanamente justa*.<sup>11</sup>

Com efeito, na verificação da natureza jurídica dos negócios tais como conceituados no Direito Tributário, deve-se ter em mente que os conceitos de Direito Tributário não são necessariamente idênticos aos previstos no direito privado, pois se reportam à finalidade econômica que os contribuintes pretendem com a realização do negócio, podendo o mesmo conceito ser diferente para os diversos ramos do Direito.

### III. Tipos e Conceitos Classificatórios

De acordo com o princípio da legalidade em matéria tributária, cabe ao Poder Legislativo a competência para a instituição ou majoração de tributos (bem como para instituir sanções; hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; etc.). Como consequência, a descrição legal do evento que dará en-

<sup>7</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Fato Gerador da Obrigação Tributária”, in SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Alcides Jorge Costa*, São Paulo, Quartier Latin, 2003, p. 149. Cf. BUJANDA, Fernando Sáinz de. “Análisis Jurídico del Hecho Imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* nº 60, p. 845.

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretación e Integración do Direito Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 216.

<sup>9</sup> “Consideração Econômica e Tributação conforme a Capacidade Contributiva. Sobre a Possibilidade de uma Interpretação Teleológica de Normas com Finalidades Arrecadatórias”, trad. port. de Luís Eduardo Schoueri, in SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito Tributário - Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo, Dialética, 1998, pp. 147-149.

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretación...*, ob. cit., p. 222.

<sup>11</sup> LEHNER, Moris. “Consideração Econômica...”, ob. cit., pp. 152 e 153.

sejo à incidência da norma tributária (antecedente normativo) deve respeitar critérios razoáveis de determinação das notas distintivas do fato, para se garantir a segurança jurídica.

Contudo, o princípio da legalidade não impõe a definição exaustiva ou taxativa das notas distintivas que caracterizam o fato que dará ensejo à incidência tributária, pois a interpretação se dá sobre o texto da lei, e as palavras são dúbias, comportam diversos significados. De fato, casos há em que a lei elege tipos como hipótese normativa, que é uma categoria lógica em que se elegem determinadas notas distintivas do evento, numa estrutura elástica,<sup>12</sup> adquirindo o sentido de uma “forma básica”,<sup>13</sup> não se podendo falar, portanto, em definição exaustiva de todos os fatos a ele sujeitos.

Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri, apoiado nos ensinamentos de Karl Larenz e Claus Wilhelm Canaris, afirma que

“o pensamento por tipos e o por conceitos têm em comum o fato de implicarem uma abstração da realidade: eles tomam algumas propriedades, relações ou proporções comuns e dão um nome ao conjunto. Enquanto, entretanto, o pensamento por conceitos procura sempre uma nova abstração, por meio da eleição de algumas daquelas características antes escolhidas, gerando um conceito ainda mais geral, o pensamento em tipos impõe que as características sejam tomadas sempre como um todo, descabendo novas abstrações.”<sup>14</sup>

O evento, tal como realizado, apresenta diversas características, que podem ser enunciadas e comparadas com as notas distintivas previstas na lei. A decisão acerca da conformidade do fato à norma se dá pela verificação da correspondência dos enunciados acerca do fato com as notas previstas na lei.<sup>15</sup> Contudo, como a lei não recolhe, de modo exaustivo, todas as notas distintivas do fato, mas apenas algumas dessas notas, a previsão legal não se refere apenas a um conjunto fixo de fatos, mas a um conjunto de fatos que tem em comum algumas das notas distintivas previstas na lei, mas não todas. Ou seja, da análise do conjunto de enunciados que o intérprete extrai do fato é que se deduz a sua natureza jurídica. A *forma básica* determinada pelas notas distintivas chama-se de tipo.<sup>16</sup> Trata-se, pois, de uma

<sup>12</sup> ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*, São Paulo, Quartier Latin, 2004, p. 337.

<sup>13</sup> “Em resumo, Heyde conclui que, hoje, a palavra tipo é usada no sentido geral de forma básica (*Grundform*) ou essência, tanto na acepção mais específica de ‘plano de construção’, como, por outro lado, no significado mais lato de forma plena como padrão (v. Erich Johs Heyde, “Ein Beitrag zur Bedeutungsgeschichte des Wortes Typus”, in *Forschungen und Fortschritte*, 19/20, jul. 1941, p. 223).” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Legalidade no Sentido Material. Conceituação Determinada especificamente”, nota in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 121)

<sup>14</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências...”, ob. cit., p. 109.

<sup>15</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, trad. port. de José Lamago, *Metodologia da Ciência do Direito*, 3ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, pp. 392 e 395.

<sup>16</sup> “O conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características. Entretanto, o tipo não é definido, mas apenas descrito, suas características não são indispensáveis, sendo que algumas delas podem faltar. Ele está na imagem geral, na visão ou intuição do total. A comparação entre o tipo construído ou imaginado e o fato ‘típico’ sucedido deve procurar compreender a ‘totalidade’ da realidade. (...)” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Legalidade no Sentido...”, ob. cit., p. 124)

representação da normalidade do evento,<sup>17</sup> que justifica a sua coordenação ao tipo mediante o método de pensamento orientado a valores, e não pelo processo de subsunção.<sup>18</sup>

Parte da doutrina brasileira vem utilizando o princípio da tipicidade como o princípio da determinação conceitual do fato gerador, inclusive com a defesa dos tipos fechados em matéria tributária. Apesar dessa doutrina, não se pode utilizar o termo “tipo fechado”,<sup>19</sup> já que os tipos são abertos por definição.<sup>20</sup> Ricardo Lobo Torres adverte que se trata de um equívoco, pois se confunde o tipo com a descrição abstrata do fato gerador que o contém.<sup>21</sup>

O tipo está sujeito ao princípio da determinação, mas não se confunde com ele.<sup>22</sup> Esse princípio estabelece a necessidade de clareza na determinação do fato gerador, mas essa determinação não se dá exclusivamente por tipos, mas também por cláusulas gerais e conceitos classificatórios, que deles se distinguem, pois são a “representação abstrata de dados empíricos, afastada da concretude do objeto ou até sem contato com ele. Ao contrário do tipo, o conceito pode ser objeto de definição e subsunção. O conceito representa as propriedades ou os sinais característicos do objeto. Mas não é necessariamente unívoco, eis que se determina no contexto da proposição.”<sup>23</sup>

Embora o trabalho do intérprete seja reduzido nos casos de uma maior clareza do texto com enumerações casuísticas, conceitos determinados ou fatispécies exclusivas, esse trabalho não se elimina. A clareza do texto muitas vezes não se verifica; enumerações exaustivas dos fatos geradores podem gerar um perfeccionismo e um preciosismo que acarretarão no excesso de regulamentação; as leis passariam a ser um conjunto de normas individuais, e perderiam sua natureza de reguladoras de condutas gerais (generalidade).<sup>24</sup>

Ao contrário, os tipos tributários não prevêm exaustivamente todas as notas distintivas dos fatos sujeitos à sua incidência. Ademais, nem sempre é possível a utilização de conceitos determinados, e o legislador adota conceitos indeterminados, que se diferenciam dos conceitos determinados pelo grau de determinação,

<sup>17</sup> “(...) O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade. Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exhibe também aspectos valorativos. O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição. A utilização do tipo contribui para a simplificação do direito tributário. (...)” (TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”, *Revista de Direito Administrativo* nº 235, p. 195)

<sup>18</sup> “(...) Per isso, a coordenação ao tipo exige, no caso singular, o ter em conta este ponto de vista valorativo rector, pois só ele decide em última instância se os ‘traços distintivos’ ou as ‘notas características’ aqui presentes justificam ou não, pelo seu grau de intensidade e a sua articulação, a coordenação. A coordenação ao tipo é, assim, ao invés da subsunção a um conceito, um processo de pensamento orientado a valores.” (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, ob. cit., p. 309)

<sup>19</sup> Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Legalidade no Sentido...”, ob. cit., pp. 136-139.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação...*, ob. cit., p. 141.

<sup>21</sup> TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Tipicidade...”, ob. cit., pp. 204 e 205.

<sup>22</sup> “Torna-se, portanto, problemático e até contraditório dizer-se que o princípio da determinação envolve o da tipicidade, a não ser quando a hipótese de incidência se expressa através de tipo. Mas, aí, inexistiu lugar para a tipicidade fechada e o princípio da determinação se reduz à função constitucional de fornecer o arcabouço legal para o tributo, ainda que mínimo (*nullum tributum sine lege*).” (TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Tipicidade...”, ob. cit., pp. 205 e 206)

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. “O Princípio da Tipicidade...”, ob. cit., p. 206.

