

Nos termos do citado § 2.º, “as isenções prevalecem a partir do exercício seguinte ao ato ou fato que as tenha motivado”.

Assenta o preceito no pressuposto de ser o tributo — no caso, o impôsto predial, — de caráter *ânno*, e não *mensal*, isto é, devido, na íntegra, por *exercício anual*, e não por *meses*, fracionariamente, muito embora admita o mesmo diploma a satisfação de seu *quantum* em parcelas, para *facilitar* ao contribuinte o respectivo pagamento, como ocorre, por exemplo, em relação ao impôsto de renda.

Admitido tal entendimento, claro é que, *sobrevindo* a isenção *no curso do exercício a que corresponde o impôsto*, já êste é devido *por inteiro*, vale dizer, por *todo o exercício anual* e, destarte, não podendo o ato ou fato gerador do benefício ter efeito retrooperante, só a partir do exercício seguinte poderá prevalecer a franquia.

Se a premissa é verdadeira, a conclusão se oferece exata e perfeitamente lógica.

Inadmissível nos parece, entretanto, a disposição do aludido § 4.º, onde se prescreveu que... “nos casos do adquirente do imóvel gozar de isenção, esta prevalecerá a partir do exercício seguinte ao do registro da escritura”.

Já aí não se trata, como na hipótese anterior, de *isenção sobrevivida em favor de quem já devia o impôsto correspondente ao exercício em curso*. Trata-se de pessoa que, ao se tornar adquirente do imóvel, já se achava, por *fôrça de lei*, a resguardo de tributação, por *investida no gôzo pleno do direito à isenção*. A imposição do ônus fiscal, neste caso, importaria em elidir tal direito, já adquirido pelo seu titular, com flagrante atentado à lei que o tenha concedido. E não se concebe *direito contra direito*. “*Contraria simul esse non possunt*”.

O PROBLEMA DA CAUSA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Advogado da P.D.F.

Nihil est sine ratione

SUMÁRIO: 1. *Limite do estudo: causa no direito fiscal.* 2. *Causa e bilateralidade.* 3. *Limite do problema: causa do impôsto.* 4. *Transplantação do conceito de causa.* 5. *Causa na teoria clássica. Causa e motivo.* 6. *Requisitos da causa jurídica.* A) *Causa e manifestação de vontade.* B) *Causa da obrigação e do contrato.* C) *Causa e não validade da obrigação.* 7. *Teoria de RANELLETTI.* 8. *Teoria de GRIZIOTTI.* 9. *Teoria de VANONI.* 10. *Crítica a essas teorias.* 11. *As citadas teorias e a teoria clássica da causa.* 12. *Valor funcional da causa.* 13. *Teoria dos motivos no direito privado.* 14. *Opinião de RIPERT.* 15. *Motivos que invalidam a obrigação.* 16. *Aplicação da teoria dos motivos ao direito tributário.* 17. *Os trabalhos preparatórios.* 18. *O motivo expresso na lei.* 19. *Os motivos do impôsto no direito intermédio.* 20. *Conseqüências jurídicas.* 21. *Explicação do fato.* 22. *Causa nas isenções.* 23. *Teoria de ALLORIO.* 24. *Teoria de TROTABAS.* 25. *Crítica à teoria dos motivos.* 26. *A causa como “porquê” do impôsto.* 27. *Função objetiva da causa.* 28. *Onde procurar a causa.* 29. *A causa no direito privado.* 30. *A lei como causa.* 31. *Exame dessa teoria em face da teoria clássica.* 32. *O fato gerador como causa.* 33. *Exame dessa teoria em face da teoria clássica.* 34. *Fato gerador e condição.* 35. *Fato gerador e conditio juris.* 36. *Fato ge-*

rador como fonte da obrigação fiscal. 37. *Motivação ilícita do fato gerador.* 38. *Capacidade contributiva como causa.* 39. *Fundamentação de JARACH.* 40. *Crítica a essa teoria.* 41. *Casos que a teoria de JARACH não explica.* 42. *Valor real da capacidade contributiva.* 43. *Causa de cada tributo e causa de cada impôsto.* 44. *A localização do elemento teleológico.* 45. *Teoria de BIELSA.* 46. *Crítica a essa teoria.* 47. *Causa nas Constituições Americana e Argentina.* 48. *Recapitulação do problema.* 49. *Prosseguindo na localização do elemento teleológico.* 50. *A causa e a lei.* 51. *A causa e o fato gerador. Assento do impôsto.* 52. *Impôsto e promessa unilateral.* 53. *Impôsto e doação. Animus tributandi.* 54. *Impôsto e ato abstrato (VANONI).* 55. *Impôsto é relação causal.* 56. *Causa de cada impôsto.* 57. *Causa e ratio legis.* 58. *Crítica a BLUMENSTEIN e JARACH.* 59. *Sentido da causa como ratio legis.* 60. *Ratio legis e os requisitos da teoria clássica da causa.* 61. *Causa e ratio legis no direito medieval. Interpretação da lei fiscal.* 62. *Causa e evasão fiscal.* 63. *Causa e bitributação.* 64. *Enriquecimento sem causa e repetição do impôsto.* 65. *A causa como ratio legis e a compreensão das outras teorias sobre a causa.* 66. *A causa nos impostos de capitação e sobre atos formais.* 67. *A tributação dos atos com causa ilícita.* 68. *A falta de vontade de se obrigar do sujeito passivo (TESORO).* 69. *Importância do elemento teleológico no direito.* 70. *A alegada inutilidade do conceito de causa e o valor da pesquisa feita.*

1. O objeto do nosso estudo constitui uma das questões mais debatidas, hoje em dia, em matéria tributária.

Como é sabido, a noção de causa das obrigações nasceu no direito privado, e mesmo nesse ramo da ciência jurídica há quem negue a legitimidade desse conceito.

Essa negação vai a tal ponto que GIORGI chegou a afirmar que considerar a causa como elemento necessário da obrigação, ao lado

da capacidade, consentimento e objeto, é o mesmo que colocar um quarto lado num triângulo já completo. (1)

No entanto, o instituto é aceito por grande maioria, no direito privado, e a nossa tarefa não consiste em reabrir a questão nesse terreno mas em examinar se o conceito de causa pode ser transplantado para o direito tributário.

2. Preliminarmente devemos ponderar que o problema não apresenta as mesmas dificuldades para todos os tributos.

De fato, BLUMENSTEIN, por exemplo, estudando a questão, chega à conclusão que se deve dividir os tributos em duas espécies: aquêles, as taxas e contribuições, que constituem uma contraprestação a um benefício direto, pessoal, prestado pelo Estado ao contribuinte, e aquêles, os impostos, em que esse benefício direto não existe e, portanto, não constituem uma contraprestação.

Para os primeiros admite BLUMENSTEIN a aplicação do conceito de causa: para os impostos, porém, nega a validade desse conceito, a não ser em casos excepcionais, principalmente nas isenções tributárias, em que a própria lei prevê a causa da isenção, e onde, portanto, surge a idéia de contraprestação, em virtude de ficar o contribuinte obrigado à prática de certos atos para que possa gozar da desistência do impôsto por parte do Fisco. (2)

Vemos pois que BLUMENSTEIN identifica o conceito de causa com o de contraprestação, só admitindo a possibilidade da existência de causa da obrigação quando existam prestações recíprocas entre os dois obrigados.

Partindo desse princípio não é de admirar que o citado Fiscalista tenha concluído pela inexistência de causa na relação jurídica de impôsto.

De fato, como bem salienta CAPITANT, aquêles que definem a causa de uma obrigação como sendo a obrigação da outra parte, ou como sendo o objeto da obrigação da outra parte, acabam por dar razão aos anticausalistas, pois no primeiro caso a afirmação cons-

(1) *Apud* BENVENUTO GRIZIOTTI, *Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario*, in Riv. di Dir. Finanz. e Sc. d. Fin., vol. III, 1939, 1.^a parte, pág. 380.

(2) ERNST BLUMENSTEIN, *La causa nel diritto tributario svizzero*, in Riv. di Dir. Fin. e Sc. d. Fin., vol. III, 1939, 1.^a parte, pág. 370. A respeito da causa nas isenções ver mais adiante n. 22.

tituiria um truísmo e no segundo uma confusão da causa com o objeto do contrato. (3)

Além disso, a existência de contraprestação não é da essência do conceito de causa; também nos contratos unilaterais, e mesmo nas obrigações unilaterais, tem aplicação o instituto da causa, como o demonstra muito bem CAPITANT. (4)

Assim sendo, é evidente que a falta de contraprestação na relação jurídica de impôsto não é elemento decisivo para se afastar a idéia da existência de causa nessa obrigação.

3. Como todos os autores concordam quanto à aplicabilidade do instituto da causa jurídica às taxas e contribuições, não nos deteremos no exame da questão, relativamente a êsses tributos, reservando-nos para a análise da problemática da causa em sua aplicação à relação jurídica de impôsto.

Assentado que existe, em tese, a possibilidade da aplicação do conceito de causa às obrigações unilaterais e, portanto, às obrigações provenientes de impostos, é necessário indagar se essa aplicação pode ser feita sem que o instituto sofra mudanças fundamentais na sua estrutura.

4. Alguns fiscalistas são de opinião que o conceito de causa, tal como existe no direito privado, não pode ser aplicado ao direito fiscal.

Veja-se, por exemplo, BLUMENSTEIN:

“Se perciò si vuole anche qui impiegare il concetto di causa, lo si deve fare in altro modo che nell’obbligazione di diritto privato.” (5)

No mesmo sentido opinam TROTABAS (6) e TESORO. (7)

Ora, é evidente que, se se parte dêsse princípio, está-se, no fundo, dando a mesma denominação a coisas diferentes.

(3) HENRI CAPITANT, *De la cause des obligations*, 3.^a ed., Paris, Dalloz, 1927, pág. 41, n. 13.

(4) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., págs. 64 e segs., ns. 26 e segs.

(5) ERNST BLUMENSTEIN, *La causa nel diritto tributario svizzero*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., 1939, I, pág. 357.

(6) LOUIS TROTABAS, *L'applicazione della teoria della causa nell diritto finanziario*, Riv. Dir. Fin. e Sc. e Fin., 1937, I, pág. 51.

(7) GIORGIO TESORO, *La causa giuridica dell'obbligazione tributaria*, in Riv. Ital. d. Dir. Finanz., 1937, I, págs. 39 e 42.

Para êsses autores o problema é insolúvel dentro dos critérios já aceitos pelo direito privado, e assim buscam caracterizar a causa do impôsto com elementos diversos dos daquele ramo do direito.

Desde que estejamos empenhados em transplantar para o direito tributário o conceito de causa, tal como se apresenta no direito privado, o que nos interessa é examinar detalhadamente as doutrinas daqueles que acham possível essa transplantação e concluir se, de fato, atingiram o fim colimado ou não, e, neste caso, procurar delimitar qual possa realmente ser a causa jurídica, em matéria de impôsto, ou então porque razão o instituto não pode ter guarida no direito tributário.

O que não nos parece legítimo é estarmos usando o mesmo termo com conteúdo diverso nos dois ramos do direito.

Assim sendo, somos de opinião que se se quer aplicar ao direito tributário o conceito de causa, nascido no direito privado, temos que conservar as características essenciais que o instituto tem neste ramo do direito, ainda que mudando-lhe as tonalidades secundárias, pena de estarmos criando novo instituto jurídico e não transplantando aquêle para outro campo do direito.

O direito privado e o direito público, no fundo, não se distanciam de tal maneira que, *a priori*, se possa considerar a tarefa como impossível:

“Il faut se prémunir contre une erreur communément répandue, celle qui consiste à établir une séparation absolue entre le droit public et le droit privé. Sans doute il faut distinguer ces deux parties du droit, mais il ne faut pas établir entre elles une sorte de muraille infranchissable: ce qu'est une notion de droit l'est aussi bien en droit public qu'en droit privé”. (8)

Assim, no aplicar o conceito de causa ao direito fiscal, parece-nos recomendável seguir a regra preconizada por JARACH:

“Algunos autores, aunque partidarios del concepto de causa en el derecho tributario, han sostenido que, si

(8) LÉON DUGUIT, *Leçons de droit public général*, Paris, Boccard, 1926, pág. 39. KELSEN, *Teoria General del Estado*, Ed. Labor, 1934, págs. 119/120. V. G. DE ULHÔA CANTO, verbete *Causa das Obrigações Fiscais*, no Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, vol. 8, n. 27.

éste usa el concepto de causa, necesariamente debe hacerlo de otra manera que el derecho privado. Esta afirmación no es exacta. Es evidente que si de una rama particular del derecho queremos trasladar un concepto a otra rama, hay que sacarle en primer término todo lo que depende de la naturaleza específica de la materia particular, tratar de buscar el concepto genérico no vinculado a las características de la rama particular. Descendiendo después a la otra rama del derecho hay que adaptar al concepto genérico las otras características derivadas de la naturaleza específica de ésta". (9)

Partindo dêsse princípio cumpre preliminarmente pesquisar quais os elementos fundamentais para a caracterização do conceito de causa em direito privado, procurar fixar-lhes as linhas-mestras, a sua estrutura essencial nesse ramo do direito, onde êle nasceu. (10)

5. O que é, pois, a causa jurídica?

De acôrdo com a teoria clássica dêsse instituto de direito privado "a causa é a finalidade que se tem em mira ao se estabelecer a obrigação". (11)

Assim, com a exigências da causa, como componente das obrigações, introduz-se o fator psicológico no direito.

Mas êsse fator psicológico, de acôrdo com a teoria clássica, não é qualquer elemento subjetivo dos participantes da relação jurídica.

Justamente o que importa, na realidade, como observa IONASCO, é fixar o justo limite em que a finalidade da vontade deixa de ser mero fator psicológico para se tornar um fenômeno jurídico:

"Il s'agit de savoir comment la technique juridique s'y prend pour construire la volonté juridique par rapport à la volonté psychologique". (12)

(9) DINO JARACH, *El hecho imponible*, Ed. Rev. de Jurisp. Argentina, 1943, pág. 83.

(10) E. BLUMENSTEIN, *La causa...* cit., pág. 355; L. TROTARAS, *L'applicazione...* cit., pág. 35.

(11) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., págs. 17 e 21, ns. 1 e 3. LOUIS JOSSERAND, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, Dalloz, 1928, pág. 147, n. 111.

(12) TRAJAN R. IONASCO, *Les récentes destinées de la théorie de la cause dans les obligations*. Extrait de la Revue trim. de dr. civ., n. 1, 1931, Sirey, Paris, 1931, pág. 12.

Assim sendo, os simples motivos interiores não seriam causa da obrigação, mas simples fatores psicológicos, sem relevância jurídica.

Ou melhor, só seria causa o motivo reconhecido e protegido pela ordem jurídica, o que levou ZACHARIAE a dizer que "a causa é o motivo jurídico". (13)

Dessa caracterização da causa, pela escola clássica, decorrem certas conseqüências que constituem os característicos essenciais dêsse instituto jurídico.

6. Examinando os trabalhos clássicos sôbre a matéria, conclui-se que êsses característicos essenciais do instituto são os seguintes:

A) "*Le but (a causa) fait partie intégrante de la manifestation de volonté créatrice de l'obligation.*" (14)

"*Pour un même type d'acte juridique donné, la cause sera invariablement la même.*" (15)

Donde se poder afirmar que:

"*La cause, au sens classique du mot, est une valeur constante, donc une valeur abstraite, quisqu'elle n'est aucunement influencée par la personnalité, par la mentalité des parties.*" (16)

Além disso a causa é diferente para cada relação jurídica:

"*Ce but (a causa) varie du reste suivant la nature de l'obligation.*" (17)

E é a diferença de fins visados que permite distinguir as várias espécies de relações jurídicas.

Aplicadas essas regras ao direito tributário, e, mais especialmente, à relação jurídica de impôsto, teríamos como conseqüência

(13) ZACHARIAE, *Cours de droit civil français*, Par. 344, apud NORBERTO GOROSTIAGA, *La causa en las obligaciones*, Buenos Aires, 1944, pág. 12.

(14) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., pág. 19, n. 2.

(15) LOUIS JOSSERAND, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, Dalloz, 1928, pág. 149.

(16) L. JOSSERAND, *Les mobiles...* cit., pág. 150, n. 112. V. EMILIO BETTI, *Teoria generale des negozio giuridico*, Torino, 1952, págs. 194 e segs. n. 23.