<sup>24</sup> SCHOIJERI, Luís Eduardo. “Fato Gerador...”, ob. cit., p. 169.

pois não há conceitos absolutamente determinados.<sup>25</sup> Como exemplos de conceitos indeterminados temos: i) o conceito da despesa operacional necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, para fins de Imposto de Renda;<sup>26</sup> e ii) o conceito de *atividade preponderante e grau de risco leve, médio ou grave*, para a incidência do Seguro Acidente do Trabalho - SAT.<sup>27</sup>

Outro fator que contribui para a falta de clareza do texto é a grande quantidade de leis que é criada em nosso País e que costuma ter duração efêmera, haja vista os milhares de entes competentes para sua edição (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), bem como a falta de precisão técnica do legislador. Muitas vezes, portanto, as leis carecem da clareza necessária para a utilização exclusiva de conceitos classificatórios.

Some-se a isso o fato de o legislador não poder prescindir dos tipos, abertos por natureza, nem dos conceitos indeterminados na elaboração das normas tributárias, pois ao contrário estaria restringindo o trabalho do intérprete, que deve acompanhar a dinâmica social renovando e reelaborando as normas jurídico-tributárias.<sup>28</sup> Sem essa liberdade, o intérprete e o aplicador do Direito não conseguiriam atingir uma adequada justiça e igualdade com seu trabalho.<sup>29</sup>

Enquanto os tipos atendem melhor aos valores da igualdade e justiça, bem como à funcionalidade e permeabilidade das mudanças sociais, os conceitos clas-

<sup>25</sup> TORRES, Ricardo Lobo. "O Princípio da Tipicidade...", ob. cit., pp. 206 e 207.

<sup>26</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. "Fato Gerador...", ob. cit., p. 117.

<sup>27</sup> "Os *riscos de acidente do trabalho* devem ser cobertos pelas empresas que expõem os seus empregados a atividades que o provoquem. Não há porque repassar o financiamento à sociedade como um todo. Assim sendo, é legítima a lei que transfere ao regulamento a competência para preencher o conceito indeterminado nela previsto. Ninguém conhece previamente e a lei formal não poderia determinar o conceito de *risco leve, médio ou grave*, tanto mais que tal conceito é cambiante, estando ao sabor do crescimento das atividades econômicas e do desenvolvimento tecnológico.

Creemos que as normas complementares administrativas não desbordaram os limites traçados pelo Legislador. Simplesmente enquadraram centenas de atividades econômicas no quadro legal das alíquotas (de 1 a 3%), distribuindo-as segundo o grau de risco individualmente considerado. Não parece, de modo geral, que o regulamento tenha ofendido o princípio da razoabilidade. Classificou, por exemplo, no grau 1 (riscos leves), o comércio varejista e os escritórios de advocacia; no grau 2 (riscos médios), a indústria têxtil e a tecelagem; no grau 3 (riscos graves), a agricultura, a criação de gado, a extração de mármore e a indústria petrolífera. Extravasar a sua competência a Administração se, por suposição, optasse pelo enquadramento dos escritórios de advocacia entre empresas de risco grave e incluísse a notória e potencialmente poluidora indústria de petróleo no risco leve." (TORRES, Ricardo Lobo. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 59, pp. 104 e 105. O STF já se mostrou favorável a esse entendimento no julgamento do RE 343.446/SC, Relator Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, publicado no *DJU* de 04/04/2003, p. 40)

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação...*, ob. cit., p. 282. Nesse sentido, Fernando Aurelio Zilveti assevera que a "igualdade tem sido sempre posta entre o direito positivo e o direito natural, doutrinas contrapostas, porém bastante intrincadas no processo dogmático-jurídico. Quando se impõe ao indivíduo uma necessidade de positividade de sua liberdade por temor de perdê-la ou não alcançá-la, a liberdade resulta num instrumento vital. Por outro lado, esse mesmo instrumento, quando os fatores sociais do meio sensibilizam o indivíduo de forma dinâmica, alterando circunstancialmente sua condição, vê-se enclausurado pela mesma norma que outrora lhe foi cara." (*in Princípios de Direito...*, ob. cit., p. 47)

<sup>29</sup> O "emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, mais do que possível, é uma exigência em matéria tributária, tendo em vista que a tributação se baseia em fenômenos econômicos, em constante evolução, cuja descrição se tornaria impossível, ou inútil, sem aqueles. (...) a ocorrência destes deve, entretanto, dar-se de modo moderado, ponderando-se sua necessidade, em vista dos valores assegurados pelo texto constitucional". (SCHOUERI, Luís Eduardo. "Fato Gerador...", ob. cit., pp. 172 e 173)

sificatórios, ao contrário, são mais afeitos à segurança jurídica.<sup>30</sup> Contudo, o emprego dos tipos não gera uma situação de insegurança jurídica absoluta ou excessiva, pois há de se respeitar os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade na aplicação e interpretação das leis.

A tentativa de fechamento dos tipos conduz o intérprete a uma interpretação gramatical ou histórica, mas seria ineficaz uma norma que prevísse de antemão qual o método de interpretação que deve ser adotado, sem a consideração da qualidade do texto da norma a ser interpretada (que pode ser claro, ambíguo ou imperfeito),<sup>31</sup> pois o que determina o método de interpretação a ser adotado são as necessidades do caso concreto.

Nesse sentido, o entendimento dos ministros do STJ é de que a lista de serviços sujeitos à incidência do ISS comporta interpretação extensiva, não se tratando, portanto, de uma lista formada somente por conceitos classificatórios determinados, pois, caso surjam novos serviços que se enquadrem nesse conceito, estarão sujeitos à incidência desse imposto.<sup>32</sup>

#### IV. Autonomia Privada e o Fato Gerador da Obrigação Tributária

Um dos princípios constitucionais que merece destaque no estudo dos limites do planejamento tributário e da identificação dos conceitos tributários é o da autonomia privada, pois é mediante seu exercício que os particulares realizam algumas das atividades conceituadas como fato gerador da obrigação tributária.

A autonomia privada decorre de uma autorização constitucional às pessoas para que possam constituir normas jurídicas mediante o exercício de sua liberdade individual, tendo como consequência jurídica a constituição de direitos subjetivos, e que o sistema jurídico protege por meio da tutela do Estado.<sup>33</sup>

Como expressão do exercício da liberdade individual, este princípio se insere no contexto do quanto estudamos até agora. Assim, ele não é absoluto, pois a liberdade individual garantida pelo Estado é aquela que pode ser exercida sem desrespeito à liberdade de outra pessoa. A autonomia privada encontra-se limitada por outros princípios constitucionais que têm por objetivo garantir a liberdade social.

Uma das fontes ejetoras de normas é o Estado. O poder de criar normas é exercido internamente pelo Legislativo, pelo Executivo e pelo Judiciário, mas, externamente, também é exercido pelos particulares mediante o exercício da autonomia da vontade, criando normas vinculantes entre si. Esse exercício da autonomia privada deve respeitar as leis estatais que tutelam o interesse público. As

<sup>30</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. "A Legalidade no Sentido...", ob. cit., pp. 127 e ss.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação...*, ob. cit., pp. 282-285.

<sup>32</sup> Como exemplo de utilização dos tipos neste imposto temos a decisão unânime em que a relatora Ministra Eliana Calmon, seguindo o entendimento predominante no STJ, reconheceu a incidência do ISS sobre as operações bancárias não previstas expressamente na lista de serviços instituída pela Lei Complementar 56/1987, nos itens 95 e 96: "A lógica é evidente, porque, se assim não fosse, teríamos, pela simples mudança de nomenclatura de um serviço, a incidência ou não-incidência do ISS. (...) Neste processo, segundo entendo, todas as tarifas impugnadas pelo Tribunal são, efetivamente, referentes a serviços bancários (tarifa sobre depósitos instantâneos, sobre recibo de retirada, sobre cadastro de cheques sem fundo e sobre sistema de caixa único) e, como tal, sofrem a incidência do ISS." (REsp 567.592-PR, Relatora Min. Eliana Calmon, DJU 15/12/2003, julgamento da Segunda Turma do STJ, em 04/11/2003)

<sup>33</sup> TORRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 107.

normas negociais devem ser respeitadas por todos, e tuteladas pelo Estado enquanto expressão de direito adquirido ou ato jurídico perfeito.<sup>34</sup>

A autonomia privada advém da garantia constitucional aos direitos fundamentais como a propriedade e a livre iniciativa, sendo importante a existência de um Estado que os tutele. Assim, este princípio encontra-se sujeito aos demais princípios presentes na Constituição, e a limitação ao seu exercício decorre da necessidade de adequação aos demais princípios e valores constitucionais, mediante a aplicação dos postulados da *ponderação*, *concordância prática*, *proibição do excesso*, *razoabilidade* e *proporcionalidade* para se resolver o problema da antinomia entre princípios.<sup>35</sup>

A análise do negócio jurídico tem de se pautar pelos critérios da finalidade e da funcionalidade. Pela *finalidade*,

“um comportamento voluntário poderá assumir natureza negocial somente quando, para ser juridicamente eficaz, decorra de um exercício de autonomia privada. E, pela *funcionalidade*, temos que o ato jurídico, em sentido estrito, será mero pressuposto de efeitos predeterminados pelo ordenamento.”<sup>36</sup>

As manifestações de vontade, que dão origem ao negócio jurídico e informam o seu conteúdo, servem de parâmetro de controle da finalidade e da funcionalidade. Por meio da “autonomia da vontade”, enquanto autonomia subjetiva de cada indivíduo, emite-se uma “declaração de vontade” que é o conteúdo do negócio jurídico, norma posta pelos particulares mediante o exercício da “autonomia privada”.