(17) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., pág. 18, n. 1.

que para um mesmo tipo de impôsto a causa deve ser invariavelmente a mesma, e que, por outro lado, cada impôsto deve ter uma causa diversa.

B) "*C'est également une erreur de parler, comme certains auteurs, de la cause du contract. Il y là une évidente méprise. La cause d'un contract, cela ne signifie rien. Il ne peut être question que de la cause des obligations assumés par les contractants.*" (18)

Mesmo aquêles que admitem, como figura jurídica, a causa do contrato, não vão buscar essa causa fora do negócio jurídico, nos simples motivos, mas em uma razão que faz corpo com o próprio negócio jurídico, que é um elemento constitutivo dêste. (19)

Vemos pois que aquêles que falam em causa do negócio jurídico não se filiam só por êsse fato à corrente dos que acham que os simples motivos também têm relevância jurídica. (20)

Por outro lado, os que defendem a tese de que só existe causa das obrigações, e não do contrato, também encaram as obrigações como um todo negocial e não cada uma em separado. (21)

Trata-se pois de mera divergência formal, havendo acôrdo quanto ao fundo, no sentido de que a causa faz corpo com a obrigação ou o negócio, e não é exterior a êste.

Êsse princípio, aplicado em matéria tributária, significa que não é a causa da lei reguladora do impôsto que deve ser pesquisada, não são os motivos do legislador, que devem ser focalizados, mas simplesmente a causa da relação jurídica fiscal ou da obrigação fiscal, se se preferir.

C) *A falta de causa jurídica impossibilita o nascimento da obrigação e a sua execução.* (22)

(18) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., pág. 26, n. 5.

(19) ROBERTO DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil*, trad. espanhola, Ed. Reus, Madrid, 1945, 1.º vol., págs. 282 e segs.; EMILIO BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Turim, 1952, págs. 176, 182 e 183.

(20) E. BETTI, *Teoria generale...* cit., pág. 178.

(21) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., pág. 51.

(22) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., págs. 27 e segs., n. 6. A respeito veja-se também LOUIS JOSSE-RAND, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, Dalloz, 1928, pág. 149. Segundo o adágio dos glosadores:

Êste terceiro requisito é de importância básica, pois nos dá um critério prático, um critério que funciona como um instrumento de trabalho, que nos possibilita usar de verdadeiro método experimental no campo do direito.

Ora, o conceito de causa só tem utilidade e razão de ser pela influência que possa exercer na aplicação da lei, pela sua razão prática, sem o que será mera especulação abstrata.

A noção de causa deve pois ter um conteúdo objetivo que permita a sua atuação funcional nos casos concretos.

Estabelecidos êsses princípios cumpre aplicá-los às diversas teorias existentes sobre a causa da relação jurídica de impôsto, e examinar se as mesmas podem satisfazer aos pressupostos da causa em direito privado, de acôrdo com a tese clássica sobre êsse instituto jurídico, acima exposta.

7. No direito moderno, cronologicamente, os primeiros autores que se preocuparam com o problema da causa do impôsto foram RANELLETTI (23) e GRIZIOTTI. (24)

Para RANELLETTI a causa da obrigação tributária, tomada em seu conjunto, é o serviço, entendido de um modo geral, que o Estado presta à Sociedade.

Essa causa não é a causa de cada relação jurídica particular, pois a causa destas é a posse de uma renda. (25)

Recentemente ROTONDI filiou-se à opinião de RANELLETTI, pelo menos quanto aos impostos diretos, no sentido de que:

"la causa giuridica non può essere che quella generale, che si riferisce all'imposizione fiscale in genere, da una parte, e dall'altra, ai servizi, nel loro complesso, che lo Stato fornisce ai cittadini". (26)

8. GRIZIOTTI discorda da tese de RANELLETTI por achar que o problema da causa não pode ser colocado no plano das relações en-

"cessante causa finali cessat effectus", apud GEORGES CHEVRIER, *Essai sur l'histoire de la cause dans les obligations*. Paris, Sirey, 1929, pág. 45.

(23) ORESTE RANELLETTI, *Natura giuridica dell'imposta*, in *Municipio Italiano*, 1898, ns. 2 e 6, apud B. Griziotti, *Intorno al concetto...* cit., pág. 373.

(24) BENEVENUTO GRIZIOTTI, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Ed. Reus, Madrid, 1935, págs. 209 e segs.; *Intorno al concetto...* cit., págs. 373 e segs.

(25) In B. GRIZIOTTI, *Principios...* cit., pág. 216.

(26) ASTER ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Cedam, Padua, 1951, pág. 71.

tre a Sociedade, tomada em bloco, e do Estado, pois que aquela nem recebe serviços nem paga impostos, (27) e que a causa da relação jurídica individual é que são os benefícios gerais ou particulares que obtém o contribuinte por obra do Estado ou pelo fato de pertencer ao Estado, à Sociedade ou à economia nacional que o Estado representa. (28)

Desenvolvendo a sua tese, GRIZIOTTI chegou à conclusão de que a causa jurídica do impôsto era formada por quatro elementos: capacidade contributiva, troca dos serviços gerais e particulares, ato unilateral do Estado para obrigar à prestação e ato de imposição. (29)

Acompanhando GRIZIOTTI encontramos PUGLIESE (30) e MOFFA. (31)

ADRIANI não destoa grandemente de GRIZIOTTI.

Para êle a causa varia conforme os impostos sejam pessoais ou impecoais.

Naqueles a causa é a capacidade contributiva do cidadão, (32) e nestes a sua participação na vida social. (33)

9. Outra teoria que, parecendo se afastar dessas, a nosso ver, tem, no fundo, conteúdo idêntico, é a de VANONI.

Para êste autor a causa da relação jurídica de impôsto é a necessidade que tem o Estado de angariar meios para a atividade pública. (34)

Introduzida a noção de atividade pública na conceituação da causa jurídica, evidentemente se tem em mira os serviços públicos.

(27) B. GRIZIOTTI, *Principios...* cit., pág. 217.

(28) B. GRIZIOTTI, *Principios...* cit., pág. 215.

(29) B. GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e sue applicazioni*, in Riv. d. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., 1949, 1.ª parte, págs. 29/30.

(30) MARIO PUGLIESE, *Instituciones de Derecho Financero*, Fondo de Cultura Economica, México, 1939, págs. 11 e segs. PUGLIESE adota um outro conceito de causa que êle considera mais restrito e que examinaremos mais adiante.

(31) *Apud* BRUNO GORINI, *La causa giuridica dell'obbligazione tributaria*, in Riv. Ital. d. Dir. Finanziario, Giuffrè, Milão, 1940, I, pág. 164.

(32) P. J. A. ADRIANI, *La causa giuridica delle imposte nella dottrina e giurisprudenza olandese*, in Riv. d. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., 1941, 1.ª parte, pág. 249.

(33) P. J. A. ADRIANI, *La causa...* cit., pág. 250.

(34) EZIO VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Pádua, 1932, págs. 101 e segs. e pág. 111; entre nós, filiam-se a essa tese GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Causa das Obrigações Fiscais, verbete in Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Ed. Borsoi, pág. 22, n. 105, e JOÃO MARTINS DE OLIVEIRA, *Direito Fiscal*, Rio de Janeiro, Jacinto Ed., 1943, págs. 47/8.

De fato, VANONI não concebe que outras finalidades da imposição possam constituir causa do impôsto.

Assim, quando o impôsto tente influir sôbre a distribuição da riqueza ou sôbre as condições demográficas do país, etc., tais fins são estranhos à causa do tributo, constituindo, em relação à causa por êle apontada, o mesmo que os *motivos* da obrigação em direito privado, isto é, os elementos meramente psicológicos, sem relevância jurídica. (35)

Vemos pois que o único motivo que, para VANONI, constitui causa jurídica é a coleta de meios para a execução dos serviços públicos, o que significa dizer que a execução dêsses serviços é a causa da relação jurídica de impôsto.

10. Como se vê em tôdas essas teorias está latente a idéia de que o conceito de causa implica o de contraprestação, dado que o ponto principal das mesmas é a prestação de serviços pelo Estado ao contribuinte ou à Sociedade.

GRIZIOTTI, aliás, é positivo a respeito. (36)

Na realidade, porém, tomar a contraprestação dos serviços estatais como causa da obrigação de impôsto é estabelecer uma confusão entre causa jurídica da obrigação fiscal e causa da imposição, quando esta última nada mais é do que a motivação filosófica do direito de tributar, ou mesmo a razão social da tributação.

Mas, essa pretensa causa, essa motivação, não tem nenhuma identidade com a causa da relação jurídico-tributária, em geral, e com o crédito fiscal em particular.

É o que salienta muito bem BÜHLER criticando teorias idênticas de financistas alemães:

“Ciò che viene trattato dai due finanzieri e viene chiamato da MOLL “causa giuridica dell'imposizione” é, — evidentemente, qualche cosa di ben diverso dal fondamento giuridico o causa del singolo credito d'imposta”. (37)

(35) E. VANONI, *Natura...* cit., págs. 111/112.

(36) B. GRIZIOTTI, *Intorno...* cit., pág. 373.

(37) OTTMAR BÜHLER, *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco*, in Riv. di Dir. Finanz. e Sc. delle Fin., 1939, I, pág. 13.

Como se constata é evidente a natureza metajurídica do conceito de causa dos autores supracitados; no entanto, não custa pôr à prova essas teorias, de um modo mais concreto.

11. Apliquemos, pois, à análise das mesmas, os conceitos fundamentais de causa jurídica da obrigação, tal como foram formulados pela escola clássica causalista, e constantes da exposição acima. (38)

No momento vamos nos limitar a examinar a alegação de que a causa da obrigação fiscal são os serviços prestados aos cidadãos, pelo Estado, deixando para apreciação posterior a parte dessas teorias que considera como causas jurídicas do impôsto o objeto da tributação ou seu fato gerador, (39) a capacidade contributiva, (40) a lei, (41) ou o ato de imposição. (42)

Se êsses serviços fôsem a causa da relação jurídica de impôsto, deveria êsse conceito nos dar um valor constante para a causa de cada impôsto, ou mesmo dos impostos em geral.

É isso que acontece?

Parece-nos que não.

Para isso seria necessário que êle fizesse corpo com a lei fiscal, que fôsse um elemento essencial da relação jurídica de impôsto, o que não é.

De fato, encarada a lei fiscal em si mesma não se pode dela deduzir que os dinheiros a serem arrecadados em virtude do seu comando tenham tal ou qual emprêgo.

Não se infere da lei de impôsto, necessariamente, que o fim da mesma seja angariar meios para a execução dos serviços públicos, ao invés de ter como finalidade socializar a riqueza, ou dificultar o exercício de certas atividades.

Não se pode pois dizer que a contraprestação dos serviços de ordem geral ou particular seja parte integrante e necessária dos impostos em geral ou de cada impôsto em particular.

Além disso, para que o citado motivo pudesse ser considerado como causa jurídica seria necessário que, a par de ser êle sempre o mesmo para cada impôsto, fôsse ainda diferente do fim dos outros impostos, como se viu.

(38) Supra n. 6.

(39) Adiante n. 32.

(40) Adiante n. 38.

(41) Adiante n. 30.

(42) Adiante n. 23.

Ora, as teorias sob exame não satisfazem a esta última condição, dada a própria generalidade do conceito de causa por elas adotado.

Não vemos como êsse conceito poderia servir para distinguir os impostos entre si.

Também o segundo requisito da causa, na teoria clássica, não é preenchido pelo conceito de causa, que ora examinamos.

De fato, se se busca em elementos estranhos à lei a causa da obrigação tributária, pode-se, quando muito, estar focalizando a *causa impositionis*, mas não a causa do impôsto, objetivamente considerada, em cada caso particular.

Essa causa será a causa da lei de impôsto, mas não de cada relação jurídica de impôsto.

ROTONDI renova a distinção da causa em *causa obligandi*, e *causa debendi*, que corresponderiam à causa do contrato e à causa da obrigação, no direito privado, e à causa da lei e à causa da obrigação, no direito fiscal. (43)

Chega depois à conclusão de que não se pode investigar a causa da lei (44); quanto à causa da obrigação só pode ser investigada nas taxas e contribuições, (45) sendo que nos impostos essa indagação não pode ser feita individualmente, mas só pela totalidade dos cidadãos e assim mesmo não em juízo, (46) mas por processos políticos.

Isso significa negar efeitos jurídicos a êsse conceito de causa, em matéria de impostos, que é justamente o terceiro requisito da causa, na teoria clássica.

Vemos pois que essa pretensa causa é a causa da lei e não de cada relação jurídico-tributária.

12. Quanto ao terceiro requisito, são os próprios adeptos da citada teoria que reconhecem que o seu conceito de causa não tem êsse efeito fundamental no direito privado.

TROTABAS, por exemplo, viu com clareza a importância dêsse critério como instrumento de trabalho na caracterização do que seja causa da obrigação.

Ensina-nos êle:

(43) A. ROTONDI, *Appunti...* cit., págs. 64/65.

(44) A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 65.

(45) A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 66.

(46) A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 71.

(47) L. TROTABAS, *L'applicazione...* cit., pág. 45.

“É dunque importante, in margine alla teoria generale della causa, domandarsi se, in materia finanziaria, il giudice possa e debba egualmente ricercare la causa delle situazioni giuridiche che gli sono sottoposte, e come egli concepisca praticamente questa ricerca”. (47)

TESORO também reconhece que a aplicação da teoria da causa ao direito fiscal deveria trazer como consequência a impossibilidade da cobrança do impôsto quando faltasse a causa da obrigação tributária, o que seria revolucionário e antijurídico. (48)

Também VANONI acha que nos impostos a indagação de sua causa está subtraída à competência do Judiciário, só tendo cabimento nas taxas e contribuições, e assim mesmo sem entrar na apreciação da medida das contraprestações. (49)

GRIZIOTTI foi o único a afirmar que, faltando a causa, o Juiz pode deixar de aplicar a lei. (50)

ROTONDI, porém, critica essa tese como subversiva de toda a legislação fiscal. (51)

É o próprio GRIZIOTTI, em trabalho posterior, reconhece que para se chegar a essa finalidade deve-se afastar o problema político da causa e ficar somente no técnico-jurídico, sem precisar, no entanto, em que êsse problema se relacionaria com a idéia de causa da obrigação fiscal. (52)

Também PUGLIESE nega êsse efeito à causa do impôsto, tal como a entendem GRIZIOTTI e outros, (53) o mesmo acontecendo entre nós com ULHOA CANTO. (54)

De todo o exposto se vê que o conceito de causa, tal como se apresenta na teoria da maior parte dos fiscalistas, nada tem de comum com a teoria clássica da causa do direito privado, a não ser o nome.

Além disso não tem nenhum efeito jurídico prático pois que não pode ser ela investigada a fim de invalidar o crédito de impôsto.

(48) G. TESORO, *La causa...* cit., pág. 33, nota 2 e pág. 37.

(49) E. VANONI, *Natura...* cit., pág. 110/111.

(50) B. GRIZIOTTI, *Diritto Finanziario*, in *Nuovo Dig. Ital.*, pág. 1.064.

(51) A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 26.

(52) B. GRIZIOTTI, *Intorno...* cit., pág. 384.

(53) M. PUGLIESE, *Instituciones...* cit., pág. 112.

(54) GILBERTO DE ULHOA CANTO, *Causa...* cit., pág. 22, n. 100.

Chamar-se a tais motivações da tributação de causa jurídica é mera afirmação destituída de conteúdo, pois que só é realmente jurídico aquilo que atua no campo do direito e nas relações jurídicas.

De fato, se essa chamada “causa da obrigação tributária” não pode servir de base a uma “não aplicação de uma norma tributária legislativamente válida”, (55) é evidente que ela não tem uma função de direito material, sendo, portanto, mero princípio filosófico. (56)

Parece-nos, pois, que a razão está com TESORO quando classifica a teoria da causa de GRIZIOTTI de metajurídica, (57) designação essa que cabe a todas as outras teorias acima expostas. (58)

13. É bem verdade que, em direito privado, há uma corrente moderna que considera insuficiente o conceito clássico de causa.

Para êsses autores os motivos pessoais, mesmo não declarados, têm influência decisiva na relação jurídica e na sua validade. (59)

JOSSERAND, em seu estudo sobre os motivos que levam as partes a estabelecer relações jurídicas, alinha uma série de casos em que êsses motivos acabaram por invalidar o ato jurídico.