Por sua vez, a declaração de vontade objetivada, enquanto conteúdo do negócio jurídico, tem o significado de norma jurídica, podendo se manifestar formalmente por meio de um texto escrito ou não. Destarte, o aplicador deve chegar à declaração de vontade objetivada por meio da interpretação do texto, e não das declarações de vontade individuais, para, desse modo, identificar a finalidade (causa econômica para a realização do negócio jurídico) e a funcionalidade (forma jurídica adotada) para determinar o regime específico que deve ser aplicado.<sup>37</sup>

Parte-se do negócio jurídico construído pelos particulares para se extrair a vontade objetivada, que é aquela que se pode provar através dos meios de prova em direito admitidos.<sup>38</sup> A norma jurídica, significado dessa vontade objetivada, deve representar tanto o concurso de vontade para criá-la, como “também a vontade que visa a entabular as condições de execução, seu objeto, termos e todos os acessórios pertinentes, atendidos os requisitos materiais e formais de validade”.<sup>39</sup>

<sup>34</sup> TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., pp. 109 e 110.

<sup>35</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios - da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*, 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, pp. 93-124.

<sup>36</sup> TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 115.

<sup>37</sup> TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 120.

<sup>38</sup> A propósito, deve-se lembrar que o Fisco pode utilizar todos os meios de prova admitidos em âmbito judicial, mas “no processo administrativo tributário, por sua feição peculiar, predominam, substancialmente, a prova documental, a prova pericial e a prova indiciária, não se utilizando, senão acidentalmente, a prova testemunhal e a inspeção ocular da autoridade julgadora. Limitada também é a função probatória da confissão.” (BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, São Paulo, LTr, 1992, p. 101)

<sup>39</sup> TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 123.

A autonomia da vontade, dentre os seus mais diversos modos de expressão, enquanto elemento subjetivo, pode se manifestar como negócio jurídico, desde que seja exercida nos limites da autonomia privada, vista como um poder de auto-regrar as condutas. Os negócios jurídicos podem se constituir por meio de contratos, de acordo com o princípio da liberdade contratual segundo o qual os particulares podem escolher os tipos mais adequados à atividade que irão realizar, mas também: podem criar novas modalidades de contratos quando não houver contratos típicos que tratem daquela atividade.

O Direito Tributário não possui competência para restringir esse princípio, condicionando os particulares a exercerem negócios jurídicos de acordo com regras predeterminadas. A cláusula geral antielusiva prevista no artigo 116, parágrafo único, do CTN, contém apenas a autorização para desconsiderar os negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, e assim tributar a efetiva manifestação econômica dos contribuintes, realizada de acordo com o princípio da autonomia privada. O mesmo ocorre com a cláusula geral antielusiva de combate à conduta em fraude à lei (art. 166 do CC).

Ao verificar o intento prático pretendido pelas partes, o Fisco dispõe dos meios de prova admitidos em direito para verificar a correspondência entre forma e conteúdo do negócio jurídico. Nesse sentido, o parâmetro que deve pautar a atividade inquisitiva da Administração Pública é a causa do negócio jurídico enquanto elemento de determinação do tipo negocial. Assim, o aplicador do Direito Tributário, ao realizar o planejamento das atividades do contribuinte, deve sempre ter em mente as limitações da autonomia privada na elaboração dos negócios jurídicos.

Posto isso, segue-se com o estudo do relacionamento entre o Direito Tributário e o direito privado para se saber como se dá a criação dos negócios jurídicos e sua tipificação nesses dois ramos do Direito.

## V. Elementos do Negócio Jurídico

Segundo Antônio Junqueira de Azevedo, os negócios jurídicos devem ser analisados em seus três planos: existência, validade e eficácia. Os *elementos* do negócio jurídico estariam incluídos no plano da existência, pois os elementos seriam as partes que formam uma estrutura mais complexa, compondo-a (tome-se como exemplo os elementos de uma estrutura química). Por outro lado, o plano de validade levaria em consideração os *requisitos* (condições e exigências) que os negócios jurídicos devem satisfazer para serem considerados válidos. Finalmente, no plano da eficácia, o intérprete teria que considerar os *fatores* que concorrem para que o negócio jurídico possa produzir efeitos, sem que dele façam parte.<sup>40</sup>

Todavia, o presente estudo limitar-se-á à análise do evento enquanto suporte de fato para aplicação da norma tributária, tornando-se fato jurídico. Com isso se quer dizer que é de fundamental importância o plano da existência do negócio jurídico, pois para a incidência da norma tributária basta a existência do evento, ou seja, para que o intérprete aplique a norma tributária ao fato previsto no ante-

<sup>40</sup> *Negócio Jurídico - Existência, Validade e Eficácia*, São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 29 e 30.

cedente normativo,<sup>41</sup> não importa a validade ou a eficácia (efeitos jurídicos normais), conforme dispõe o artigo 118 do CTN.<sup>42</sup>

A causa do negócio jurídico, como se verá, é fundamental para a determinação da validade do negócio (existência jurídica), mas também o é para a determinação da incidência da norma tributária, pois serve como critério de adequação do evento (função econômico-social ou função prático-social como prefere Junqueira) tanto aos elementos do tipo negocial construído, quanto à hipótese prevista no antecedente da norma tributária, segundo a interpretação conceitual que se dê em cada um desses ramos do Direito.

Pode-se classificar os elementos do negócio jurídico de acordo com o grau de abstração com que são tratados pela lei. No grau mais abstrato dos negócios jurídicos, encontramos aqueles elementos que fazem parte de todos os negócios jurídicos, estes são os *elementos gerais*. Porém, se estamos a nos referir a um grau intermediário de abstração, encontramos os *elementos categoriais*, que fazem parte de certas categorias, ou seja, se enquadram dentro de determinados tipos. Por último, se considerarmos os negócios jurídicos concretos, encontraremos os *elementos particulares*, que fazem parte de um determinado negócio jurídico, sem que sejam comuns a todos os negócios jurídicos ou de um tipo de negócio.<sup>43</sup>

Para o estudo da causa dos negócios jurídicos, é importante a consideração mais atenciosa dos elementos gerais e dos categoriais, pois é por meio deles que se consegue aferir a incongruência entre a finalidade e a funcionalidade dos negócios, hipótese de elusão tributária.

#### a) *Elementos gerais*

Os elementos gerais são aqueles que se encontram em todos os negócios jurídicos, típicos ou atípicos, indispensáveis à sua existência. Preliminarmente temos as *circunstâncias negociais*, que são as que fazem com que a manifestação de vontade seja entendida socialmente como destinada à produção de efeitos jurídicos. O segundo elemento é a *forma* que a declaração de vontade toma, pois todo negócio tem forma. O terceiro elemento é o *objeto*, ou seja, o conteúdo do negócio, que se expressa nas cláusulas de um contrato, por exemplo.<sup>44</sup>

<sup>41</sup> Nesse sentido, “a circunstância de um ato, contrato ou negócio ser juridicamente *nulo*, ou mesmo ilícito, não impede que seja tributado, desde que tenha produzido efeitos econômicos. Este ponto não tem sido bem compreendido pela jurisprudência, que parece adotar a idéia errônea de que o fato do Estado tributar os resultados de uma atividade ilícita, ilegal ou proibida importaria em legalizá-la, ou significaria que o próprio Estado estaria tirando vantagem ilícita da referida atividade.” (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, 4ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p. 57. No mesmo sentido, VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione delle Leggi Tributarie*, trad. port. de Rubens Gomes de Sousa, *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Rio de Janeiro, Edições Financeiras, s.d., pp. 169 e 170)

<sup>42</sup> “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

<sup>43</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 32. Emilio Betti distingue os elementos do negócio jurídico em *naturais*, *essenciais* e *acidentais*. Nesse sentido, correspondem os elementos essenciais aos elementos categoriais, enquanto conjunto de elementos determinantes do tipo de negócio. *Teoria General del Negozio Giuridico*, trad. port. de Ricardo Rodrigues Gama, *Teoria Geral do Negócio Jurídico*, t. 1, Campinas, LZN, 2003, p. 264.

<sup>44</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., pp. 32 e 33. Este autor também lembra que ao lado desses três elementos gerais, que são chamados intrínsecos, também existem os ele-

Por *circunstâncias negociais*, entenda-se o conjunto de circunstâncias que conforma um esquema para ser entendido como um negócio jurídico. Esse esquema se caracteriza pelo padrão social da sociedade em que os agentes estão inseridos, somente com a correspondência com esse padrão social é que os atos dos particulares terão o condão de gerar efeitos jurídicos.<sup>45</sup>

Este é o critério de discriminação, por exemplo, que permite ao intérprete afirmar que um contrato de compra e venda celebrado em uma peça de teatro, mesmo possuindo todos os elementos formais e objetivos deste contrato, não se constitua em um negócio jurídico.

Com relação à *forma*, deve-se ressaltar que não há negócio jurídico sem forma. A forma do negócio jurídico pode ser oral, escrita, mímica, podendo inclusive se manifestar pelo silêncio ou por atos dos quais se deduza a declaração de vontade. No plano da validade, contudo, deve-se ressaltar que existem negócios jurídicos com forma livre e com forma prescrita em lei (forma típica).<sup>46</sup>

Por derradeiro, entende-se por *objeto* do negócio jurídico o seu conteúdo, ou seja, a declaração de vontade plasmada pelo agente em forma de linguagem. O objeto, enquanto elemento de todo negócio, pode se referir tanto a um conteúdo não previsto no sistema jurídico, quanto a um conteúdo já tipificado.

Assim, pode-se afirmar que as circunstâncias negociais são aquelas que caracterizam a essência dos negócios jurídicos, enquanto padrão social, sendo comum a todos os negócios jurídicos. Não obstante, elas não são determinantes da sua natureza jurídica, pois os elementos que diferenciam uns negócios dos outros são a forma e o objeto, ou seja, a natureza jurídica pode ser determinada tanto pela forma do negócio jurídico (negócios abstratos) quanto pelo objeto ou conteúdo (negócios causais).

#### b) Elementos categoriais

Em degrau abaixo na escala de abstração dos elementos do negócio jurídico encontram-se aqueles que caracterizam as diversas categorias de negócios e são qualificados, portanto, como categoriais. Eles determinam a natureza jurídica de cada tipo de negócio jurídico e encontram-se previstos nas leis, revelando-se através do trabalho do intérprete do Direito. Como exemplo de categorias de negócios jurídicos pode-se citar a compra e venda, a doação, o comodato, a locação, etc.<sup>47</sup>

Quando o negócio jurídico tem como conteúdo um tipo (ou categoria) definido em lei, o objeto desse negócio jurídico pode ser um elemento categorial indierrogável (hipótese em que o conteúdo deve ser expresso), ou um elemento categorial derogável decorrente da natureza do negócio típico (conteúdo muitas vezes implícito).<sup>48</sup>

mentos extrínsecos, que são o *tempo*, o *lugar* e os *agentes*, que também são indispensáveis para a existência dos negócios jurídicos.

<sup>45</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 122.

<sup>46</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 126.

<sup>47</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 35.

<sup>48</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 136. Como objeto, temos também os elementos particulares, que são expressamente incluídos nos contratos (condições, termos, etc.), que não são gerais nem estão sempre presentes em uma determinada categoria de negócio jurídico, mas somente em negócios concretamente considerados.

Os elementos categoriais inderrogáveis são essenciais para a definição da natureza jurídica de cada negócio, definindo a qual categoria o negócio se subsume.<sup>49</sup> Por outro lado, há elementos que defluem da natureza jurídica dos negócios, mas que podem ser afastados pela vontade das partes sem que ocorra a mudança de tipo. Esses são os elementos categoriais derogáveis.<sup>50</sup>

Com efeito, o elemento categorial inderrogável é que define o tipo do negócio jurídico. Há determinados tipos de negócios que têm forma prescrita em lei, e cujo elemento categorial inderrogável é formal, bem como negócios cujo elemento é objetivo. Os primeiros são conhecidos como *negócios abstratos* e os segundos como *negócios causais*. Entretanto, não se pode deixar de ressaltar que mesmo os negócios jurídicos abstratos têm objeto e os negócios jurídicos causais têm forma, podendo estes inclusive ter forma solene sem que seja esta a característica da sua natureza jurídica.<sup>51</sup>

O negócio abstrato é aquele em que a causa é irrelevante para a produção de efeitos jurídicos. A causa é juridicamente irrelevante no plano da validade e da eficácia, pois eles se caracterizam pela forma (forma típica), e não pelo seu conteúdo. Não há negócios absolutamente abstratos no Direito brasileiro, somente os relativamente abstratos, como é o exemplo dos títulos de crédito ao portador, em que a causa só será importante para eficácia do título entre as partes do negócio, podendo ser sustado o pagamento por falta de causa. Contudo, uma vez posto em circulação, o título é exigível independentemente da causa.<sup>52</sup>

Maior atenção merecem os negócios causais. Nesses negócios, o elemento categorial inderrogável é objetivo (objeto típico), pois é o conteúdo do negócio que definirá sua natureza jurídica. De fato, o ordenamento jurídico estabelece os tipos negociais de acordo com certo conjunto de caracteres que permitem comparar o evento social com o negócio típico. Contudo, os caracteres previstos na lei não correspondem a todo o conteúdo do negócio jurídico, mas somente a parte dele.<sup>53</sup>

Nesse passo, cabe uma observação: mesmo os negócios jurídicos atípicos (que podem ser inominados ou possuir *nomen juris*, como o contrato de arrendamento

<sup>49</sup> Como exemplo dos elementos categoriais inderrogáveis temos: “o consenso sobre coisa e preço, na compra e venda; a manifestação do *animus donandi* e o acordo sobre a transmissão de bens ou vantagens, na doação; o consenso sobre a entrega e a guarda de objeto móvel, no depósito”; etc. Mesmo em categorias mais altas em grau de abstração encontraremos esses elementos, tais com: “o acordo sobre o sinalagma genético nos contratos onerosos (prestação e contraprestação, uma como causa da outra, por ocasião da formação do contrato); o acordo sobre o sinalagma funcional, nos contratos bilaterais (prestação e contraprestação, uma como causa da outra, não só na formação, como também na execução do contrato). Ou, ainda, a *forma negocial*, nos negócios abstratos, e a *referência à causa*, nos negócios causais.” (AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., pp. 35 e 36)

<sup>50</sup> Em relação aos elementos categoriais derogáveis ou naturais trazemos à colação os seguintes exemplos: “a responsabilidade pela evicção, na compra e venda e nos contratos onerosos de disposição de bens; a responsabilidade pelos vícios redibitórios, nos contratos comutativos; a gratuidade, no depósito, no mútuo e no mandato, etc. Também as categorias mais altas podem ter elementos categoriais naturais. Assim, a resolução, ou revisão judicial, por excessiva onerosidade (dita cláusula *rebus sic stantibus*), quando o ordenamento jurídico a admite, nos contratos onerosos a trato sucessivo ou com execução diferida”; “a suposição de que prestação e contraprestação devam ser cumpridas simultaneamente, nos contratos bilaterais” (art. 476 do Código Civil de 2002). AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., pp. 36 e 37.

<sup>51</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 140.

<sup>52</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 141.

<sup>53</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 145.

mercantil), que não possuem elementos categoriais inderrogáveis objetivos, também possuem regime jurídico, pois estão sujeitos às regras dos contratos em geral e também dos contratos causais (não há contratos abstratos inominados).<sup>54</sup>

Retomando a análise dos elementos categoriais inderrogáveis objetivos, próprio dos negócios causais, pode-se subdividi-los em *elementos objetivos com causa pressuposta* (o fato que caracteriza sua natureza jurídica é anterior ao próprio negócio jurídico, que o justifica), bem como em *elementos objetivos com causa final* (são fatos futuros que devem ser atingidos na execução do negócio jurídico).<sup>55</sup>

Como exemplo de negócios com causa pressuposta temos: i) os contratos reais como o mútuo e o comodato, em que há uma pressuposição lógica de que a coisa foi entregue; ii) a confissão de dívida, a novação, a delegação e a dação em pagamento, que supõe dívidas preexistentes; entre outros. Por outro lado, temos como exemplos dos negócios com causa final: i) a troca, que oferece fundamento jurídico para que duas coisas mudem de proprietários; ii) o mandato, por meio do qual o mandante dá poderes de representação ao mandatário; etc.<sup>56</sup>

## VI. A Causa do Negócio Jurídico na Determinação do Tipo

A tipicidade dos negócios jurídicos é definida pela análise da sua causa, que se identifica pelos elementos categoriais inderrogáveis. Como se percebe, a vontade das partes não tem importância para a determinação da causa, somente as declarações de vontade objetivadas, que estão sujeitas à atividade inquisitiva do Fisco na apuração da realidade dos fatos efetivamente ocorridos.

Distinguem-se, portanto, o *nexo causal* da *conexão psicológica* ou *subjetiva* do ato. “Aquele trata da relação existente entre a conduta e o evento, em seu aspecto exterior ou material. Esta, pelo contrário, preocupa-se com o nexo psicológico, a fim de que se possa imputar, moral ou subjetivamente, o fato ao agente.”<sup>57</sup> A relação de causalidade, como assevera Paulo José da Costa Júnior, deve ser a mesma no Direito Penal e no Direito Civil.<sup>58</sup> Não poderia ser diferente no Direito Tributário.