No entanto, a teoria que estende o conceito de causa jurídica para também incluir nela os motivos, não nos apresenta exemplos tão decisivos em favor de uma aceitação de motivos meramente subjetivos.

De fato, se se consultar a obra de JOSSERAND sobre “les mobiles”, acima citada, ver-se-á que, regra geral, os motivos que têm relevância jurídica são de natureza objetiva pois:

a) ou estão previstos na própria lei como causa de validação de um ato proibido;

b) ou vêm expressos na declaração da vontade e portanto constituem menos motivos psicológicos do que cláusulas documentais.

Trata-se, pois, de motivos expressos na declaração de vontade, onde a lei não os proíbe, e que, portanto, dada a liberdade concedida

(55) M. PUGLIESE, *Instituciones...* cit., pág. 112.

(56) BRUNO GORINI, *La causa giuridica dell'obbligazione tributaria*, in *Riv. Ital. d. Dir. Fin.*, Giuffrè, Milão, 1940, I, págs. 168 e segs.

(57) G. TESORO, *La causa...* cit., pág. 33.

(58) HANS KELSEN, *Teoria General del Estado*, Trad. espanhola Ed. Labor, 1934, pág. 106, qualifica de metajurídica toda classificação das leis de acordo com o fim que aspiram realizar.

(59) L. JOSSERAND, *Les mobiles...* cit., págs. 161/162; GEORGES RIPERT, *A regra moral nas obrigações civis*, trad. brasil., Ed. Saraiva, S. Paulo, 1937, págs. 67, 69 e 75.

(60) G. RIPERT, *A regra moral...* cit., pág. 74.

pela norma jurídica, adquirem a natureza de causa jurídica, integridades que ficam na vontade objetivamente declarada.

Mas, apesar disso, se falhar a causa jurídica propriamente dita, os motivos não serão suficientes para justificar a existência da relação jurídica.

Eles podem mudar-lhe a tonalidade, mas nunca constituir a sua essência.

Assim se R. compra um imóvel com a finalidade de nêle instalar um hospital para os pobres, por mais meritório que seja êsse motivo, isso não exclui a obrigação de pagar o preço, causa jurídica da venda.

14. E RIPERT, embora afirme que “a distinção entre o fim do contrato e o motivo determinante não é no fundo, senão uma questão de prova”, (60) cita logo adiante uma hipótese que é a negação da sua própria afirmativa.

De fato, tanto os motivos subjetivos são de ordem secundária para o direito que, quando aquêles são diversos do que a lei considerava como causa ilícita, prevalece esta contra aquêles.

Vejamos o que nos diz a respeito o próprio RIPERT:

“No empréstimo feito a um jogador para lhe permitir continuar a jogar, o pensamento de que êste jogará de novo, graças a êste empréstimo, está com certeza no espírito de quem empresta, (61) mas pode ter outros: desejo de obsequiar, sentimento de gratidão, receio ou piedade, respeito humano ou caridade. Entre êsses motivos há os que são honestos, mas entre êles se infiltrou o motivo culpável: facilitar o jôgo; isso basta para tornar o contrato imoral”. (62)

Parece-nos que a conclusão de RIPERT é contrária ao que queria provar.

O que se vê é que, apesar de existirem motivos honestos, como a causa do empréstimo, pela vontade da lei, é ilícita, o ato é nulo.

(61) Esta é a causa jurídica da nulidade do ato, pois de acôrdo com a lei essa é a vontade presumida do negócio jurídico.

(62) G. RIPERT, *A regra moral...* cit., pág. 74.

Não se levam em conta os motivos, mas sim o fim do contrato: emprestar para o jôgo, fim êsse presumido pela lei quando o empréstimo é feito no ato de jogar.

A causa está condicionada pela lei a êsse fato, e a vontade das partes não pode modificar a vontade da lei.

15. Os outros casos enumerados por JOSSERAND, não incluídos nos itens acima examinados, configuram hipóteses em que o motivo invalida a declaração de vontade.

Não se trata aqui porém de elevar o motivo psicológico à categoria de causa jurídica.

O que se visa é evitar as fraudes à lei, é negar a proteção da lei a atos que se apresentam formalmente como legítimos e que, na realidade, encobrem atos escusos e condenáveis pela ordem jurídica.

Êsses motivos não constituem a causa da obrigação, mas a causa da sua não existência em face da lei.

Os atos dêles decorrentes são considerados ineficazes perante a ordem jurídica, que lhes nega proteção.

Vemos pois que os casos apresentados por JOSSERAND não configuram propriamente hipótese em que haja falta de causa, mas em que, embora esta exista, o ato está viciado por um motivo infringente da ordem jurídica, a qual deve prevalecer sobre a vontade privada.

Como bem pondera BETTI, o negócio jurídico vale pela proteção que lhe dá a lei, não sendo competente para determinar por si só os efeitos jurídicos que dêle devem dimanar. (63)

16. Como quer que seja, mesmo que se admita que a teoria clássica da causa é insuficiente para abarcar tôda a realidade jurídica da finalidade das obrigações, ainda assim é de se indagar qual seria a consequência dessa conclusão para o direito tributário.

Ainda que se aceite literalmente a tese de JOSSERAND de que os motivos também constituem causa jurídica no direito privado, isso não seria razão suficiente para estendê-la, sem maior exame, ao direito fiscal.

De fato, nas obrigações negociais de direito privado, únicas examinadas por JOSSERAND, as condições são diversas das do direito tributário.

Naquelas a vontade individual é a fonte da obrigação.

(63) E. BETTI, *Teoria generale*, cit., pág. 192.

A lei é, portanto, normativo-supletiva, ao passo que no direito tributário ela é a própria vontade criadora da obrigação, objetivamente considerada.

Por êsse motivo é que a busca da finalidade do contrato e da lei deve ter alcance diverso, como bem pondera BETTI:

“Nell’interpretazione del contratto l’indagine del concorde intento pratico dei contraenti è un criterio di orientamento che impone all’interprete di andar oltre il testo e la lettera delle dichiarazioni contrattuali e di allargare la chercchia dei mezzi interpretativi a mezzi extratestuali... Per contro, nell’interpretazione della legge non é ammissibile un ricorso a mezzi extratestuali desumibili dal modo della sua formação, se non come ad un qualsiasi altro precedente storico (tali, i lavori preparatori)”. (64)

Assim pode-se ir buscar na vontade individual, geradora da obrigação, motivos contrários à ordem jurídica, para negar efeito à vontade declarada.

O mesmo não pode acontecer quando a única vontade que intervém na formação da obrigação é a lei.

Não se pode inquinar a lei de ir contra a ordem jurídica, de ter se originado de motivos contrários a essa ordem legal. (65)

Seria um contra-senso que se quisesse negar atuação à lei fiscal invocando-se uma ordem jurídica de que ela é a expressão material.

Fica pois excluída a possibilidade de não aplicação da lei por motivo ilícito, pois sendo a obrigação fiscal uma obrigação *ex-lege* não pode ser ilícito o que por definição é legal.

(64) EMILIO BETTI, *Interpretazione della Legge e degli atti giuridici*, Giuffrè, Milão, 1949, pág. 167.

(65) Uma exceção seria o caso de uma lei que tivesse um motivo contrário à Constituição: por ex., tributar de tal maneira que essa imposição constituísse uma expropriação sem indenização. Mas, ainda nesse caso, seria necessário que o motivo do legislador não fôsse meramente subjetivo, mas se deduzisse da própria lei, pela excessiva taxação.

Além disso, êsse fato, sendo apreciado em face da Constituição, não constituiria mero motivo psicológico, mas exame da vontade objetiva de um legislador maior.

Se o Juiz pode julgar um contrato em face da lei, não pode, no entanto, julgar a própria lei.

Os motivos do legislador, isto é, a conveniência de uma determinada imposição escapam à apreciação do Judiciário, na nossa organização estatal atual.

Fica assim esclarecido porque se impõe uma diferença de tratamento para as obrigações que se originam da vontade das partes e aquelas em que a lei é sua fonte direta.

Se no direito tributário, direito regido somente pela lei, se quer aplicar a teoria dos motivos, tem-se pois de fazê-lo de outro modo, de tal maneira que nunca se invalide propriamente a vontade declarada na fonte direta da obrigação.

17. Uma das aplicações dessa teoria é o exame dos trabalhos preparatórios (66) para a apuração da *mens legislatoris*; mas da mesma forma que no direito privado, os motivos só podem ser levados em consideração quando não contrários ao fim da lei, nesta objetivamente declarado, assim também na interpretação da vontade declarada do legislador prevalece a *mens legis*. (67)

18. E, também, como no direito privado, mesmo que a causa metajurídica venha expressa na lei tributária, ela só pode ter consequências jurídicas (68) se não contrariar a essência do tributo nela regulado.

Não é toda declaração do legislador, constante da lei, que pode alterar a relação jurídico-tributária no seu aspecto fundamental.

De fato, se um tributo se destina a um determinado fim, expressamente declarado na lei, isso não o transforma em um tributo diverso, não altera a causa jurídica da tributação. (69)

(66) CARLOS MEDEIROS SILVA, *Valor dos trabalhos preparatórios na interpretação das leis*, in Revista de Direito Administrativo, vol. II, pág. 247.

(67) E. BETTI, *Teoria generale...* cit., págs. 192 e 193.

(68) E. BLUMENSTEIN, *La causa...* cit., pág. 370.

(69) Em contrário, § 2.º do art. 1.º do Decreto-lei n. 2.416 de 17 de julho de 1940; 2.ª T. do Supremo Tribunal na Ap. Civ. 7.859, in *Rev. For.*, vol. 100, pág. 486; 2.ª T. do Supremo Tribunal no Rec. Extr. 20.694, in *D. J.* de 4 de outubro de 1954, pág. 3.388; Pleno do Trib. Fed. de Recursos na Ap. Civ. 3.449, in *D. J.* de 23 de março de 1954; 2.ª Turma do Trib. Fed. de Recursos na Ap. Cível 1.582, in *Rev. Dir. Advo.*, vol. 34, pág. 156.

A favor, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, *Contribuição para a Fundação da Casa Popular*, *Rev. de Dir. Advo.*, vol. 17, págs. 44 e segs. G. DE ULHOA CANTO, *Taxa sobre carburante*, comentário, *Rev. de Dir. Advo.*, vol. 29, pág. 285.

A finalidade do tributo, os motivos que levaram o legislador a instituí-lo, ainda que declarados, não alteram nem validam por si sós a relação jurídico-fiscal.

É a lição de FLEINER:

“Il ne faut pas non plus tenir compte dans la notion d'impôt du motif de politique financière qui l'a fait établir”. (70)

A causa do impôsto prevalece pois contra os motivos do legislador.

Assim, da mesma forma que, no direito privado, o motivo deve estar “en corrélation assez étroite avec l'économie même du contrat”.

(1) também em direito fiscal, o motivo, mesmo que constante da própria lei, só tem relevância jurídica se está em consonância com esta, em correlação bem estreita com a própria economia da lei, para usar as expressões de IONASCO.

19. Poder-se-á, no entanto, alegar que, em determinada fase histórica, os motivos, que hoje consideramos metajurídicos, tinham relevância jurídica, e que, assim sendo, a crítica feita à tese supra não tem validade geral.

De fato, no direito medieval italiano, a doutrina reconhecia relevância jurídica, em matéria tributária, a causa que nós, hoje em dia, consideramos como extrajurídica.

Nessa fase da história do direito, aceitava-se a tese de que “tra il pagamento, dunque, del tributo da parte del contribuente e la erogazione del tributo medesimo da parte dell'autorità costituita si istituisce un rapporto diretto e necessario nel senso che al pagamento deve corrispondere una erogazione preordinata ad assicurare, a titolo di corrispettivo, una somma adeguata di servizi pubblici”. (72)

20. Dêsse princípio tiravam os doutôres conseqüências semelhantes àquelas que decorrem do conceito clássico de causa no direito privado.

(70) FRITZ FLEINER, *Les principes généraux du droit administratif allemand*, Paris, Delagrave, 1933, pág. 257.

(71) T. R. IONASCO, *Les récentes destinées...* cit., pág. 27.

(72) RENZO POMINI, *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Giuffrè, Milão, 1951, pág. 117.

De fato, na incisiva formulação de A. CAPUTO a causa serve para distinguir os tributos: “causa sit illa, quae limitat, et distinguit munera...” (73)

Além disso, êsse conceito não servia apenas para distinguir entre si os tributos reais e pessoais; (74) A. THOMATI vai mais além e procura a causa de cada tributo tomado isoladamente, “penetrando, per cosi dire, nel vivo di ogni tributo per indagarne l'essenza e la sua funzione”. (75)

De mais a mais, permitia-se, no direito intermédio, que o tributo fôsse impugnado se a despesa, a que se destinava, não era útil, (76) justificando-se assim a evasão fiscal, que, nesses casos, era considerada como *legítima*, por nulidade da imposição, por ser essa contrária ao direito. (77)

Vemos pois que, no direito medieval italiano, uma causa que hoje consideramos metajurídica, tinha a mesma função e produzia os mesmos efeitos que a causa jurídica, de acôrdo com a teoria clássica da causa.

21. Qual a explicação para o fato de uma causa metajurídica produzir, no direito intermédio, efeitos jurídicos, que hoje lhe são negados?

A resposta a essa pergunta é muito simples: a causa que para nós, hoje em dia, é considerada metajurídica, era, àquela época, considerada causa jurídica.

Essa causa não era sòmente a causa da imposição, elemento exterior à lei tributária e simples motivação desta.

A doutrina medieval a considerava “como elemento constitutivo da obrigação tributária, como *essência* do tributo”. (78)

Assim a causa que hoje consideramos metajurídica, no direito medieval era parte integrante do ser dos tributos, pois dava a êstes *esse especificum*. (79) Era, portanto, jurídica.

(73) AGOSTINO CAPUTO, *De Regimine Reipublicae Tractatus fertilis, Neapolis*, apud Lazarum Scorigium, 1621, cap. VII, n. 33, apud R. POMINI, *La causa...* cit., págs. 9, 228, 233 e 334.

(74) R. POMINI, *La causa...* cit., págs. 228 e segs.

(75) AEGIDI THOMATI (TOMATO), *De Collectis seu muneribus patrimonialibus*, in “Tract. univ. iuris”, T. XII, fol. 135b n. 20, apud R. POMINI, *La causa...* cit., pág. 257.

(76) R. POMINI, *La causa...* cit., págs. 228 e 251.

(77) R. POMINI, *La causa...* cit., pág. 205.

(78) R. POMINI, *La causa...* cit., pág. 9.

(79) A. CAPUTO, *De Regimine...* cit., apud R. POMINI, *La causa...* cit., págs. 9, 228, 233 e 334.

Em consequência, da mesma forma que nos recusamos a reconhecer como jurídica uma causa que não tenha efeitos jurídicos, (80) pelo mesmo motivo negamos o qualificativo de metajurídico a uma causa que tem efeitos jurídicos, pois reconhecer efeitos jurídicos a certos fatos é colocá-los dentro do campo do direito.

Vemos, pois, que não se pode identificar as duas situações: no direito intermédio a pesquisa do emprêgo dos dinheiros públicos, oriundos da tributação, era permitida, constituindo, portanto, êsse emprêgo do produto da arrecadação causa jurídica da imposição: hoje em dia êsse efeito lhe é negado, ficando, em consequência, eliminada a possibilidade de se lhe atribuir a qualificação de causa jurídica.

22. Mas estará, hoje em dia, completamente afastado, em matéria de impôsto, o conceito de causa baseado na bilateralidade?

BLUMENSTEIN acha que não.

O exemplo por êle citado é o das isenções de impostos, nas quais "quest'ultimo [o Estado] rinuncia al pagamento del tributo tenuto conto di una contraprestazione dell'obbligato tributario". (81)

Mas, nesse caso, não se trata de causa da imposição, e, portanto, de causa da relação jurídica tributária.

O que se deve pesquisar é a causa da isenção.

Ora o que é a isenção, na realidade?

A verdadeira isenção é aquela em que o Fisco abre mão de um impôsto, a que, normalmente, teria direito, nos têrmos da lei fiscal. (82)

Por êsse motivo é que teria todo cabimento identificar as isenções às doações. (83)

O fato de, regra geral, a isenção só ser concedida atendendo a certas circunstâncias, tais como a finalidade da atividade de contribuinte isento, ou a natureza do bem isento, não lhe tira o caráter da liberalidade, embora causada.