É importante para o intérprete do Direito ter em mente a diferença entre o conteúdo (objeto) do negócio jurídico causal e a sua causa.<sup>59</sup> O conteúdo é a descrição hipotética do evento, posto na forma de linguagem pelo aplicador do Direito. A causa, por sua vez, é o próprio evento, a realidade fática que se realiza pela ação do homem. Não se pode confundir os dois, porque o conteúdo pertence ao mundo do dever-ser, enquanto a causa reside no mundo do ser.<sup>60</sup>

<sup>54</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 146.

<sup>55</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., p. 147.

<sup>56</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., pp. 147 e 148.

<sup>57</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Nexo Causal*, 3ª ed., São Paulo, Siciliano Jurídico, 2004, p. 98.

<sup>58</sup> COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Nexo Causal*, ob. cit., pp. 106 e 107.

<sup>59</sup> Luís Eduardo Schoueri assevera que o nosso sistema jurídico adota a teoria das causas em matéria privada. Assim, como se tem afirmado ao longo desse trabalho, o intérprete deve sempre procurar o intuito prático, ou o propósito negocial (nas palavras deste autor), que “não significa a intenção das partes de pagar tributos; é, apenas, a conformidade entre a intenção das partes (motivo do ato) e a causa do negócio jurídico” (“Fato Gerador...”, ob. cit., pp. 142 e 143).

<sup>60</sup> “A tese dominante neste trabalho de Teoria Geral do Direito é a de que a relação jurídica, em sentido amplo ou em sentido restrito, é efeito de uma hipótese fática sobre um dado-de-fato. Este, precisamente por ser ponto de incidência da hipótese, é *fato jurídico*. A relação entre o fato jurídico e sua eficácia (plexo de efeitos) é *relação de causalidade jurídica*: relação estatuída, constituída por norma jurídica. É norma que constitui ou desconstitui a relação jurídica em sentido técnico-dogmático. A

Nos negócios causais típicos, o que define o regime jurídico dos negócios é o *elemento categorial inderrogável* do tipo, pois é ele que determina a sua causa. Assim, o intérprete deve ter em mente a referência legal determinante do tipo (as notas distintivas, especificamente, os elementos categoriais inderrogáveis) que definirá a natureza jurídica do evento, enquanto fato social, mas não pode olvidar que este evento, enquanto causa, tem de estar de acordo com a descrição na lei.

Com efeito, é importante a lição de Antônio Junqueira de Azevedo ao distinguir os elementos categoriais inderrogáveis da causa.

“A causa é um fato externo ao negócio, mas que o justifica do ponto de vista social e jurídico, enquanto o elemento categorial objetivo é justamente a *referência*, que se faz a esse fato, no próprio conteúdo do negócio. Por outras palavras, o elemento inderrogável objetivo *faz parte*, isto é, é integrante da estrutura do negócio, e a causa, não. O elemento categorial objetivo consiste numa *referência* à causa, a qual está, porém, fora do negócio (ela está, logicamente, ou antes ou depois, mas não no negócio; ela é extrínseca à sua constituição).”<sup>61</sup>

O intérprete da norma tributária encontra na lei a regra-matriz de incidência e identifica, no antecedente normativo, a descrição hipotética do evento. Com a realização do evento, ele verificará a adequação da norma ao fato. Muitas vezes, a descrição hipotética do evento pelo Direito Tributário remonta a um negócio jurídico, que definem os elementos categoriais inderrogáveis para fins de incidência do tributo. Contudo, esses elementos podem não corresponder aos mesmos elementos eleitos pelo direito privado. O parâmetro para o intérprete identificar o regime jurídico do negócio é justamente o conjunto dos elementos categoriais eleitos, e não o fato econômico em si, pois este fato pode ter um regime jurídico de direito privado, mas outro para fins tributários, a depender dos elementos eleitos em cada ramo do Direito.

Contudo, será a causa (o fato ou evento econômico) a matéria-prima concreta com que o intérprete irá laborar no processo de subsunção ou coordenação do fato à norma.<sup>62</sup> O conteúdo, plasmado em forma de linguagem, serve de parâmetro, de referência, para a determinação do regime jurídico, mas é na causa que seu trabalho logrará êxito. Com isso, explica-se o conteúdo do artigo 118 do CTN, ao determinar que a definição do fato gerador é interpretada independentemente da validade e da eficácia dos atos praticados pelo contribuinte.

relação jurídica, em sentido técnico-dogmático, é *efectual*, é o que sobrevem do fato jurídico pela conexão estatuída pela norma, que se compõe de *hipótese fáctica* e *consequência fáctica*.” (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*, 4ª ed., São Paulo, RT, 2000, p. 286)

<sup>61</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio Jurídico...*, ob. cit., pp. 149 e 150.

<sup>62</sup> “A aplicação das regras dadas para um determinado tipo de contrato tem que ser antecedida pela classificação do contrato concreto na esfera de sentido desse tipo contratual. Segundo a concepção mais difundida, isto ocorre sempre pela via de um silogismo de subsunção. Porém, uma vez que este pressupõe, como vimos, como premissa maior um conceito plenamente definido, a subsunção só se pode realizar quando e na medida em que for possível definir de modo acabado o tipo contratual legal mediante a indicação das notas distintivas fixas que o caracteriza. A lei dispõe, aparentemente, de uma definição desse gênero para alguns tipos contratuais. Assim, o contrato de compra e venda de uma coisa é, nos termos da lei, um contrato pelo qual uma das partes se obriga para com a outra a transmitir uma coisa e quando a não tenha ainda a sua posse, a fazer-lhe a entrega dela, e a outra a pagar-lhe uma quantia em dinheiro a título de preço.” (LARENZ, Karl. *Methadenlehre der Rechtswissenschaft*, ob. cit., pp. 424 e 425)

Do exposto, conclui-se que não é a *forma* do negócio jurídico, mas sim a *causa* que irá determinar a incidência tributária. A *forma* pode ser prescrita em lei ou livre (conforme dispõe o artigo 107 do novo CC: “A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”). A sua *causa* pode ser típica ou atípica (se em conformidade com os elementos categoriais inderrogáveis de direito privado ou não), o que importa ao intérprete é procurar a verdade substancial do evento, não a simples declaração de vontade objetivada em forma de linguagem, mas a vontade final.

“Esta vontade final, dirigida à causa como seu escopo, e - de acordo com aquilo que dissemos - a *determinação causal normal* do querer; a *intenção prática típica*. Normal, ainda que não indispensável, nem indefectível (pense-se nos casos de simulação ou de reserva mental); prática, porque - de acordo com o que dissemos - não há necessidade (quer dizer, *ônus*) de ter em vista os efeitos jurídicos, nem de tê-los presentes, bastando, apenas, que se dirija, como normalmente acontece, ao resultado prático em que se concretiza a causa do negócio.”<sup>63</sup>

Quando o intérprete do Direito é o Fisco, o trabalho de requalificação dos atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes não é um mero poder, mas sim um poder-dever, já que deve preservar a igualdade na tributação, garantindo que iguais manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas de forma igual. O método de interpretação teleológica ou extensiva é um instrumento que possui para a verificação da causa, e essa interpretação deve se pautar nos *meios de prova* admitidos em direito.<sup>64</sup>

Assim, pode-se definir a causa dos negócios jurídicos como a finalidade econômica pretendida pelas partes, aquele intento prático que têm ao realizar suas atividades.<sup>65</sup> Nas palavras de Ezio Vanoni, seguindo a doutrina de Bonfante, De Ruggiero, Coviello e Chironi, a causa pode ser qualificada como a “razão econômico-jurídica do negócio, como a finalidade a que se destina o negócio objetivamente considerado”.<sup>66</sup>

Este autor, todavia, estabelece a distinção entre a causa dos negócios jurídicos e a causa do tributo. Entende ele, em conformidade com Griziotti, que a causa dos tributos é “o objetivo de conseguir os meios econômicos necessários à efetivação dos fins para cuja realização o Estado surge e se mantém”.<sup>67</sup> Esclarece-se, por-

<sup>63</sup> BETTI, Emílio. *Teoria General...*, ob. cit., p. 266.

<sup>64</sup> Nesse sentido, arremata Helene Tôrres: “Decerto que não será a simples menção a um ‘forma’ própria o suficiente para tanto (vincular o Fisco), pois a atividade inquisitória da Administração, na busca da verdade material, poderá identificar a ‘causa’ do negócio jurídico, que sempre deverá preponderar sobre a eleição da forma, no que concerne à qualificação do negócio jurídico.” (*Direito Tributário...*, ob. cit., p. 133)

<sup>65</sup> “O conteúdo de cada tipo de negócio (supondo-se sempre um negócio causal) tem limites e contornos determinados e definidos precisamente pela solução típica daqueles problemas práticos normais e constantes, para os quais se volta a autonomia privada ao prover à circulação de bens, à prestação de serviços, de um modo geral, a cooperação das atividades e economias individuais. A declaração preceptiva (por ex.: promessa, disposição, renúncia, aceitação) aparece ligada por um nexo necessário, de índole psicológica e de relevância social, a um interesse objetivo, a um escopo prático típico, que constitui a sua determinante normal, a ‘causa’.” (BETTI, Emílio. *Teoria General...*, ob. cit., pp. 262, 263 e 266)

<sup>66</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., p. 128.