Não seria mesmo curial que o poder público fizesse doações sem uma razão mais forte, sem uma causa.

(80) Supra n. 12.

(81) E. BLUMENSTEIN, *La causa...* cit., pág. 370.

(82) A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, 1937, pág. 108.

(83) Na Conferência Nacional de Legislação Tributária, de 1941, foi apresentada uma tese (não publicada) em que seus autores (ANTENOR DOS SANTOS FAGUNDES, MÁRIO LORENZO FERNANDEZ e GILBERTO PAIVA FERNANDES) propunham a abolição das isenções e sua substituição por subvenções.

Isso porém não tira à isenção o seu caráter de liberalidades.

É sabido que, também no direito privado, existem doações, nas quais se impõe um ônus ao donatário (doações com encargo).

Êsse fato, porém, não lhes tira o caráter de liberalidades. (84)

Vemos pois que o exemplo de BLUMENSTEIN não serve para caracterizar a causa do crédito fiscal, pois constitui exatamente um caso em que êsse crédito deixa de ser cobrado, mas não por falta de causa, e sim pela existência de outra causa, que justifica a sua dispensa, causa essa, no entanto, que também não se caracteriza pela bilateralidade prestacional da relação jurídica, mas por um *animus donandi*, embora com encargo, e, muitas vêzes, somente sob condição.

Como quer que seja essa causa da isenção nada tem a ver com a causa do impôsto.

23. Mas se os motivos do legislador não podem ser levados em conta, pois só é relevante, no direito moderno, a vontade objetivamente declarada do Poder Legislativo, isto é, a lei, há, no entanto, uma fase da liquidação do crédito fiscal em que existe uma declaração de vontade individual, da autoridade pública, que não goza da presunção absoluta da legalidade que é inerente à lei, e que pode, portanto, ser impugnada: é o lançamento.

Será cabível a apuração da existência de motivos nesse ato?

ALLORIO, baseando-se em princípio do direito positivo italiano, relativo a casos em que o lançamento se torna inimpugnável, e, portanto, não investigável a sua causa, pretende deduzir, dêsse ato, a desvalia dêsse conceito, dando como fator precípua do crédito fiscal o ato de imposição, que passaria a ser a verdadeira causa do tributo. (85)

É evidente que, na hipótese, não há qualquer problema de causa, em foco.

(84) L. JOSSEKAND, *Les mobiles...* cit., pág. 333, n. 266.

É bem verdade que CAPITANT, analisando os efeitos da falta de execução do encargo, diz que "as coisas se passam como para os contratos sinalagmáticos" (*De la cause...* cit., pág. 452, n. 201); mas é evidente que os efeitos nos dois casos devem ser os mesmos, não por se tratar de dois contratos sinalagmáticos, mas por se tratar de dois atos em que a prestação perde a sua causa.

(85) ENRICO ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, Ed. Torinese, 2.^a ed., 1953, pág. 128, par. 23.

A preclusão do direito de impugnar o lançamento, o ato de imposição, constitui uma situação semelhante à da coisa julgada, apesar de ALLORIO negar êsse fato.

Não há pois aí negação do direito de investigar a causa do impôsto, mas simples decadência dêsse direito. (86)

Trata-se, além disso, de uma tese deduzida de um particular sistema jurídico e, portanto, sem valor doutrinário universal, para a caracterização da causa da relação jurídica de impôsto.

24. TROTABAS, que também é de opinião de que o problema da causa em direito tributário, só pode ter aplicação em relação ao lançamento, no entanto, examina a questão de um outro ponto de vista.

Para TROTABAS a única maneira de se encontrar, no direito tributário, uma situação idêntica à que se estabelece com a investigação da causa no direito privado, é examinar os motivos do lançamento. (87)

Aplica êle a teoria dos motivos, ao ato de lançamento, levando em conta os fins visados pelo Administrador.

Se êsses fins são personalistas e condenáveis poderá o juiz invalidar êsse ato administrativo, em virtude do motivo ilícito que o vicia.

Preliminarmente devemos ponderar que êsse ato administrativo não é fonte da obrigação fiscal, não tendo, portanto, os motivos da autoridade lançadora relevância na validade da relação jurídica propriamente dita.

Trata-se de ato meramente declaratório (88) e qualquer falta de causa da obrigação preexistiria a essa declaração, não derivando, portanto, dela.

No entanto, como vimos, TROTABAS não considera a relação jurídica propriamente como destituída de causa, mas como viciada pelo motivo ilícito da autoridade lançadora.

Êsse motivo é um motivo subjetivo, constitutivo de um desvio de poder, o qual, se existente, permite afastar a obrigação tributá-

(86) A respeito de hipótese idêntica no direito fiscal brasileiro ver CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, *Executivo Fiscal, Direito de Defesa*, Comentário in Rev. de Dir. Advo., vol. 25, págs. 247 e segs.

(87) L. TROTABAS, *L'applicazione della teoria...* cit., págs. 36 e segs.

(88) Para maior exame dêsse ponto veja-se CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, *Dívida Fiscal, Crédito Fiscal*, in Repertório Enciclopédico do Dir. Brasil., vol. 18, págs. 120 e segs., ns. 14 e segs.

ria pelo próprio vício do motivo, que, assim, faz as vêzes de causa da não existência da obrigação tributária.

Encontramo-nos aqui face a casos idênticos àqueles que JOSSE-RAND tinha apontado como configuradores de móveis jurídicos, mas que nada mais são do que causas negativas, à margem do conteúdo da obrigação tributária, tanto assim que concomitantemente com elas persiste a causa da obrigação fiscal, que seria perfeita se não estivesse viciada pelo motivo da Autoridade fiscal.

E tanto assim é que o seu afastamento, numa obrigação verdadeiramente sem causa, não seria, por si só, suficiente para validar dita obrigação.

Trata-se pois de um caso típico não de falta de causa jurídica, mas de abuso de direito por parte da autoridade administrativa, abuso que vicia uma obrigação que normalmente seria válida. O próprio conceito de abuso de direito por si mesmo já pressupõe que haja um direito de que se abuse.

Como quer que seja, a tese de TROTABAS não se aplica à causa da relação jurídica de impôsto, mas, quando muito, à causa do ato administrativo de lançamento.

Vemos pois que a teoria dos motivos, que tem valor restrito no direito privado, não pode ter aplicação ao direito público, pelo menos da mesma maneira que tem no direito privado.

25. De fato, neste ramo do direito, a teoria dos motivos se apóia justamente numa jurisprudência que, em certos casos, vai buscar, em elementos estranhos à própria vontade declarada, a razão para não lhe reconhecer efeitos jurídicos.

No entanto, no direito tributário, os seguidores das doutrinas que se poderiam chamar “dos motivos da tributação” não aceitam a conseqüência, que é o fundamento desta no direito privado, isto é, a negação de efeito à obrigação tributário, oriunda da lei, ou dar-lhe efeito diverso daquele que normalmente teria pela natureza de cada tributo.

No entanto, é indubitável que essa característica é essencial, e que um móvel de qualquer ato social, que não tenha êsse efeito, não é um motivo jurídico, mas um simples motivo psicológico.

26. Dir-se-á que, nas obrigações tributárias, se não se admitir uma causa extrajurídica não se poderá, em verdade, aplicar a teo-

ria da causa porquanto não terá sentido a pergunta “por que” se tributa? (89)

O próprio JOSSEERAND, no entanto, mostrou que êsse critério é insuficiente. (90)

Vários “*por ques*” são possíveis, tanto em matéria cível, como em matéria tributária.

Pode-se, por exemplo, perguntar:

1.º. Por que se tributa?

2.º. Por que se tributa tal ou qual matéria imponible em vez de outra?

3.º. Por que se tributa tal ou qual objeto, ato ou fato singular?

A cada uma dessas perguntas corresponde uma resposta, que cabe em um determinado campo de pesquisa.

À 1.ª pergunta cabe a resposta:

Tributa-se porque o Estado tem necessidade de dinheiro para os gastos públicos. É de ordem financeira.

À 2.ª pergunta cabem as respostas:

Tributa-se tal ou qual matéria porque se quer acabar com a propriedade, porque se quer dificultar a entrada de produtos estrangeiros, porque é mais fácil a arrecadação dessa maneira, porque revelam capacidade contributiva. São respostas que se relacionam com a política social, com a política econômica senso estrito, com a organização administrativa, com a ciência das finanças.

São tôdas elas metajurídicas.

A 3.ª pergunta se situa realmente no campo do direito, porquanto, se se quer buscar a causa da obrigação tributária, temos sempre que considerar uma relação jurídica certa e determinada e buscar a sua causa intrínseca e não a causa da mesma em relação a outras relações possíveis.

De fato, se usássemos do mesmo método de perguntas acima nas relações negociais do direito privado chegaríamos ao mesmo impasse a que chegamos no direito tributário.

À 1.ª pergunta corresponderia esta outra:

Por que se contrata?

À 2.ª esta outra:

Por que se faz tal ou qual contrato em vez de outro qualquer?

(89) G. DE ULHOA CANTO, *Causa...* cit., pág. 13, n. 53.

(90) L. JOSSEERAND, *Les mobiles...* cit., págs. 146/7.

Evidentemente iríamos chegar a motivos metajurídicos, também em direito privado, se procurássemos responder a tais questões.

A verdadeira pergunta orientadora da pesquisa da causa é *por que* se fêz tal contrato certo e determinado, à qual corresponde a pergunta *por que* se tributam tais ou quais fatos ou objetos certos e determinados.

Assim: por que se tributa duplamente a venda de imóvel feita por procurador em causa própria?

Aliás ADRIANI viu bem como se deveria colocar o problema, embora, na nossa opinião, não o tivesse desenvolvido adequadamente depois.

Diz êle:

“Alla domanda: che cosa si deve intendere per causa giuridica delle imposte? io rispondo dunque: é la ragione per cui da *questa* persona in *queste* circostanze viene pretesa l'imposta”. (91)

De todo o exposto se conclui que a causa jurídica do impôsto a par de ser um elemento orgânico da estrutura da obrigação fiscal, deve, por outro lado, servir para encontrar a finalidade, o “porquê” de tributação de certos e determinados fatos, isto é, a finalidade de cada relação jurídico-tributária em particular.

27. Em conseqüência, repetimos, deve a causa jurídica do impôsto ter uma função objetiva, de tal modo que a sua falta implique em inexistência da obrigação tributária.

Mas, com isso não chegamos ainda a estar de posse de um critério definitivo para o estudo do problema da causa.

Evidentemente êsse critério ainda não determina objetivamente, em cada caso, em cada tributo, em cada relação jurídico-tributária, qual a sua causa jurídica.

Se tivéssemos feito essa afirmação estaríamos incidindo numa petição de princípio, pois, dado que, para se saber se há falta de causa, já precisaríamos ter conceituado o que é causa, a afirmação da não existência de causa é uma conseqüência do conhecimento do conceito de causa e não o seu fundamento.

Temos, pois, para sair dêsse círculo lógico, que nos adentrar mais no conceito de causa e atingir o seu núcleo essencial.

(91) P. J. A. ADRIANI, *La causa...* cit., pág. 246.

Qual o caminho a seguir para atingir essa meta?

28. Se queremos descobrir uma característica funcional e essencial da causa tributária, temos que, no conceito genérico de causa jurídica tributária, incluir elementos que sejam de direito material, sem o que, não tendo êle relação com as leis, que vão ser aplicadas na prática, não poderá servir de critério prático na aplicação da lei.

É por isso que GORINI salienta, com muita propriedade, que a solução do problema da causa deve ser procurada no direito positivo. (92)

De posse dêsse elemento orientador, sigamos, mais uma vez a trilha já aberta pelo direito privado.

29. Para os causalistas do direito privado (93) a causa é o fim imediato que tem em mira aquêle que dá nascimento ao negócio jurídico.

Êsse fim imediato é o mesmo para todos os negócios jurídicos semelhantes, fazendo corpo com êles, (94) o que o distingue dos outros fins, mediatos, que permanecem exteriores ao negócio jurídico e são os motivos.

Assim o sentido do negócio jurídico deve ser apurado face a dois elementos: 1) a declaração de vontade, fonte criadora do negócio jurídico, e 2) o fim colimado pela vontade, objetivamente considerada: vontade declarada, isto é, a condição objetiva exigida pelo Direito para dar atuação à vontade, na expressão de RUGGIERO, (95) que é a causa.

Direito aí está evidentemente empregado no sentido de direito material, de lei, sendo assim legítima a conclusão de JARACH de que o elemento fundamental na caracterização do conceito de causa, em direito privado, é a função de conexão, que ela, causa, exerce, entre a vontade, tomada como pressuposto de fato, e a lei. (96)

(92) B. GORINI, *La causa...* cit., págs. 161 e 179.

(93) AMBROISE COLIN et HENRI CAPITANT, *Cours élémentaire de droit civil français*, Dalloz, 1948, 2.º vol., pág. 64; LOUIS JOSSEERAND, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Dalloz, 1928, pág. 147; ROBERTO DE RUGGIERO, *Instituciones de Derecho Civil*, Ed. Reus, 1945, pág. 281.

(94) COLIN et CAPITANT, *Cours...* cit., pág. 65; JOSSEERAND, *Les mobiles...* cit., pág. 159.

(95) RUGGIERO, *Instituciones...* cit., pág. 253.

(96) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 84, e *Principi per l'applicazione...* cit., pág. 20.

Transplantando êsse conceito para o direito tributário “a causa do tributo, em geral, é a circunstância ou o critério que a lei toma como razão necessária e suficiente para justificar que da ocorrência de um determinado pressuposto de fato derive a obrigação tributária”. (97)

Essa conclusão de JARACH parece-nos perfeita.

Mas qual será essa circunstância ou critério, em matéria de impôsto, que possa ser caracterizado como causa do mesmo?

Continuemos no exame das outras teorias da causa jurídica do impôsto, que se baseiam sôbre elementos do direito positivo, a fim de apurar se alguma delas satisfaz as exigências de caracterização dêsse instituto jurídico.

30. Para alguns a causa do impôsto é pura e simplesmente a lei. Essa é a opinião de BLUMENSTEIN. (98)

Também GIANNINI, D’ALESSIO, (99) GORINI, (100) MEZZACAPO, (101), GOMES DE SOUSA (102) e outros pensam dêsse modo.

Diz GIANNINI:

“Il fondamento giuridico o *causa del debito risiede esclusivamente nella legge*”. (103)

Até que ponto tem razão GIANNINI?

De fato, “la necessità di raccogliere i mezzi economici per fronteggiare le spese che occorrono per l’adempimento dei servizi pubblici indivisibili costituisce il motivo (pre-giuridico) dell’imposizione, non la causa (giuridica) dell’imposta”. (104)

(97) JARACH, *El hecho...* cit., pág. 82.

(98) ERNST BLUMENSTEIN, *System des Steuerrechts*, Zurich, 1951, vol. I, pág. 8.

(99) D’ALESSIO, *Corso di diritto finanziario*, Napoles, Jovene, 1937, página 282 — *apud* TESORO, *Principi...* cit., pág. 165.

(100) B. GORINI, *La causa...* cit., págs. 191 e 193.

(101) C. MEZZACAPO, *La causa giuridica dell’obbligazione tributaria*, in “La Corte dei Conti”, 1941, *apud* A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 42.

(102) RUBENS GOMES DE SOUSA, *Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1.ª ed., pág. 72, n. 24.

(103) A. D. GIANNINI, *Il rapporto...* cit., pág. 46.

(104) A. D. GIANNINI, *Il rapporto...* cit., pág. 46.

Mas se a causa do impôsto *reside na lei*, quererá isso dizer que a causa do impôsto *seja a lei*?

31. Vejamos como funciona essa conceituação de causa face aos requisitos da teoria clássica dêsse instituto jurídico.

Pode-se dizer que a causa, isto é, a lei, faça parte integrante da manifestação de vontade criadora da obrigação?

Evidentemente não se pode negar que a lei faça parte integrante da lei, mas dizendo isso não se está dizendo nada.

Por outro lado, no entanto, não se está pondo em evidência o fim colimado na obrigação tributária.

E, por isso mesmo, não se está dando à noção de causa a sua função de diferenciar os vários impostos, as várias relações jurídicas tributárias.

Todos os impostos derivam da lei.

Não se trata pois, na realidade, de uma causa jurídica, mas de uma fonte da obrigação.

De fato, dizer-se que a causa do impôsto é a lei *tout court*, seria o mesmo que, em direito privado, dizer que a fórmula contratual é que é a causa da obrigação, o que, na opinião de JOSSERAND, consistiria num retrocesso a um direito formalista, concepção grosseira do mesmo. (105)

Essa teoria é portanto insatisfatória.

32. Por êsse motivo, tem razão TESORO quando, concordando que a obrigação tributária surge *ex-lege*, acrescenta:

“Ma non può dirsi per questo che la causa giuridica della obbligazione tributaria sia la legge, come hanno ritenuto, tra gli altri, il BLUMENSTEIN, il GIANNINI ed il D’ALESSIO, poichè si tratta di due concetti completamente distinti: la fonte dell’obbligazione tributaria è — come per tutte le obbligazione di diritto pubblico o d’ordine pubblico — la legge, mas la sua causa giuridica, la sua giustificazione ultima, deve ricercarsi in elementi più specifici.” (106)

Mas que elementos serão êsses?

(105) L. JOSSERAND, *Les mobiles...* cit., pág. 157.

(106) G. TESORO, *Principii di Diritto Tributario*, pág. 165; *La causa...* cit., pág. 33/4.

Para TESORO *il presupposto di fatto può essere considerato la causa giuridica dell’obbligazione tributaria*. (107)

No mesmo sentido opinam SCOCA (108) e DE DONNO. (109)

Sentindo, porém, a fraqueza do seu ponto de vista, TESORO logo acrescenta que o seu conceito de causa, em matéria tributária, quase nada tem de comum com análogo conceito em direito privado.

Por aí já se vê a fraqueza dessa teoria.

TESORO vai buscar o conceito no direito privado, onde êle apareceu, e depois aplica-o de tal forma que passa a nada ter de comum com o seu modelo primitivo.

Pode-se realmente falar em *causa*?

Precisemos antes o conteúdo da expressão de TESORO — *Presupposto di fatto*.

Ela significa *la situazione di fatto che determina il sorgere dell’obbligazione tributaria*, (110) decompondo-se em dois elementos: um *material* que consiste no objeto do tributo em sentido economico-financeiro, isto é, a existência de uma renda ou de um patrimônio, a transferência de um bem, etc., e um elemento *personal* que consiste em uma certa relação de fato ou jurídica em que se deve encontrar o sujeito passivo da obrigação tributária com o elemento material.

Em última análise pois a causa da obrigação do sujeito passivo seria o objeto da tributação.

33. Por essa caracterização da causa feita por TESORO, vemos que logo o primeiro requisito da teoria clássica é desatendido, pois que, sendo o fato imponible, concretamente considerado, exterior à lei, não se pode dizer que faça parte integrante dela.

Além disso, pela teoria clássica, quando a causa jurídica é idêntica dever-se-ia aplicar o mesmo impôsto.

A consequência dessa premissa, na teoria de TESORO, seria naturalmente a de que quando os objetos da tributação fôsem idênticos, *formalmente* considerados, não seria cabível diversidade de tributação sobre êles.

(107) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 172; *La causa...* cit., pág. 42.

(108) S. SCOCA, *Sulla causa giuridica dell’imposta*, in “Riv. d. Dir. Pubbl.”, 1932, XII, págs. 650/662, *apud* A. ROTONDI, *Appunti...* cit., págs. 48/9, n. 30.

(109) VITO DE DONNO, *Considerazioni sulla causa giuridica dell’obbligazione tributaria in rapporto a quella del diritto privato*, in “Riv. Ital. d. Dir. Finanz.”, 1938, I, pág. 259.

(110) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 173.

No entanto, não é isso que acontece.

Tomemos um caso concreto para exame.

O impôsto de transmissão de propriedade imóvel assenta justamente sôbre a transmissão da propriedade imóvel .

Existem dispositivos legais mandando que o adquirente pague o impôsto em dôbro quando o vendedor é representado por procurador em causa própria. (111)

A finalidade dêsse dispositivo é evidente.

A procuração em causa própria configura uma transação imobiliária autônoma, o que justifica a elevação da tarifa da segunda transação para o dôbro.

Pode acontecer, no entanto, que isso não aconteça e que a procuração em causa própria tenha função diversa.

É a hipótese do vendedor que, tendo prometido vender o imóvel, em caráter irrevogável e irreatável a A, e tendo recebido a totalidade do preço, a fim de dar maior garantia ao comprador, e desde logo se desligar da obrigação de comparecer a tabelião, passa procuração em causa própria a B, indicado por A, para que B compareça ao ato da escritura definitiva e o represente.

É evidente que, nessa hipótese, não tem cabimento tributar duplamente o adquirente.

Mas se tomássemos, simplesmente, como causa da tributação o objeto do impôsto relacionado com o sujeito passivo, a dupla imposição seria cabível, pois o que vemos é um indivíduo (sujeito passivo) adquirindo um imóvel em que o vendedor aparece representado por procurador em causa própria (objeto).

Segundo a definição de TESORO existiria causa para dupla tributação.

O bom-senso jurídico, no entanto, nos leva a conclusão contrária. TESORO acha que a obrigação de pagar impôsto sôbre uma renda

(111) A lei em geral é expressa. A nosso ver não precisava ser, bastando que tivesse dispositivo genérico em que se pudesse compreender a transmissão pela procuração em causa própria. O Decreto Federal n. 2.800, de 19 de janeiro de 1898, dispunha, por ex., em seu art. 45, n. 6, que o impôsto seria devido nas transmissões de direitos e ações relativos a imóveis, o que abrangia evidentemente a procuração em causa própria para venda de imóvel, com declaração de recebimento de contraprestação por êsse ato.

Dispositivo idêntico ainda existe na lei paulista (art. 2.º, n. 4, do L. V, do Código de Impostos e Taxas). O Decreto n. 2.800 tributava até as transmissões secretas, como se pode ver no seu art. 48, assim considerado o recebimento de aluguéis, e inscrição do prédio em nome de outrem para pagamento de tributos e taxas.

surge desde que o contribuinte tenha a posse de uma determinada renda. (112)

PUGLIESE, no entanto, nos mostra que êsse fato é insuficiente para justificar a tributação. (113)

Vemos, pois, que a teoria de TESORO não nos dá um critério dogmático para fastar uma dupla tributação, ou uma tributação simples, em casos em que elas se nos apresentam como indevidas.

Mas, além disso, mesmo em dois casos absolutamente idênticos, na forma e no conteúdo, poder-se-ia dizer, como o faz a teoria clássica do direito privado, que as relações jurídicas dêles decorrentes tinham a mesma causa?

Desde que a causa é o próprio fato gerador material, não seria sômente cada impôsto que teria uma causa diversa, mas cada relação jurídica teria a sua causa especial.

Deixaria, pois, a causa de ser um valor abstrato, pois, por definição seria sempre um fator concreto.

Não se pode, porém, negar que, pela tese de TESORO, o terceiro requisito da teoria clássica é atendido.

Na realidade, sem o objeto tributável, não pode existir a relação jurídica de impôsto.

Qual o sentido dêsse fato?

Não é, evidentemente, o de caracterizar o objeto da tributação como causa do impôsto.

Qual será a função dêste objeto dentro da relação jurídica de impôsto?

34. Sentindo que o fato gerador material não era o elemento principal, na caracterização da causa do impôsto, foi que DI PAOLO assemelhou-o à condição em direito privado. (114)

(112) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 171.

(113) M. PUGLIESE, *Istituciones...* cit., pág. 113.

O Min. Mario Guimarães salientou bem a distinção entre objeto do impôsto e causa do mesmo:

“Uma coisa ou uma atividade pode ser objeto de vários impostos, uns diretos e outros indiretos. Haja vista o impôsto sôbre a renda que recai sôbre atividades que já pagaram dois a três impostos. A causa da cobrança é que há de ser outra.” (*Rev de Dir. Advo.*, vol. 44, pág. 92).

(114) G. DI PAOLO, *La “causa giuridica” dell’imposta nello Stato fascista*, in “*Riv. Pol. Ec.*”, 1936, págs. 441 e segs. e págs. 446 e segs. Segundo GEORGIO TESORO, *Principii di Diritto Tributario*, Macri, Bari, 1938, pág. 44. Nota 45.

À primeira vista a tese de DI PAOLO é sedutora.

De fato, o negócio jurídico, em direito privado, só passa a surtir efeito quando se realiza a condição; isso não quer dizer, porém, que a condição, pressuposto de fato cuja realização era necessária à vigência do negócio, é que seja a causa do mesmo.

Não; a causa continua a ser o fim colimado pela vontade declarada, em face da lei; a realização da condição é simplesmente o elemento material que torna efetivo o negócio jurídico, mas cuja previsão já estava contida no mesmo, nada acrescentando, portanto, êsse fato material à própria natureza do negócio. (115)

E tanto isso é a realidade que, independentemente da realização da condição, se pode delimitar a causa do negócio, a qual pre-existe ao fato material que virá a se realizar ou não.

Assim sendo, o pressuposto de fato é que é condicionado por uma cláusula do negócio e não a causa pela condição a se realizar.

Além do mais, essa semelhança é meramente exterior.

O fato gerador não é propriamente uma condição.

Para tanto seria necessário que o fato imponível não fôsse elemento essencial à existência da obrigação, mas elemento arbitrário e estranho à sua natureza intrínseca, (116) o que não é.

35. Por êsse motivo, é que JARACH a caracteriza como uma *conditio juris*. (117)

Essa assemelhação está mais próxima da realidade porquanto a *conditio juris* é elemento essencial da relação jurídica. (118)

No entanto, nem mesmo uma *conditio juris* é o fato gerador.

A *conditio juris* pressupõe um vínculo jurídico já formado e dependendo de um evento, futuro e incerto, mas essencial à existência efetiva da relação jurídica. (119)

Não é o que acontece no caso da obrigação fiscal gerada pela lei de impôsto.

Não há vínculo nenhum entre o cidadão e o Fisco, antes daquele se tornar contribuinte.

(115) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., pág. 67.

(116) EDUARDO ESPÍNOLA, *Manual de Paulo de Lacerda*, vol. III, parte 2.^a, págs. 46 e 250.

(117) DINO JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam, Pádua, 1937, pág. 29.

(118) Diz o art. 117 do nosso Código Civil: Não se considera condição a cláusula, que não derive exclusivamente da vontade das partes, mas decorra necessariamente da natureza do direito, a que acede.

(119) Ex.: a doação para núpcias futuras.

O vínculo só se forma ao ter lugar o fato gerador.

Vemos, pois, que o fato gerador não é uma condição, e que, se por outro lado, não é o elemento principal na caracterização teórica da relação jurídica de impôsto em geral, é êle, pelo menos, um elemento essencial ao nascimento do crédito fiscal, da relação jurídica de impôsto individual.

36. Não podemos, no entanto, só por isso, considerá-lo como a causa do impôsto, pois se assim o fizéssemos teríamos, também, que considerar, em direito privado, o acidente involuntário como a causa jurídica da responsabilidade por culpa aquiliana.

SCOCA, aliás, opina nesse sentido, achando que a causa nesta última hipótese se encontra no fato ilícito. (120)

Mas, como bem pondera VANONI, o fato gerador é simplesmente a fonte da obrigação tributária, (121) como o é o fato ilícito, no direito privado.

É oportuno lembrar que, de acôrdo com a discriminação clássica, as fontes imediatas da obrigação são o contrato, o quase-contrato, o delito e o quase-delito, e que a lei é a sua fonte mediata. (122)

Essa enumeração do direito clássico, evidentemente, não esgota os casos de fontes de obrigação. (123)

Assim sendo, podemos acrescentar a ela o fato gerador da obrigação fiscal.

O fato gerador é, pois, a causa eficiente, a fonte, mas não a causa final, a causa jurídica, da obrigação tributária.

Em consequência, a falta do fato gerador impede o nascimento do crédito fiscal, mas não porque falte a causa final, mas porque inexistente a causa eficiente da obrigação, da mesma maneira que, na teoria de GIANNINI, êsse requisito era atendido pela falta da fonte mediata, a lei.

37. Suponhamos, porém, *argumentandi causa*, que assim não fôsse.

(120) S. SCOCA, *Sulla causa giuridica dell'imposta* in 'Riv. d. dir. pubbl.', 1932, XII, págs. 650/62, in ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 53.

(121) E. VANONI, *Natura...* cit., págs. 104/5.

(122) GIORGIO GIORGI, *Teoria delle obbligazioni*, in A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 56.

(123) V. PACCHIONI e SCUTO, in A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 56, nota 49.

Sabemos que o motivo ilícito vicia a relação jurídica negando-lhe efeito a ordem legal.

Ora, se o objeto da tributação fôsse a causa do impôsto, quando êsse objeto fôsse ilícito não poderia dar nascimento válido a uma obrigação fiscal.

É o caso dos lucros provenientes de jôgo ou de qualquer outra atividade ilícita.

São êles tributáveis?

A princípio TESORO, coerente com o seu ponto de vista, negou essa possibilidade, achando que no caso não se trataria de obrigação tributária, mas de sanção penal. (124)

Manteve êsse ponto de vista em seu tratado, ao examinar o problema da causa; (125) no entanto, mais adiante respondeu pela afirmativa. (126)

Mas se, como reconhece o ilustre fiscalista, a falta ou ilicitude de causa torna inexistente ou inexecúvel uma obrigação, (127) como se considerar subsistente o crédito fiscal que se origine daqueles atos ilícitos?

Acha TESORO que em relação a êsses casos prevalece o princípio da realidade econômica. (128)

Como se vê TESORO, jungido à sua teoria, se enreda em contradições oriundas do ponto de vista falso em que se situou.

Por essa última opinião a causa jurídica seria, na verdade, a realidade econômica, subjacente no objeto da tributação.

38. Mas, se assim fôsse, então JARACH é quem estaria com a razão, pois para êle a causa do impôsto é justamente a capacidade contributiva. (129)

(124) G. TESORO, *La causa giuridica...* cit., pág. 45.
(125) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 175.
(126) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 253.
(127) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 172.
(128) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 253. O problema foi colocado acertadamente pelo Min. OROSIMBO NONATO em seu voto como Relator do Rec. Extr. 7.645:

“O fundamento, a causa da obrigação fiscal é inconfundível e não colide, em princípio, com a causa, o fundamento das obrigações oriundas do direito civil. Daí o admitir-se quanto a sua causa, o seu conteúdo e também a sua finalidade, certa autonomia no Direito Fiscal, cujas normas, dentro da esfera que lhe é peculiar, não estão estritamente subordinadas ao Direito Civil” (*Diário da Justiça* de 6 de agosto de 1951, pág. 2.187 do apenso).

(129) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 84.

Também RANELLETTI, (130) GRIZIOTTI, (131); DAMERVALLE, (132) e BALEEIRO (133) tomam o fato gerador, naquilo que representa como capacidade contributiva, como causa do impôsto.

Como foi JARACH, no entanto, quem deu maior desenvolvimento a essa tese, examinemos os seus argumentos.

39. Acha êste autor que, a exemplo do direito privado, que vai buscar na vontade das partes o critério para caracterizar a causa, porque a vontade é o pressuposto de fato ao qual a lei vincula o nascimento da obrigação, (134) também em direito tributário esta razão deve ser buscada no pressuposto de fato ao qual a lei vincula o nascimento da obrigação tributária, pois para êle o elemento vontade não pode ser trasladado para o direito tributário. (135)

Assim sendo,

“en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria es la capacidad contributiva... Por esto nos parece que se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa juridica del impuesto. (136)

Não nos parece, porém, que a tese de JARACH seja melhor fundada que a de TESORO.

40. Primeiro, porque do exame das leis tributárias particulares, não se deduz que a capacidade contributiva seja o fim do impôsto.

Há impostos, como o de consumo, que assentam igualmente sobre o consumo feito por indivíduos de capacidade contributiva diferente.

Poder-se-ia, em face dêsse tributo, afirmar que a capacidade contributiva é a causa do impôsto

Parece-nos que não.

(130) Supra n. 7.
(131) Supra n. 8.
(132) PIERRE DAMERVALLE, *La nature juridique de la créance d'impôt*, Paris, 1937, págs. 7 e 18.
(133) ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, Ed. “Rev. For.”, 1951, pág. 254.
(134) JARACH, *El hecho...* cit., pág. 82.
(135) JARACH, *El hecho...* cit., pág. 84.
(136) JARACH, *El hecho...* cit., pág. 84.