<sup>67</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., pp. 132 e 133.

tanto, que quando tratamos do conceito de causa dos negócios jurídicos não estamos a nos referir a causa do tributo, tal como pregado por esses autores.<sup>68</sup> A causa da obrigação tributária só pode ser o pressuposto de fato estabelecido em lei,<sup>69</sup> e esse fato pode ser um negócio jurídico, como vimos.

## VII. Consideração Tipológica

De acordo com a consideração tipológica dos negócios jurídicos, pode-se qualificá-los como típicos, atípicos ou mistos. Nos negócios jurídicos típicos encontra-se a pluralidade dos elementos categoriais previstos na lei,<sup>70</sup> diferentemente dos negócios atípicos. De fato, a depender do intento prático das partes, deve ser adotado o regime jurídico aplicável ao negócio correspondente àqueles elementos categoriais verificados no caso concreto, sendo esses elementos determinantes da causa de certo tipo.<sup>71</sup>

Como iremos ainda analisar, os conceitos de Direito Tributário não são, necessariamente, os mesmos conceitos de direito privado. A tipificação dos negócios jurídicos pode se dar de forma independente no Direito Tributário, pois esse ramo do Direito elege as suas próprias notas distintivas (os elementos categoriais) dos negócios quando os define como elementos do fato gerador. Assim, pode-se dizer que os negócios jurídicos possuem uma tipicidade autônoma para o fim de aplicação do Direito Tributário, só estando sujeitos à tributação os negócios tais como neste ramo tipificados.

Há determinados elementos categoriais que são comuns a diversos negócios jurídicos, mas esses negócios não se confundem, pois da análise em conjunto desses elementos pode se verificar a sua distinta natureza jurídica.<sup>72</sup> Todavia, os particulares podem construir negócios jurídicos que possuem elementos de mais de um tipo de negócio, sem que um elemento prevaleça sobre o outro. Esses são os

<sup>68</sup> "Tale teorica, invero, sembra ispirata più ad una indagine politica, che ad una indagine strettamente giuridica, perchè mette in rilievo scopi e conseguenze dell'imposizione che rientrano piuttosto nel campo della politica finanziaria che del diritto; riteniamo quindi necessario, chiarita anzitutto ogni possibile confusione tra il concetto di causa e il concetto di fonte dell'obbligazione, richiamare i principi fondamentali della causa giuridica nel diritto privato, e nel diritto amministrativo, per vedere se e come essi possano adattarsi all'obbligazione di diritto tributario." (TESORO, Giorgio. "La Causa Giuridica dell'Obbligazione Tributaria", *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari Dott, Luigi Maeri, 1937, p. 38)

<sup>69</sup> TESORO, Giorgio. "La Causa Giuridica...", ob. cit., p. 46.

<sup>70</sup> "Em resumo: como sustenta Stella, ao se empregar a expressão 'condição necessária' deve-se ter sempre presente que o efeito (enquanto efeito de um certo tipo) poderá depender de um 'pluralidade de causas', sendo, portanto, errôneo considerar a condição como necessária num sentido absoluto." (COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Nexo Causal*, ob. cit., p. 112)

<sup>71</sup> "Por conseguinte, ao mesmo tempo que é uniforme e constante em todos os negócios jurídicos concretos que pertençam ao mesmo tipo, a causa é diferente para cada tipo de negócio e serve para distinguir um tipo do outro tipo. Assim, por ex., é diversa a função econômico-social da venda, do arrendamento (de coisa), do mútuo: que é, respectivamente, a permuta do domínio pleno ou do temporâneo gozo de uma coisa, por um correspondente pecuniário (preço ou aluguel), ou o empréstimo para consumo de uma quantidade de coisas fungíveis contra a sua restituição em tempo determinado." (BETTI, Emílio. *Teoria General...*, ob. cit., pp. 264 e 265)

<sup>72</sup> "Não há sempre relação de correspondência unívoca entre causa e efeito. A obrigação de entregar coisa móvel provém de diversos negócios jurídicos: de compra e venda, de doação, de comodato, de locação. Em cada negócio jurídico, a causa difere, enquanto a relação obrigacional de prestar pode ser a mesma: foram diversos os fatos jurídicos, na espécie de fatos jurídicos - fatos produtores de efeitos jurídicos." (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e Relação...*, ob. cit., p. 217)

negócios mistos. Assim, percebe-se que, no exercício da autonomia privada, os particulares criam diversos contratos que não se subsumem perfeitamente àqueles conceitos fixados em lei, como ocorre com o contrato de *leasing*, que possui elementos dos contratos de compra e venda, locação e de crédito financeiro.<sup>73</sup>

Nesses casos, os contratos não se encaixariam em nenhum *conceito lógico classificatório* (“tipo fechado” para alguns), já que são compostos por elementos de diversos tipos, não se adequando perfeitamente em nenhum deles. Essa constatação nos leva a afirmar que os negócios jurídicos são “tipos autênticos” (tipos jurídicos estruturais), pois mesmo em contratos abarcados pelas notas distintivas conceptuais, como o contrato de compra e venda, é possível se verificar a existência de determinadas espécies de contratos que possuem elementos de outros tipos contratuais, como a venda creditícia (contrato de compra e venda e contrato de crédito).<sup>74</sup>

O problema da construção de tipos mistos reside no fato de se aplicar o regime jurídico adequado a esses contratos. Com efeito, se um contrato celebrado possui elementos de diversos tipos de contratos, como ocorre no caso do *leasing*, deve-se analisar quais são os elementos que predominam em cada caso concreto, aplicando-se, a partir dessa constatação, o regime jurídico do tipo negocial que possua os elementos predominantes. Esse processo se dá por meio da ponderação dos elementos que compõem o negócio jurídico concreto.<sup>75</sup>

Nesse sentido, elucidativo é o entendimento dos tribunais superiores acerca da tributação dos programas de computador (*softwares*). As atividades econômicas que envolvem os programas de computador podem tanto estar sujeitas à incidência do ICMS ou do ISS, a depender da natureza do negócio jurídico celebrado pelas partes. De um lado, temos a venda de *softwares* de forma impessoal, que não se destinam a suprir necessidades específicas de cada usuário, mas consideram seus usuários de maneira uniforme, como é o caso dos aplicativos do *Microsoft Office*. A venda desse tipo de *software*, embora algumas vezes acompanhe a prestação de serviço de assistência técnica (tipo misto), é considerada circulação de mercadoria (tributação pelo ICMS), pois esse é o elemento categorial predominante.

Por outro lado, temos a venda de *softwares* de forma personalizada, para satisfazer as necessidades de um cliente específico, como é o caso dos programas vendidos a escritórios de advocacia. Nesse caso, também há a venda do *software*, cumulada com a prestação de serviço de manutenção (tipo misto), mas o elemento

<sup>73</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, ob. cit., p. 425.

<sup>74</sup> LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, ob. cit., p. 426.

<sup>75</sup> “A consideração tipológica abre a possibilidade de classificar adequadamente transformações de tipos e combinações de tipos. À pergunta de se um determinado *quid* pertence à classe de objectos designados por um conceito, só pode sempre responder-se com um ‘sim’ ou um ‘não’. Nestes termos, um determinado contrato só pode ser contrato de compra e venda, ou um contrato de locação, ou um contrato de prestação de serviço, ou um contrato de empreitada. Em contrapartida, para a consideração tipológica, o contrato pode em certos aspectos integrar-se num tipo e noutros no outro, ou unir em si, de forma específica, traços de diferentes tipos num novo tipo. Nos contratos de tipo misto, a resposta à pergunta arrima-se a que regras hão-de valer quando não estão em causa, por exemplo, apenas deveres de prestação particulares, mas a subsistência e a continuidade de todas as prestações do contrato e, nesta conformidade, se os elementos de um ou de outro tipo contratual ‘predominam’ na imagem global do contrato. (...) Conjuntamente com a ‘coordenação’ ao tipo, necessita-se de uma ‘ponderação’ dos distintos elementos do contrato no seu significado concreto adentro do contrato, como relação jurídica unitária.” (LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, ob. cit., pp. 427 e 428)

categorial inderrogável predominante não é mais o da compra e venda, mas sim o da prestação de serviço ao usuário. Nesse caso, incide o tributo municipal.<sup>76</sup>

O mesmo raciocínio é desenvolvido em decisões que analisam a incidência do ISS ou do IPI. Nesse caso, os dois tributos estão relacionados a uma prestação de serviço, mas os serviços relativos ao tributo federal não são serviços prestados a consumidores específicos, mas prestados de forma impessoal, onde prevalece a venda do produto resultado desse serviço, e não o serviço em si.<sup>77</sup>

A causa típica para o direito privado, contudo, nem sempre é a mesma causa eleita pelo Direito Tributário, o que vai depender do legislador. Esse é o problema da definição do fato gerador do tributo e a utilização de conceitos do direito privado.

### VIII. Conceitos de Direito Tributário e de Direito Privado

Preliminarmente, deve-se esclarecer que qualquer autonomia que se pretenda dar aos ramos do Direito só se justifica com o intuito meramente didático de se estudar cientificamente a repercussão dos princípios e valores jurídicos, conferindo maior sistematização aos seus institutos. Esse recurso é utilizado na Ciência do Direito para o estudo de seu objeto, o direito positivo, pois este é uno e indivisível.

A autonomia didática dos ramos do Direito não tem o condão de interferir na interpretação e aplicação das normas jurídicas, o intérprete do Direito só se vale

<sup>76</sup> Cf. REsp 123.022-RS, Relator Min. José Delgado, *DJU* 27/10/1997, julgamento da Primeira Turma do STJ, em 14/08/1997; ROMS 5.934-RJ, Relator Min. Hélio Mosimann, *DJU* 01/04/1996, julgamento da Segunda Turma do STJ, em 01/04/1996; REsp 39.797-SP, Relator Min. Garcia Vieira, *DJU* 21/02/1994, julgamento da Primeira Turma do STJ, em 15/12/1993; REsp 39.457-SP, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, *DJU* 05/09/1994, julgamento da Primeira Turma do STJ, em 13/08/1994; REsp 216.967-SP, Relatora Min. Eliana Calmon, *DJU* 28/08/2001, julgamento da Segunda Turma do STJ, em 28/08/2001; RE 176.626-SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, *DJU* 11/12/1998, julgamento da Primeira Turma do STF, em 10/11/1998. No mesmo sentido, com relação à comercialização de fitas de videocassete, cf. RE 191.732-SP, Relator Min. Sepúlveda Pertence, *DJU* 18/06/1999, julgamento da Primeira Turma do STF, em 04/05/1999.

<sup>77</sup> "(...) A elaboração dos cartões com as características requeridas pelo destinatário, que é aquele que encomenda o serviço, tais como a logomarca, a cor, eventuais dados e símbolos, indica de pronto a prestação de um serviço de composição gráfica, enquadrado no item 77 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68.

Há, portanto, nítida violação ao disposto no § 1º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68, uma vez que a hipótese dos autos configura prestação de serviços de composição gráfica personalizados, sujeitos apenas à incidência do ISS (Súmulas ns. 156/STJ e 143 do extinto TFR).

Considerada a circunstância de se tratar de serviço personalizado, destinados os cartões, de pronto, ao consumidor final, que neles inserirá os dados pertinentes e não raro sigilosos, conclui-se que a atividade não é fato gerador do IPI.

Tanto isso é exato que, se forem embaralhadas as entregas, com a troca de destinatários, um estabelecimento não poderá servir-se da encomenda de outro, que veio ter a suas mãos por mero acaso ou acidente de percurso.(...)." (REsp 437.324-RS, Relator Min. Franciulli Netto, *DJU* 22/09/2003, julgamento da Segunda Turma do STJ, em 19/08/2003)

"Tributário - IPI - Produto Industrializado - Móveis sob Encomenda - Afastamento da Incidência do ISS. 1. Constitucionalmente, é o IPI imposto prioritário para incidir em todas as matérias-primas que, trabalhadas, têm sua destinação alterada. 2. A fabricação de móveis de madeira não se confunde com as artes gráficas de impressos personalizados, em que prepondera sob o material a prestação de serviço. 3. A incidência do IPI é tão rigorosa, que até mesmo as madeiras polidas e serradas são geradoras de IPI, segundo a jurisprudência do STF." (REsp 395.633-RS, Relatora Min. Eliana Calmon, *DJU* 17/03/2003, julgamento da Segunda Turma do STJ, em 12/11/2002)

dessa autonomia na aplicação dos princípios específicos de cada ramo do Direito, sem perder de vista a unidade do ordenamento jurídico.<sup>78</sup> São inválidas as interpretações, portanto, que tenham como fundamento a autonomia do Direito Tributário ou de qualquer outro ramo do Direito. O Direito deve ser visto como um sistema de proposições jurídicas válidas, que se costuram de forma homogênea, de tal sorte que se garanta a unidade e se afastem as contradições.

O sistema jurídico do direito positivo caracteriza-se como um conjunto de normas que tem como objetivo a regulação das condutas em sociedade. O direito positivo é um “sistema social” (expressão utilizada por Heleno Tórreres) que faz parte de um “sistema social global”, no qual estão também os sistemas econômico, político, sociológico, etc., e tem a função de conferir normatividade a essa estrutura.<sup>79</sup>

O sistema jurídico apresenta-se como um sistema hierárquico de normas que tem a constituição como o conjunto de normas postas de mais elevado nível e de maior grau de abstração. São essas normas que regulam a produção de outras normas, num processo de concretização do direito, até se chegar às normas de maior concretude como os negócios jurídicos. A nossa Constituição Federal traz em seu bojo importantes regras para o Direito Tributário, definindo as competências para instituição de tributos, prevendo seus critérios materiais e conferindo exclusivamente à União a competência residual para criar impostos não previstos na Constituição,<sup>80</sup> bem como a competência extraordinária na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154 da CF).

A concretização do critério material, previsto de forma genérica na Constituição, dá-se com a sua conceituação nas leis infraconstitucionais. Esses conceitos podem estar previstos nos mais diversos ramos do Direito, como no direito privado, no Direito Administrativo, ou exclusivamente no Direito Tributário, em decorrência da unidade do ordenamento jurídico.<sup>81</sup> O Direito Tributário possui autonomia para qualificar e requalificar o critério material da norma tributária, desde que

<sup>78</sup> TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 32.

<sup>79</sup> “O sub-sistema que interliga e controla os demais sub-sistemas do sistema social global, o sistema de direito positivo, para sua diferenciação, possui uma unidade própria, sendo dotado de autonomia em relação aos demais sistemas sociais. Desse modo, o direito firma-se como um dos sistemas sociais, *interiormente* compondo-se de relações e *exteriormente* funcionando como sistema relacional e de controle do sistema social total, em face dos demais subsistemas (econômico, político etc.). E nesse, o sistema jurídico, dotado de clausura operacional, abre-se reflexivamente para ‘apreender’ conteúdos semânticos, mediante atos de interpretação dos operadores do direito, segundo um sistema de valores específicos.

O direito, para a (re)produção de suas normas, precisa comunicar-se com as outras realidades (reflexibilidade sistêmica), mediante observação controlada, para que se faça possível sua compatibilidade material (de conteúdo) com a realidade social à qual se destina. Nisto consiste a ‘abertura cognitiva’ (conhecimento) do sistema. Eis, portanto, o paradoxo jurídico: enquanto sua reprodução (formal e material) de elementos faz-se mediante atos de comunicação próprios e exclusivos (clausura organizada), não pode prescindir do mundo exterior para informar (materialmente) o conteúdo das novas normas e os atos de aplicação do direito. Em síntese, o direito, como sistema autopoiético, apresenta-se operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto em face do sistema social.” (TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., pp. 40 e 41)

<sup>80</sup> Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “Discriminação de Competências...”, ob. cit., pp. 82-115.

<sup>81</sup> “A lei faz depender o nascimento da obrigação tributária da verificação de determinadas circunstâncias da vida social, que por sua vez podem ser representadas por relações reguladas por outros ramos do direito, ou por fatos que já constituam objeto de outras normas jurídicas.” (VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., p. 158)

respeite os princípios e as competências constitucionais, de forma a manter a unidade do sistema.<sup>82</sup>

Ezio Vanoni faz uma análise da evolução do estudo do tema na doutrina alemã, começando por Myrbach-Rheinfeld, passando por Becker, Ball e Lion, para, ao final, expor os entendimentos aos quais se filia, os de Blumenstein e Bücher, que distinguem três formas de relacionamento entre os institutos de direito privado e os de Direito Tributário.<sup>83</sup>

Assim, quando o constituinte ou o legislador estabelecem o critério material de um novo tributo, eles podem tomar os conceitos de direito privado, alterá-los ou criar novos conceitos que não estejam previstos no ordenamento jurídico. Pode-se, portanto, classificar as hipóteses de relacionamento do Direito Tributário com o direito privado em: i) recepção do suporte fático; ii) aplicação por analogia; iii) transformação.<sup>84</sup>

A conceituação própria para cada ramo do Direito é razoável, pois cada ramo tem como substrato o mesmo fato material, mas não são idênticos no plano abstrato.<sup>85</sup> É por isso que Hensel fala em *conceitos funcionais*, ou seja, os conceitos têm determinadas características próprias em cada ramo do Direito, em decorrência da diversidade de funções que eles desempenham na regulamentação jurídica.<sup>86</sup>

Os conceitos delimitadores da materialidade da regra-matriz de incidência tributária podem se encontrar definidos nos enunciados do direito privado, caso em que o aplicador do Direito irá buscar nesse ramo do Direito os conceitos para verificação da incidência tributária. Esse é o fenômeno da *recepção do suporte fático*. O legislador estará apenas utilizando os institutos de direito privado, conservando-lhes as características. Nesse caso, a lei tributária limitar-se-á a estabelecer os demais elementos necessários para configuração da obrigação tributária. Todavia, o que o Direito Tributário toma como fato gerador é tão-somente a relação de fato tal como definida pelo direito privado.