É bem verdade que sem capacidade contributiva não poderia haver cobrança de impôsto.

Mas isso é um obstáculo de ordem material, exterior à natureza do impôsto, e que nada tem a ver com a existência da obrigação fiscal. Tanto assim é que, subsiste a obrigação fiscal ainda que venha a desaparecer a capacidade contributiva.

Ora se a capacidade contributiva fôsse a causa do impôsto, uma vez desaparecida aquela, a conseqüência lógica seria a insubsistência da relação jurídica de impôsto.

Não é isso, no entanto, o que acontece: a obrigação fiscal se mantém e somente deixa de ser efetivada por um obstáculo de ordem material.

Dizer-se que a capacidade contributiva é a causa jurídica do impôsto é o mesmo que, em matéria de liberalidades, em direito privado, dizer-se que a capacidade econômico-financeira do doador é a causa da doação.

Um indivíduo pode ser muito rico sem que isso seja causa da doação que êle faz, pois que idêntica doação poderá ser feita por outro menos rico.

Dir-se-á que, no caso, a vontade é elemento preponderante, e que, portanto, a capacidade econômica fica subordinada à vontade do indivíduo em doar.

Mas será diferente em matéria fiscal?

Será que os tributos atingem sempre aquêles que têm maior capacidade contributiva?

Existe uma relação necessária entre os dois fatos para se poder dizer que um é causa do outro?

Não nos parece que assim seja.

JARACH sente os pontos fracos da sua tese e se antecipa a reforçá-los.

41. É o caso, por exemplo, do impôsto de capitação que JARACH procura considerar como verdadeira taxa. (137)

Vê-se, no entanto, a fraqueza de sua argumentação, quando considera como contraprestação do tributo o exercício de direitos políticos.

Outro exemplo atacado por JARACH é o dos tributos que recaem sobre atos formais. (138)

Para êle, em baixo dos atos formais está sempre a realidade econômica, e, portanto, a capacidade contributiva.

Não nos parece melhor fundamentada tal defesa de sua teoria, nesse caso.

Suponhamos, por exemplo, o impôsto de sêlo sobre uma emancipação de um menor sem patrimônio, feita por um pai sem patrimônio. Onde está a capacidade contributiva? Ou será o tributo, nesse caso, ainda uma taxa? (139)

42. Não nos parece que a tese de JARACH encontre melhor apoio na realidade jurídico-tributária que as examinadas anteriormente.

A capacidade contributiva é, pois, simplesmente, uma condição *sine qua non* da possibilidade de tributar, mas não é a causa do impôsto.

Será mesmo um motivo da tributação mas não é uma causa jurídica.

Vemos pois, o impasse em que se encontra JARACH, apesar do seu desejo de afastar do problema da causa as considerações meta-jurídicas. (140)

Não querendo seguir aquêles que, como GRIZIOTTI, RANELETTI e outros, buscavam a bilateralidade concreta do impôsto que seria a participação nas vantagens derivadas da atividade do Estado, porquanto tal causa é de caráter metajurídico, ficou no conceito abstrato de capacidade contributiva.

No entanto, a capacidade contributiva também é um conceito metajurídico, e além do mais restritivo da idéia de causa.

De fato, JARACH procura com êsse conceito sintetizar e “estabelecer o caráter comum próprio dos pressupostos das obrigações impositivas”. (141)

Assim agindo, JARACH acaba por tirar tôda a substância à causa jurídica do impôsto e ao mesmo tempo reduz a capacidade funcional do conceito.

Examinemos êsses dois pontos:

A — Dissemos que o conceito por se alargar acabou perdendo todo conteúdo.

(137) JARACH, *El hecho...* cit., pág. 94.

(138) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 95.

(139) JARACH admite que se o tributo consistir em uma tarifa fixa trata-se de taxa, caso contrário, será um impôsto. V. D. JARACH, *Principii per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam-Padua, 1937, pág. 23.

(140) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 78.

(141) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 88.

De fato tomemos o caso acima citado da procuração em causa própria.

O adquirente de um imóvel tem capacidade contributiva. Se a lei diz que quando a aquisição é feita por intermédio de procurador em causa própria o impôsto deve ser pago em dôbro, porque não o seria, quando, existindo êsse procurador em causa própria, a promessa é feita diretamente ao comprador?

O conceito genérico de capacidade contributiva não nos daria o fio para deslindar a questão.

Como contraprova apliquemos o método de JARACH ao direito privado e em especial aos contratos bilaterais.

A noção de causa não seria mais perquirida em cada contrato, mas em um extrato comum de todos.

Seria talvez a contraprestação genérica.

Mas como, em cada caso, saberíamos se a contraprestação era suficiente ou não, senão em face do exame da causa de cada contrato em particular?

Além disso será que essa noção se applicaria aos contratos unilaterais?

E às liberalidades em particular?

É claro que não.

Qual seria, então, a noção que incluísse todos os casos? A capacidade econômica para cumprir a sua obrigação?

Convenhamos que isso não nos diz nada.

B — Quanto ao 2.º ponto, isto é, que o seu conceito não nos dá um instrumento de trabalho, também fala contra a tese de JARACH.

De fato, a falta de capacidade contributiva deveria eliminar a obrigação tributária, se ela fôsse realmente a causa de dita obrigação.

Assim, se um proprietário de imóvel já deve de impostos prediais mais do que o valor do prédio, poder-se-á ainda falar em capacidade contributiva?

Parece-nos que não.

No entanto, continuará a dever novos impostos.

Os exemplos acima citados da capitação e tributação de atos formais também ilustram o nosso presente argumento, como o sentiu JARACH ao refutar, *a priori*, possíveis objeções com base nos mesmos exemplos.

Vemos, pois, que JARACH, querendo se livrar de conceitos metajurídicos para caracterizar a causa do impôsto, nada mais fêz do que adotar um conceito tão destituído de conteúdo que, praticamente, configura uma causa metajurídica, não podendo, portanto, ser considerado uma causa jurídica, pois não nos dá um instrumento de trabalho para apreciar a causa de cada impôsto, examinado em relação à lei que o criou.

43. De fato, a causa da relação jurídica de impôsto não pode ser uma só para todos os impostos.

Da mesma forma que, no direito privado, as causas variam de acôrdo com cada negócio jurídico, (142) assim, também no direito tributário, as causas devem variar de acôrdo com cada tributo. (143)

Mas não é só a diversidade dos negócios jurídicos (contratos bilaterais, contratos unilaterais, liberalidades) que determina a diversidade de causas; também em negócios jurídicos idênticos, tomados abstratamente, contratos bilaterais, por ex., existe diversidade de causa material, de contrato para contrato (compra e venda, permuta, etc.).

Da mesma forma em direito tributário não é só a diversidade de tributos (taxa, contribuição, impôsto) que determina a diversidade de causas; também, a nosso ver, deve ser pesquisada a causa de cada impôsto, e não do impôsto em geral.

É bem verdade que, à semelhança do que se faz em direito privado, se poderá dizer que a causa, nos contratos bilaterais em geral, são as prestações recíprocas que se devem os contratantes.

Vê-se, no entanto, que essa caracterização genérica de causa, nessa espécie de negócios jurídicos, permite, sempre, quando se desce ao particular, caracterizar a causa de cada contrato bilateral de per si.

Chegados a êsse ponto da questão constatamos que o objeto da tributação não pode ser a causa do impôsto, nem tomado em seu aspecto formal descritivo, nem tomado no que representa como capacidade contributiva.

(142) COLIN e CAPITANT, *Cours...* cit., págs. 66 e segs.; JOSSEBRAND, *Les mobiles...* cit., pág. 159.

(143) JARACH, *El hecho...* cit., pág. 84. Em decisão recente o Min. Mário Guimarães põe em relêvo que a "mesma causa" é um dos elementos para a apuração da identidade de impostos (*Rev. de Dir. Advo.*, vol. 44, pág. 92).

Este último ponto de vista volta de forma indireta às causas metajurídicas e não chega a esclarecer como se enquadrariam certos tributos nessa tese.

44. Aquela teoria se originou do impasse em que se viu TESORO ao constatar que:

“nel negozio privato, la causa rappresenta lo scopo economico e sociale riconosciuto dalle legge, quasi la volontà della legge di fronte alla volontà privata; e que — nella obbligazione tributaria è impossibile contrapporre una volontà della legge di fronte alla volontà privata, poichè questa non esiste. (144)

Não há, pois, duas vontades cuja conformidade deva ser examinada, a fim de se apurar a causa da obrigação tributária.

Talvez para evitar êsse impasse e criar condições idênticas às que existem no direito privado é que alguns procuraram transpor o problema para o plano constitucional.

45. Assim é que, para BIELSA, “a causa jurídico-financeira deve estar na lei” e acrescenta:

“La ley en sentido material debe, pues, tener su causa, y la validez de esa causa puede determinarse con referencia a la constitución”. (145)

Vemos, pois, que para BIELSA a lei funciona, na hipótese, como uma declaração de vontade do legislador ordinário, a qual deve guardar conformidade com a Constituição, a fim de que tenha uma causa jurídica.

A lei ordinária estaria pois, para a Constituição, assim como a declaração de vontade de direito privado está para a lei ordinária.

A teoria é engenhosa e aparentemente lógica.

Resta apurar se essa semelhança de situações corresponde realmente a uma semelhança de conteúdo.

Examinemos, portanto, os fundamentos da tese de BIELSA.

(144) G. TESORO, *Principii...* cit., pág. 167.

(145) RAFAEL BIELSA, *Estudios de Derecho Publico*, II, Derecho Fiscal, Depalma, Buenos Aires, 1951, pág. 206.

46. Ao iniciar o seu estudo enumera BIELSA os “porquês” da necessidade da determinação da causa:

1.º. Para explicar o fundamento político de toda contribuição fiscal.

2.º. Para explicar o fundamento jurídico das contribuições:

a) com relação à obrigação dos contribuintes;

b) com relação aos governos que a Constituição criou, para dirimir conflitos entre êles.

3.º. Para determinar o regime jurídico de cada classe ou categoria de contribuições. (146)

Dêses três fundamentos, o primeiro não interessa ao nosso estudo pois o próprio autor o dá como meramente político.

Quanto ao segundo, em sua alínea a se refere a garantias constitucionais e não a causas da obrigação tributária.

Quando muito configuraria êsse chamado fundamento uma razão da não existência da obrigação fiscal, mas não a causa de sua existência, e seria passível da mesma crítica por nós acima feita a idêntica conceituação de causa no direito privado. (147)

Relativamente à alínea b do 2.º fundamento, também não pode caracterizar uma causa jurídica *sensu stricto* dado que se refere a mera questão de competência, de capacidade constitucional.

No entanto, mesmo que se a considere como configurando uma hipótese de causa jurídica, ainda assim, não nos dá ela a noção de causa do impôsto, que seria necessária para se poder, pelo confronto, da causa do dispositivo constitucional com a da lei ordinária, saber se têm causa idêntica ou não.

Essa questão é prévia à da decisão sôbre a competência, pois por ela é que se poderá saber quem é competente para legislar sôbre tal ou qual impôsto.

O problema doutrinário da causa continua em suspenso.

Quanto ao 3.º item, também não nos parece que constitua uma causa jurídica.

A descrição dos tributos pode evidenciar a causa de cada um, pois esta é inerente à natureza mesma do tributo, mas não é o fato dessa descrição estar na Constituição que faz com que a causa seja tal ou qual para cada tributo, pois a descrição constitucional já é

(146) R. BIELSA, *Derecho Fiscal*, cit., pág. 183.

(147) V. acima n. 15.

feita se baseando na natureza desses tributos, na qual está implícita a causa jurídica dos mesmos.

Da mesma maneira, não é o fato da lei ordinária descrever os vários contratos que lhes determina a causa.

Esta é inerente a cada um deles e é de acôrdo com a natureza íntima dessas relações jurídicas que a descrição é feita. (148)

BIELSA nos diz quais as vantagens que o conceito de causa, uma vez fixado, pode trazer em matéria constitucional, mas não fixa aquêle conceito, que é o objeto da nossa pesquisa.

Além disso, o próprio BIELSA reconhece que sua teoria pressupõe um país de Constituição rígida, (149) o que significa dizer que num país como a Inglaterra a obrigação fiscal não teria causa.

Esse simples fato demonstraria a insuficiência de sua tese, se outros argumentos não existissem contra a mesma.

47. Saliente-se que, de passagem, BIELSA cita dispositivo da Constituição argentina de 1853, que realmente figura, não diremos uma causa jurídica *sensu stricto*, mas um motivo com fôrça causal.

É o inc. 2.º do art. 67 que atribui ao Congresso a faculdade de impor contribuições diretas sempre que a defesa, a segurança comum e o bem geral do Estado o exijam. (150)

Esse dispositivo reproduz, com modificações, a Seção 8.ª da Constituição Americana, a qual também considera necessária a existência desses motivos para a tributação.

Embora COOLEY pondere, com muita razão, que os fins acima especificados o são em têrmos tão gerais que compreendem tôdas as necessidades do Govêrno, (151) o que é fato é que a Côrte Suprema se reservou expressamente o direito de declarar a lei inconstitucional, isto é, contrária aos seus motivos, à sua finalidade, quando o Congresso fizer uma “escolha claramente errada, uma demonstração de poder arbitrário, não um exercício de discernimento”. (152)

(148) H. CAPITANT, *De la cause...* cit., pág. 18, n. 1.

(149) R. BIELSA, *Derecho Fiscal*, cit., pág. 207.

(150) R. BIELSA, *Derecho Fiscal*, cit., pág. 194.

(151) THOMAS COOLEY, *Princípios Gerais de Direito Constitucional dos Estados Unidos da América do Norte*, Trad. Alcides Cruz, Livr. Universal, Pôrto Alegre, 1909, pág. 56.

(152) Decisão de 5 a 4 no caso *Helvering v. Davis*, 301.U.S.619, 81 L. E. 1307, cit. por John E. Hughes, *The Federal Death Tax*, Chicago, Callaghan and Company, 1938, pág. 11, par. 5.º.

Em certos casos a nossa jurisprudência tem levado em conta a finalidade

Na Constituição Argentina êsse caráter finalista do dispositivo era ainda mais acentuado, pois que limitava o tributo a tempo determinado. (153)

Feito êsse parêntese para trazer a lume um caso de causa jurídica constitucional, passemos adiante, pois que tem êle valor somente para os países cujas Constituições dispõem a respeito, e assim mesmo de alcance praticamente nulo.

Assim, afastada a tentativa de BIELSA de justificar a aplicação do conceito de causa no direito fiscal, pelo estabelecimento dos dois planos de vontade hierarquizados, voltemos atrás e façamos um pequeno reexame das etapas já percorridas.

48. O êrro daqueles que buscam a causa do impôsto em critérios metajurídicos, como as vantagens que o Estado oferece ao cidadão, provém, sobretudo, do fato de quererem, sempre, tomar como modelo, para o exame da causa no direito privado, os contratos bilaterais.

Assim, procuram êles, sempre, encontrar a contraprestação da entrada pública, que seria a sua causa.

No caso da taxa e da contribuição essa identificação é simples, pois o caráter de bilateralidade é inerente às mesmas, em maior ou menor grau. (154)

Como vimos, porém, essa chamada causa não tinha efeitos jurídicos, por ser extralegal.

do tributo, ou melhor a sua destinação, para descaracterizá-lo como impôsto.

Veja-se, por exemplo, o voto do Min. CUNHA MELO no Rec. de Mand. de Seg. 1.287, em que se examinava a natureza da chamada taxa de previdência. Disse S. Ex.:

“Tenho para mim que não se trata de impôsto por isso que não se destina ao provimento de necessidades de serviço público; não visa subvencionar as despesas da Nação.” (D. J., de 23 de setembro de 1952, pág. 4.429 do apenso).

Contra, por exemplo, a sentença do Juiz Dr. AGUIAR DIAS:

“Bem de ver que à alegação que os impetrantes fazem na inicial, de que o impôsto em causa se destina a arrecadar fundos para certas obras públicas que deveriam ser custeadas por empréstimo ou outro expediente, que não o do impôsto, falta qualquer relêvo jurídico. Isso é assunto que exorbita da apreciação pretoriana.” (D. da J., de 18 de julho de 1953, pág. 8.406).