A recepção pode ser *expressa* ou *implícita*, sendo que a recepção implícita traz alguns problemas, pois deve-se saber se sempre que a lei tributária mencionar algum conceito de direito privado, esse deve ser o conceito adotado. Alcides Jorge Costa traz essa problemática que havia sido colocada por François Géný, e aponta também a solução adotada por Tesoro, segundo o qual se deve sempre adotar o conceito de direito privado, a não ser que esteja em desacordo com os princípios gerais ou com alguma norma explícita de Direito Tributário, deve-se ainda seguir o princípio da realidade econômica substancial, sem a consideração do formalis-

<sup>82</sup> “Justamente para atender a estipulações dessa índole é que o esforço de pesquisa de enunciados fica tolhido, uma vez que o exegeta não poderá recolhê-los à sua vontade, em qualquer região do direito posto, devendo circunscrever a escolha dentro de certos segmentos da ordem legislada, que o texto constitucional expressamente indica.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 73)

<sup>83</sup> *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., pp. 158-164.

<sup>84</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., pp. 164-171; TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., pp. 77 e 78; COSTA, Alcides Jorge. “Direito Tributário e Direito Privado”, in MACHADO, Brandão. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, São Paulo, Saraiva, 1984, pp. 222 e ss.

<sup>85</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., pp. 165-166.

<sup>86</sup> HENSEL, Albert. “Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts”, *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Heft 3, Berlin, W. de Gruyter & C., 1927, pp. 93 e ss., *apud* VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., p. 166.

mo jurídico. Cita também Giannini, o qual entende que, como regra, o Direito Tributário deve tomar os conceitos de direito privado segundo suas características, embora haja algumas exceções: i) a norma de Direito Tributário contém disposição diversa da adotada pelo direito privado; ii) nos casos em que a forma (situação jurídica derivada da relação privada) não corresponde ao conteúdo (situação de fato), como é o caso da simulação; bem como iii) nos casos como dos impostos sobre documentos, em que a “aparência jurídica” prevalece sobre a “substância das coisas”.<sup>87</sup>

A segunda forma de relacionamento é a *aplicação analógica*, por meio da qual o Direito Tributário se vale de um instituto que também é utilizado pelo direito privado. Ezio Vanoni diz que, em decorrência do elevado grau de semelhança entre os dois institutos, utiliza-se a aplicação analógica, como ocorre com as regras que determinam prazos, prescrição e decadência, regras de domicílio, etc. Este autor também lembra o entendimento de Blumenstein segundo o qual as normas de direito privado, quando aplicadas analogicamente, passam a fazer parte do Direito Tributário, diferentemente do que ocorre com a recepção.<sup>88</sup> Alcides Jorge Costa, por outro lado, entende não ser correto falar-se em aplicação analógica do direito privado, mas sim de uma correspondência de institutos.<sup>89</sup>

O fenômeno da *transformação* caracteriza-se pela manutenção do mesmo *nomen juris* do instituto, mas com o conteúdo diferente, embora semelhante. Assim, o instituto perde sua natureza exclusiva de direito privado para servir de suporte fático que dá ensejo à incidência tributária. Ele deixa de regular somente as relações entre particulares para ser utilizado também nas relações jurídico-tributárias; trata-se de um novo conceito trazido pela lei tributária.

Luís Eduardo Schoueri assevera que a interpretação sistemática deve levar em consideração os princípios constitucionais, como é o caso da capacidade contributiva para os impostos. Assim, deve-se ter em mente que o legislador escolhe fenômenos reveladores de capacidade econômica para a composição do fato gerador, sendo que muitas vezes esses fenômenos encontram-se regulados pelo direito privado. Todavia, o legislador tributário não pode ficar vinculado a esses conceitos, pois o direito privado trata de relações entre particulares, enquanto o Direito Tributário regula a relação Fisco/contribuinte, que tem como parâmetro a capacidade contributiva.<sup>90</sup>

A relação entre o Direito Tributário e o direito privado não é uma relação autônoma, como vimos, mas uma relação sistemática, em que não cabem antinomias. Acontece que na falta de um critério de especialidade para resolver o problema das contradições entre o Direito Tributário e o direito privado deve prevalecer o direito privado somente quando o conceito esteja previsto de forma genérica na Constituição, distribuindo competências.<sup>91</sup>

<sup>87</sup> *Direito Tributário...*, ob. cit., pp. 223 e 224.

<sup>88</sup> VANONI, Ezio. *Natura ed Interpretazione...*, ob. cit., p. 162.

<sup>89</sup> *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 224.

<sup>90</sup> “Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributação no Brasil, de Rendimentos Provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 54, pp. 134 e 135.

<sup>91</sup> “(...) O legislador tributário somente se vai limitar por uma espécie de princípio conservativo dos tipos e formas dos atos e negócios jurídicos de direito privado, quando esses se encontrarem relacionados com aqueles adotados pela Constituição Federal para a distribuição de competências tribu-

Para arrematar, os artigos 109 e 110 do CTN nos dizem-nos que as leis que tenham por objeto a instituição de normas tributárias somente poderão alterar os conceitos e institutos de direito privado quando esses conceitos e institutos de direito privado não forem qualificadores da materialidade dos tributos, conforme a repartição das competências constitucionais. Esta previsão já se encontra prevista no artigo 146, I da CF, que tem como objetivo evitar o conflito na repartição de competência tributária entre os quatro entes federativos, União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Assim, constata-se que este dispositivo é um corolário das regras constitucionais de repartição de competência.

## IX. Conclusão

A análise do negócio jurídico é de extrema importância para a constituição da obrigação tributária. A tarefa do intérprete de identificar o exato conceito relativo ao negócio construído pelo contribuinte não é fácil, pois o mesmo fato é objeto tanto do Direito Tributário quanto do direito privado, mas pode não receber a mesma qualificação nesses dois ramos do Direito, sem que com isso se comprometa a unidade do sistema jurídico.

O Direito Tributário, quando estabelece seus conceitos, pode se valer de conceitos indeterminados, de tipos ou de conceitos classificatórios, dependendo do fato que se está conceituando. Isso ocorre, por exemplo, quando o suporte fático é um negócio jurídico, pois eles podem estar previstos como tipos de direito privado, ou ainda possuir conceitos indeterminados.

Todavia, a definição do negócio jurídico não é necessariamente a mesma para esses dois ramos do Direito. A norma tributária toma-o como suporte fático previsto em seu antecedente normativo, mas pode fazê-lo independentemente dos conceitos de direito privado. O conceito pode até manter a mesma denominação adotada pelo direito privado, mas se referir a um fato distinto, embora guardem uma relação de semelhança entre si.

Destarte, os negócios jurídicos podem ser tipificados de maneira independente pelas normas tributárias, mas a consideração tipológica desses negócios não difere nesses distintos ramos do Direito. A maneira de se identificar a natureza jurídica dos negócios típicos consiste na identificação da sua causa, determinada pelos elementos categoriais inderrogáveis, que são as notas distintivas do tipo previstas em lei. Os elementos eleitos na norma tributária podem divergir dos elementos previstos nas normas de direito privado, devendo o intérprete sempre analisar se o negócio com a mesma denominação nos dois ramos do Direito possui também a mesma natureza jurídica.

Entretanto, os conceitos de Direito Tributário encontram-se adstritos aos conceitos de direito privado quando estes forem determinantes das competências tributárias, pois a Constituição estabelece a rígida repartição de competências que não

tárias, sem que isto implique reconhecer qualquer prevalência do direito privado sobre o direito tributário, porquanto a prevalência seja exclusivamente do direito constitucional." (TÓRRES, Heleno. *Direito Tributário...*, ob. cit., p. 78) No mesmo sentido, entende Alcides Jorge Costa que mesmo no caso de conceitos previstos em lei complementar, quando regulamenta conflitos de competência, a lei ordinária federal, estadual ou municipal não poderia alterá-los. Os conceitos previstos no direito privado somente poderiam ser alterados pela lei tributária caso não alterassem a distribuição de competência feita na constituição (*Direito Tributário...*, ob. cit., pp. 225 e 226).

pode ser violada pelas leis tributárias, que devem respeitar os conceitos previamente estabelecidos pelo direito privado neste caso.

A causa dos negócios jurídicos é fundamental para a determinação de sua natureza jurídica. Uma vez determinada a sua natureza jurídica, ou seja, o tipo jurídico a que pertence, pode-se identificar a correta relação jurídico-tributária emergente. Assim, só após a identificação da causa do negócio jurídico é que se poderá identificar a natureza da obrigação tributária, principalmente porque a qualificação no negócio pode definir qual a norma tributária aplicável.