(153) R. BIELSA, *Derecho Fiscal*, cit., pág. 211.

(154) Dizemos em maior ou menor grau porque, hoje em dia, considera-se justificada a cobrança da taxa pelo simples fato do serviço ficar à disposição do contribuinte, quer êle o utilize, quer não.

GIANNINI viu que a solução do problema da causa da obrigação fiscal reside na lei, assumindo assim a causa o seu carácter de elemento do direito positivo. (155)

Concordamos com TESORO que não seria a lei pura e simples, no seu aspecto formal, que poderá ser a causa da obrigação, (156) mas teríamos que procurar elementos mais específicos.

No entanto, TESORO atirou a barra demasiado longe, e, em busca de elemento mais específico, acabou identificando a causa do impôsto com o objeto da tributação, esquecido de que o problema da causa é um problema de finalismo e não de carácter descritivo.

Vimos ainda que TESORO foi levado a ir buscar, no pressuposto de fato, a causa da obrigação, pela impossibilidade de opor uma vontade, fonte da obrigação, à lei, norma reguladora da mesma. (157)

No entanto, para TESORO ser coerente deveria ter concluído pela inutilidade da idéia de causa, como aquêles que, por exemplo, nas obrigações bilaterais, em direito privado, a identificam com a prestação contrária.

Assim como para êstes a simples descrição da matéria contractual bastaria para se ter elementos para a sua execução, assim também, no direito fiscal, a simples descrição da matéria imponible seria suficiente para a aplicação da lei.

Mas como salienta BETTI:

“Certamente il senso della legge non si esaurisce in una enunciazione descrittiva o narrativa di situazioni previste, nè in un giudizio ipotetico che alla previsione di tali situazioni o fattispecie ricollegghi certe qualificazione o relazione giuridiche”. (158)

Daí a necessidade da indagação do “porquê” da lei, na sua aplicação. (159)

49. Ora, se a simples descrição da matéria imponible não basta, se ela não nos pode indicar o fim colimado, a causa, é claro que

(155) Supra n. 30.

(156) Supra n. 32.

(157) Supra n. 44.

(158) E. BETTI, *Interpretazione...* cit., págs. 167/8.

(159) E. BETTI, *Interpretazione...* cit., pág. 168.

temos sempre que pressupor uma vontade, subjacente ao vínculo obrigacional, da qual inferiremos o fim prático perseguido, isto é, a causa da obrigação.

Não há direito sem vontade. (160)

Onde iremos procurar essa vontade?

Evidentemente não será dentro do negócio tributado, mesmo porque nem sempre se tributa um negócio jurídico, e ainda porque, uma coisa é a relação obrigacional de ordem privada, e outra, muito diversa, é a relação obrigacional tributária que toma aquela como objeto de imposição. (161)

A relação obrigacional de direito privado, base da imposição, funciona, portanto, aí, como mero fato jurídico, sendo a vontade das partes de ordem secundária, visto como a tributação não depende da vontade das mesmas, sendo a declaração dessa vontade apreciada somente sob o seu aspecto factual.

Assim, para efeitos fiscaes, não existe, no pressuposto de fato do impôsto esse elemento vontade que possa ser interpretado à luz da lei; em consequência, se para a apuração da causa, ficássemos no pressuposto, estaríamos, de fato, eliminando o elemento vontade que é decisivo na caracterização da causa da obrigação.

E teríamos assim dado razão aos anticausalistas em matéria fiscal.

Como sair do impasse?

O problema não nos parece insolúvel.

Basta a nosso ver que, ao invés de buscarmos situar a causa da obrigação em elemento formalmente análogo ao do direito privado, aprofundemos a nossa pesquisa e procuremos ver em que elo da obrigação fiscal se situa o elemento essencial que dá possibilidade à existência de uma causa jurídica na obrigação tributária.

Esse elemento é, como vimos acima, a vontade.

Como nas obrigações de direito privado, em que o problema da causa foi primitivamente estudado, esse elemento se encontra na manifestação de vontade, no ato jurídico, gerador da obrigação, na fonte imediata da obrigação, procurou-se, pela analogia formal, buscar a causa da relação jurídico-tributária no fato gerador dessa relação, sem indagar se era nêle que se encontrava aquêlo elemento

(160) GEORGES DEL VECCHIO, *Leçons de Philosophie du Droit*, Ed. Sirey, 1936, pág. 188.

(161) Coisa diversa de objeto da obrigação tributária.

essencial para a existência da causa jurídica, isto é, a vontade geradora da obrigação.

Como êsse elemento não foi encontrado, criou-se o impasse que levou alguns a negar a possibilidade da aplicação do conceito de causa ao direito fiscal. (162)

Mas, perguntamos, por que procurar êsse elemento no fato gerador da relação jurídico-tributária?

E por que, se não o encontramos nesse fato gerador, não ir buscar alhures, onde êle se encontre, ao invés de, desde logo, negar uma possibilidade de solução para o problema?

Se necessitamos do elemento vontade para descobrir a causa, procuremos onde se encontra aquêle em matéria tributária e chegaremos então a esta.

Na obrigação tributária, onde se acha o elemento vontade, objetivamente considerada?

Se não é no pressuposto, ainda que êste seja uma declaração de vontade, pois que essa declaração é tomada como mero fato e não como elemento ligador da relação obrigacional tributária, qual será pois o elemento volitivo que liga o pressuposto à relação jurídico-tributária? Onde se acha êle?

50. A nosso ver, acha-se êle na lei.

A lei também é uma manifestação de vontade:

“Par la loi s’exprime la volonté d’un peuple, en tant qu’il est politiquement constitué, ou organisé en une unité propre”. (163)

Se no direito privado a vontade objetiva das partes se encontra na declaração de vontade, na qual se deve procurar a causa jurídica, por outro lado a vontade objetivamente considerada, que gera a obrigação fiscal, se encontra na lei.

Tem pois razão, de algum modo, GIANNINI quando afirma que a causa da obrigação fiscal *reside* na lei.

Isso, aliás, não difere, tanto assim, do que se passa em direito privado.

(162) GUSTAVO INGROSSO, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, vol. II, página 63, n. 79; L. EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 2.^a ed., 1940, pág. 14, *apud* A. ROTONDI, *Appunti...* cit., pág. 18, n. 15.
(163) GEORGES DEL VECCHIO, *Leçons...* cit., pág. 233.

De fato, neste a causa “representa de certo modo a vontade da lei frente à vontade privada”, (164) é “a ponte entre a vontade privada e a vontade da lei”. (165)

E, em último caso, prevalece a vontade da lei quando há conflito entre as duas como vimos acima ao tratar da teoria dos motivos. (166)

Portanto, em última análise, a causa está na vontade da lei.

Fixado êsse ponto, vejamos se êle nos abre o caminho para a solução do problema.

Qual o elemento que, na lei, caracteriza a vontade do legislador de criar tal ou qual impôsto?

51. É a caracterização do fato gerador, do pressuposto de fato.

Nessa caracterização estaria implícita a causa do impôsto.

Assim a causa do impôsto estaria na lei, como quer GIANNINI, mas não seria a lei pròpriamente dita.

Por outro lado, o fato gerador é que seria a causa do impôsto, o elemento específico de que fala TESORO, porém, não o fato concreto gerador do crédito fiscal, mas a sua expressão abstrata contida na lei criadora do tributo. (167)

Distingue-se, pois, o “pressuposto legal” (*Tatbestand*), constante da disposição legal, do fato gerador material, mero “estado de coisas” (*Sachverhalt*), que ao surgir gera o crédito fiscal. (168)

No dizer de HENSEL, pois, “o pressuposto legal é a imagem abstrata do concreto estado de coisas”.

Por êsse motivo é que BÜHLER pôde, legítimamente, concluir que “a causa encontra expressão imediata na formulação legal da matéria imponible”. (169)

Assim, não é o fato tributável tomado individualmente que é a causa da obrigação tributária; êle é mero fato gerador da obrigação pelo preenchimento dos pressupostos legais, mas êsses pressupostos,

(164) R. DE RUGGIERO, *Istituciones...* cit., pág. 383.
(165) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 79.
(166) *Supra* n. 14.
(167) ALBERT HENSEL, *Steuerrecht*, 3.^a ed., 1933, pág. 57, *apud* O. BÜHLER, *La causa...* cit., págs. 19/20.
(168) O. BÜHLER, citando HENSEL, em *La causa...* cit., pág. 20. V. a respeito: CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, *Assento (Dir. Fiscal)*, no *Reperitório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Ed. Borsari, vol. 4, 335, n. 5.
(169) O. BÜHLER, *La causa...* cit., pág. 24.

ou melhor, o sentido finalista dos mesmos, tomados na sua expressão abstrata, é que é, realmente, a causa dessa obrigação.

O fato gerador tomado concretamente não pode ser a causa do impôsto, pois, justamente, para se saber se determinado fato pode ou não ser considerado como gerador de débito de impôsto é preciso conhecer qual a causa do impôsto, para ver se aquêle se inclui nesta.

Assim a causa do impôsto seria o conceito que abrangesse todos os possíveis fatos geradores desse impôsto, que desse a orientação para a sua captação na prática.

Mas, como já foi salientado, êsse conceito não pode ser meramente descritivo.

52. Assim, a causa de cada obrigação fiscal tem de ser pesquisada na finalidade da lei (*causa finalis*) objetivamente considerada.

Qual será essa *causa finalis*?

Já vimos que no impôsto não se pode usar a idéia de bilateralidade de prestações para caracterizar a causa dessa obrigação de direito público.

A obrigação de pagar impôsto é, nitidamente, unilateral, não só na sua fonte, como no seu conteúdo prestacional.

Assim sendo, se quiséssemos, quanto à sua fonte, procurar uma semelhança entre uma relação jurídica de direito privado e a relação impositiva, teríamos que assemelhar esta a uma promessa unilateral, invertida.

Assim como no direito privado podem as obrigações nascer por declaração unilateral da vontade, (170) assim, também, a obrigação tributária teria a sua fonte principal em uma declaração unilateral de vontade: a lei.

A diferença é que na primeira hipótese a declaração partiria do obrigado, e na segunda do credor da obrigação.

Assim sendo, quanto à sua fonte a obrigação impositiva se assemelharia, em sentido inverso, à promessa de recompensa.

Ao invés de existir promessa unilateral, existia pretensão unilateral; ao invés de existir um devedor a pessoa indeterminada (171) existiria um credor de pessoa indeterminada.

53. Mas se, quanto à unilateralidade da sua fonte, o impôsto se assemelha à promessa de recompensa, no que se refere à unila-

(170) Código Civil Brasileiro, arts. 1505 e segs.

teralidade da prestação êle se assemelha mais à doação, aqui, também em sentido inverso.

De fato, nas liberalidades “o fim colimado pelo doador é simplesmente enriquecer gratuitamente, o donatário, sem nada receber em troca”. A causa de sua obrigação é, pois, o *animus donandi*. (172)

Por outro lado, nos impostos, o fim colimado pela lei é, simplesmente, receber o dinheiro dos contribuintes, independente de qualquer idéia de contraprestação.

A intenção ativa de doar, corresponde, ainda que em sentido inverso, a intenção ativa de receber.

Ao *animus donandi* corresponde o *animus tributandi*.

54. Vemos, pois, que a teoria de VANONI, que também acha que a causa da obrigação fiscal é angariar dinheiro para o Estado, seria mais acertada se tivesse parado nessa afirmação sem indicar a finalidade desse dinheiro, o que parece indicar uma idéia de bilateralidade. (173)

No entanto, como VANONI, por motivos de ordem prática, nega ao juiz competência para investigar o emprêgo dos dinheiros arrecadados, e portanto a possibilidade de invalidar a obrigação derivada de impôsto por falta de causa jurídica, equipara êle o impôsto aos negócios abstratos de direito privado. (174)

Se, mais acima achamos que a definição de VANONI dizia demais, agora achamos que essa equiparação restringe em excesso o conteúdo do conceito de causa, em matéria fiscal, desnaturando o verdadeiro alcance da causa da obrigação de solver o crédito fiscal.

Por êsse motivo é que achamos que a noção de *animus tributandi*, tomada pura e simplesmente, não é suficiente para caracterizar uma causa jurídica da relação impositiva.

Se aceitássemos a conceituação de causa, em matéria de impôsto, como sendo somente o *animus tributandi* abstrato, estaria instituído o regime da discriminação pessoal na tributação, o que não se coaduna com o estado de direito.

Por isso a analogia entre a promessa de doação e o impôsto não é perfeita.

(171) MANUEL INÁCIO CARVALHO DE MENDONÇA, *A vontade unilateral nos direitos de crédito*, F. Alves, 1916, Rio de Janeiro, págs. 3, 5, 9 etc.

(172) COLIN-CAPITANT, *Cours...* cit., pág. 70.

(173) *Supra* n. 9.

(174) E. VANONI, *Natura...* cit., págs. 109/110.

Nas relações de direito privado a liberalidade pode ser pura, sem indicação do “porquê” dessa liberalidade.

No direito fiscal êsse “porquê” vem sempre indicado na lei.

Se o *animus donandi* pode se apresentar como um ato discricionário do doador, o mesmo não pode acontecer com o *animus tributandi*, que, por ter que vir consubstanciado na lei, deve assumir os característicos desta, isto é, não individualizar os contribuintes pessoalmente, mas atuar mediante um comando geral e abstrato.

55. De fato, pela própria circunstância do impôsto ser uma obrigação legal, deve êle se basear em princípios gerais fixados *a priori*, pois que a lei não é um instrumento do arbítrio do legislador e muito menos do administrador.

Para isso deve fixar desde logo as condições em que tem aplicação, sem individualizar, no seu texto; os casos visados pelo seu comando.

Assim sendo, a lei fiscal tem de caracterizar, imediatamente, de modo abstrato, os pressupostos de fato da imposição.

Por êsse motivo é que o fato gerador, em sua expressão abstrata, deve vir previsto na lei.

Nesse ponto é que a semelhança com a promessa de recompensa se faz sentir novamente.

Nesta a causa da obrigação está desde logo fixada, embora o vínculo jurídico individual dependa do preenchimento das estipulações do promitente.

A obrigação já existe sem se saber quem é o seu credor.

No direito fiscal a pretensão e sua causa já existem sem se saber quem é o devedor individualmente.

No modo de se constituir a obrigação existe uma semelhança invertida, a qual também existe no fato de não se tratar de uma obrigação sem causa qualificada.

Não há um simples *animus* de recompensar, mas de fazê-lo de acôrdo com a realização de certos pressupostos da promessa, da mesma maneira que não há um puro *animus* de tributar, mas de fazê-lo de acôrdo com a realização de certos pressupostos legais.

Assim sendo, não interessa pesquisar a causa do impôsto em geral, mas de cada impôsto em particular: o *animus tributandi* do legislador deve sempre ser entendido como relacionado com o objeto da tributação de cada impôsto, mas tomado em sua generalidade.

56. Assim a causa da obrigação fiscal é o *animus* de tributar certa e determinada espécie de fatos ou atos.

O exemplo supra da venda por procuração em causa própria mais uma vez esclarecerá o nosso ponto de vista.

O impôsto sôbre transmissão de imóveis tem como causa o *animus* de tributar as transmissões de imóveis.

Por isso a lei sempre tributa duplamente o adquirente quando o vendedor é representado por procurador com poderes para agir como *in rem propriam*.

A lei em geral é expressa para evitar dúvidas, mas é fora de discussão que a causa da tributação da transmissão imobiliária, justifica plenamente essa forma de imposição.

Existem na realidade duas transmissões imobiliárias, que se incluem na causa do impôsto. No entanto, no caso por nós citado mais acima, (175) embora a *forma* da transação, o seu aspecto exterior, se ajustasse à lei, não havia causa correspondente ao *animus tributandi*, porque não havia dupla transmissão econômica, e não existindo deve e pode o intérprete deixar de aplicar a lei por falta de causa. (176)

Temos pois que verificar o *animus tributandi*, em cada caso, naquilo que, com TESORO, poderíamos denominar de elementos mais específicos da lei fiscal.

(175) Supra n. 33.

(176) A idéia da causa do impôsto, assim considerada, vem pois dirimir a velha questão de saber-se se na interpretação da lei se deve adotar a máxima *in dubio contra fiscum* ou *in dubio pro fisco*. Tôdas duas partiam de idéias abstratas e extrajurídicas. A 1.^a de que o impôsto sendo uma limitação da liberdade deveria ser interpretada restritivamente. A 2.^a de que o impôsto servindo ao bem comum devia ser aplicado em sentido favorável ao Estado. A causa do impôsto nos mostra que nem uma doutrina, nem outra, são verdadeiras, ou melhor, têm adequação à realidade jurídica, e que a noção de causa tal como a consideramos fornece uma regra de interpretação mais segura e objetiva, em relação a cada tributo.

Invocando a falta de causa, ou melhor, da causa que estava fora do poder tributário do Estado-membro, é que foi afastada a agravação do impôsto de transmissão pelo fato de estar a herança vinculada com inalienabilidade, como se vê em acórdão do Supremo Tribunal, em que foi relator o Min. RIBEIRO DA COSTA. Diz S. Ex.:

“A ação de repetição do indébito proposta pelo ora recorrido, sob o fundamento de inconstitucionalidade dessa tributação, firmou-se em que o impôsto em aprêço incide diretamente sôbre a instituição do vínculo, verdadeira causa do tributo.” (Rec. Extr. n. 19.957, D. J. de 27-9-54, pág. 3246 do apenso).

Esses elementos mais específicos, repitamos, constituem o assento do impôsto, o fato gerador em sua expressão abstrata, não tomado descritivamente, mas em seu sentido teleológico.

57. Assim considerando, vemos que tinha razão PUGLIESE quando relaciona o conceito de causa da obrigação de impôsto com a *ratio legis*. (177)

No entanto, PUGLIESE atribui a êsse conceito de causa, que êle chama de restrito, em comparação com o conceito amplo, que é o benefício prestado pelo Estado aos contribuintes, um caráter somente técnico-prático como se todo o Direito não fôsse, no fundo, uma técnica visando a um fim prático.

Também BÜHLER (178) aproxima o problema da causa da *ratio legis*, coerentemente com as premissas postas no seu trabalho.

Do mesmo modo, aquêles que afirmam ser a lei a causa da relação jurídica de impôsto acabaram, levados pela fôrça das circunstâncias, por identificar a causa com o seu elemento teleológico — a *ratio legis*.

É o caso de BLUMENSTEIN (179) e de GIANNINI, sendo que êste último considera então o conceito como inútil. (180)

JARACH, no entanto, tendo reconhecido que no direito privado o conceito de causa não está longe do de *ratio legis* (181) e tendo achado que se devia usar do mesmo critério no direito fiscal, na realidade abandonou-o, como vimos.

58. De passagem, é interessante observar que BLUMENSTEIN (182) e JARACH (183) certamente não chegaram a conceituar com

(177) PUGLIESE, *Istituciones...* cit., pág. 113. Sobre a conceituação de *ratio legis*, v. E. VANONI, *Natura...* cit., pág. 201.

(178) O. BÜHLER, *La causa...* cit., pág. 24.

(179) E. BLUMENSTEIN, *La causa...* cit., pág. 365.

(180) A. D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1951, pág. 63.

(181) D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 81; v., também, E. BETTI, *...la causa... diventa il fondamento, la ratio juris della norma che pronunzia il riconoscimento giuridico, Teoria generale...* cit., pág. 190.

O Desembargador FERREIRA DE OLIVEIRA, do Tribunal de Justiça de São Paulo, disse com muita propriedade:

“Causa da obrigação é a razão jurídica por fôrça da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação.” (Rev. de Dir. Adv.º, vol. 47, pág. 67.)

(182) E. BLUMENSTEIN, *La causa...* cit., pág. 365.

(183) D. JARACH, *Principi...* cit., pág. 18, e *El hecho...* cit., pág. 84.

mais precisão a causa jurídica por atribuírem a esta uma função demasiado geral e, por isso, pouco funcional.

Para êles a causa seria somente um meio de distinguir entre si os vários tributos (taxa, contribuição e impostos), pois cada um teria uma causa diferente.

Partindo dêsse princípio tem razão BLUMENSTEIN quando considera que êsse conceito de causa faz com que ela perca “o seu significado de instituto de *direito material do impôsto* para assumir ao invés o caráter de pressuposto de direito constitucional do impôsto, como particular espécie de tributo”. (184)

No entanto, nem isso mesmo êle seria, pois para se distinguir os vários tributos entre si, e, portanto, aplicar, na prática, os preceitos constitucionais, já seria necessário que se tivesse caracterizado cada tributo pela sua causa jurídica. (185)

59. Parece-nos, pois, que o verdadeiro sentido da assimilação da causa do impôsto à *ratio legis* está com PUGLIESE e BÜHLER.

Diz êste último:

“Il richiamo alla causa giuridica in casi di tal fatta può, da una parte, dimostrare che non tutti gli elementi della fattispecie devono esistere per fare sorgere l'obbligo tributario, d'altra parte che il compimento di tutti gli elementi della fattispecie legale da solo non basta per giustificare l'imposizione in ogni caso, ma soltanto in quanto l'applicazione della legge corrisponda alla *ratio legis*”. (186)

Em cada impôsto, pois, a causa será a finalidade da lei tributária consubstanciada na escolha de determinado assento do impôsto, de determinada expressão abstrata dos fatos geradores da futura obrigação fiscal.

É por isso que, como diz TROTABAS:

(184) E. BLUMENSTEIN, *La causa...* cit., pág. 365. Ver a aplicação dessa tese à pág. 369 do mesmo trabalho.

(185) V. acima a crítica a BIELSA, n. 46.

(186) O. BÜHLER, *La causa...* cit., pág. 24.

“Asseoir l'impôt, c'est déterminer les bases de l'imposition. On pourrait dire degager la cause de l'imposition”. (187)

A busca da matéria imponible pelos aplicadores da lei fiscal não é, pois, um ato maquinal de classificação de fatos geradores, mas uma ação finalista de fixação dos fatos que a lei tem em vista quando estabelece um imposto, isto é, a ação de *degager la cause de l'imposition*.

Como a expressão abstrata da matéria imponible, que é a finalidade, a causa de tributar de cada imposto, é diversa para cada um deles, têm eles causas diferentes.

O fato dessa causa vir expressa na lei e não derivar de um ato do contribuinte não lhe desnatura a essência, que possui no direito privado, pois, também neste a causa se encontra precipuamente na lei, o que lhe dá um caráter objetivo, como bem observa JARACH. (188)

Não se afasta, assim, o conceito de causa no direito tributário do que tem no direito privado, como teme BÜHLER. (189)

De fato, como nos ensina BETTI, a indagação sobre a *vis ac potestas*, ou a *mens legis*, dos romanos, (190) acaba por nos mostrar que a chamada vontade da lei ou do legislador tomada em sentido objetivo constitui, na realidade, a sua *ratio juris*. (191)

Essa *ratio juris* é um dos aspectos da *ratio legis*, aquêle em que esta se apresenta como um juízo, devendo como tal ser um *fundamento*. (192)

O outro aspecto da *ratio legis* só pode ser entendido como *lo scopo pratico che la legge si propone di conseguire*, (193) o que se identifica, pois, com o seu motivo. (194)

(187) LOUIS TROTABAS, *Précis de Science et Législation Financières*, 9.^a ed., Paris, Dalloz, 1947, pág. 149, n. 182.

(188) D. JARACH, *Principi...* cit., pág. 10.

(189) O. BÜHLER, *La causa...* cit., pág. 24.

(190) E. BETTI, *Interpretazione...* cit., pág. 163.

(191) E. BETTI, *Interpretazione...* cit., pág. 166.

(192) BOBBIO, *L'analogia nella logica del diritto*, 1938, págs. 107/8.

Apud. E. BETTI, *Interpretazione...* cit., págs. 72 e 166/7.

(193) E. BETTI, *Interpretazione...* cit., pág. 166.

(194) BOBBIO, *L'analogia...* cit., págs. 107/8, *apud*. E. BETTI, *Interpretazione...* cit., págs. 72 e 166.

Aqui usamos a expressão *ratio legis* no sentido de *ratio juris*, de fundamento, princípio de razão, orientador do entendimento da lei.

É essa *ratio juris* que também é levada em conta, no direito privado, para a apuração da causa dos negócios jurídicos. (195)

60. Chegados a essa conclusão, resta-nos examinar se a *ratio legis* atende a tôdas as exigências da noção de causa nas declarações de vontade.

Parece-nos que a resposta só pode ser afirmativa.

De fato, a *ratio legis* faz parte integrante da lei, fonte da obrigação fiscal, ela constitui uma causa da obrigação fiscal e não da lei, e, por último, se faltar a *ratio legis* não deve ser cobrado o imposto.

A *ratio legis*, além disso, nos auxilia na interpretação do verdadeiro sentido da lei, a exemplo do que acontece no direito privado em que a causa da obrigação nos auxilia a interpretar a declaração de vontade.

De mais a mais, como expressão constante e abstrata dos fatos geradores de um determinado imposto, ela é sempre a mesma, por definição.

Ora, isso não aconteceria se a causa do imposto não tivesse um valor constitutivo e orgânico; não fôsse uma das peças mestras, um integrante da própria estrutura do imposto, da relação jurídica tributária, a exemplo do que acontece nas relações de direito privado, segundo a teoria clássica da causa.

Para tanto deve ela ser deduzida da própria natureza do imposto para que possa ser “um valor constante, um valor abstrato...”. (196)

Assim sendo, ela constitui o cerne, o núcleo caracterizador desse imposto e, em consequência, nos orienta:

a) na apuração da competência tributária de cada unidade da Federação, nos países de distribuição rígida de rendas públicas; (197)

(195) E. BETTI, *Teoria generale...* cit., págs. 193 e 194.

(196) L. JOSSERAND, *Les mobiles...* cit., pág. 150.

(197) De posse dessa noção de causa do imposto é que se poderia dar, um sentido à tese de BIELSA, relativa à existência de uma causa tributária constitucional, pois que tendo a Constituição fixado o assento, a *causa tributandi*, de cada imposto, toda lei emanada de autoridade incompetente para legislar sobre esse tributo estaria estabelecendo impostos com causa estranha à daqueles incluídos no seu campo de competência. Mas como bem pondera

b) na apuração da existência da bitributação, nos casos de competência concorrente;

c) na determinação da justa medida a ser usada na delimitação dos campos de competência em tratados internacionais e na conseqüente interpretação dêstes. (198)

61. Examinemos mais detidamente as conseqüências da identificação da causa jurídica do impôsto com a *ratio legis*.

Preliminarmente, cumpre salientar que essa identificação não é específica da teoria da causa por nós aceita.

De fato, mesmo no direito medieval, em que a causa, que é hoje metajurídica, era elemento integrante da relação jurídica de impôsto, a *mens legis* foi identificada à *ratio legis*. (199)

Essa identificação fazia com que se utilizasse a causa não só para a interpretação da lei: *semper est recurrendum ad causam ex qua imponitur collecta... et hoc modo erit evacuata tota difficultas*, (200) como também para a interpretação extensiva em matéria tributária: *interpretatio extensiva non est aliud quam interpretatio suppletiva, quando verba deficiunt, sed non ratio*. (291)

Não é menor a fecundidade dessa identificação no direito ho-dierno.

Por ela se evidencia que o elemento teleológico deve ser utilizado na interpretação dessas leis, para apurar se a causa de determinado impôsto se concretiza ou não em determinado fato imponível.

Evidentemente essa forma de interpretação, baseada na *causa finalis* da imposição tanto pode funcionar contra o Fisco como contra o contribuinte.

No exemplo supracitado da procuração em causa própria, usada sòmente com o fim de garantir melhor o promitente-comprador, afasta-se a dupla responsabilidade do contribuinte, atendendo à *causa tributandi*, apesar da letra da lei mandar que sejam tributadas

JARACH (*El hecho...* cit., pág. 166) trata-se da norma do direito constitucional que nada tem a ver com a configuração dogmática do fato imponível. Esta deve preceder àquela.

(198) De fato, a exemplo do direito privado em que cada contrato tem sempre a mesma causa, assim cada impôsto também terá, sempre, a mesma causa.

(199) BALDO DEGLI UBALDI, *apud* R. POMINI, *La causa...* cit., pág. 187.

(200) A. CAPUTO, *De Regimine...* cit., cap. VII, n. 33, *apud* R. POMINI, *La causa...* cit., pág. 10.

(201) *Juris Responsa* Camili De Medicis *jurisc.*, Neapoli, 1623. Cons. 97, pág. 345, n. 2, *apud* R. POMINI, *La causa...* cit., pág. 268.

em dôbro as aquisições em que o vendedor seja representado por procurador com poderes para agir *in rem propriam*.

Por outro lado, se a lei silenciasse a respeito dessa forma de transação, poderia ela ser tributada, a nosso ver, uma vez que configura verdadeira transmissão de propriedade.

62. É assim que a noção de causa da relação jurídica de impôsto pode servir para ilidir a sonegação fiscal.

De fato, como a causa legal da obrigação deve sempre prevalecer contra os motivos ilegais dos interessados, (202) é evidente que se um contribuinte dá a um ato jurídico uma forma aparente que está em desacôrdo com o seu conteúdo verdadeiro, com a finalidade de fraudar a *causa tributandi*, essa aparência, que nada mais é do que a expressão de um móvel do contribuinte no sentido de ilidir a tributação, deve ser afastada, a fim de que prevaleça a verdadeira causa da tributação relacionada com o fato real subjacente. (203)

63. Também a existência de bitributação, quer interlocal, quer internacional, só pode ser aferida pela causa do impôsto.

O direito medieval já tirara essa conseqüência da noção de causa: *dicitur duplex onus quando exiguntur duae collectae ex eadem causa*. (204)

De fato, só há dupla tributação quando se tributa duas vezes com o mesmo impôsto, isto é, pela mesma causa.

Se a causa pudesse ser metajurídica como considerar bitributação a imposição de dois impostos de transmissão quando a causa extrajurídica da criação dos dois impostos fôsse diferente?

64. Tem, pois, o conceito de causa, como nós o entendemos, um sentido objetivo na aplicação do direito material, não se devendo esquecer o seu emprêgo na teoria do enriquecimento sem causa. Essa teoria tem sido usada, tanto pela doutrina, como pelo jurisprudência para fundamentar a restituição de tributos, sem necessidade de ser provado o êrro, a falta de causa subjetiva, com justificada razão, dado que na lei é que está o elemento causal, a ser apurado de forma objetiva. (205)

(202) *Supra* n. 14.

(203) JOSSEBRAND inclui, entre os motivos que devem ser afastados para que prevaleça a lei, o intuito de fraude a esta (*Les mobiles...* cit., páginas 214 e segs.).

(204) AEGIDI THOMATI (Tomato), *De Collectis...* cit., T. XII, fol. 135 b, n. 20, *apud* R. POMINI, *La "causa impositionis"*... cit., págs. 9, 257 e 258.

(205) V. R. GOMES DE SOUSA, *Compêndio de Legislação Tributária*, Ed.

65. Além disso, vemos que a causa, identificada à *ratio legis*, explica porque alguns (GIANNINI, BLUMEINSTEIN, etc.) colocavam a causa na lei, outros (TESORO, JARACH) a colocavam no fato gerador.

Ambas as correntes tinham uma visão real, embora não bem nítida, do problema. A junção das duas doutrinas nos leva à conclusão de que *na realidade a causa é o fato gerador, mas não o concreto fato gerador, e sim a sua expressão abstrata* CONTIDA NA LEI, o sentido teleológico do assento do impôsto.

66. Essa conceituação de causa do impôsto também abrange com facilidade os dois impostos que JARACH não conseguiu explicar pela sua teoria da causa como capacidade contributiva: o de capitação e o sôbre atos formais.

Todos dois prescindem do fator econômico como causa da tributação; aquêle assenta sôbre o cidadão, por cabeça, e êste sôbre a forma dos atos jurídicos e na medida em que êles se formalizam.

De acôrdo com o conceito a que nos filiamos a causa do impôsto de capitação é o simples fato do indivíduo ser um cidadão, ou um habitante do país.

No caso da tributação dos atos formais pode-se dizer que a tributação também é formal.

Ela não visa o conteúdo do ato mas a sua forma.

Assim, da mesma maneira que a jurisprudência espanhola pôde dizer que nos contratos abstratos a estrutura formal do negócio parece ser a sua causa (206) também no direito tributário se poderá afirmar que a causa do impôsto, na tributação dos atos formais, é a própria forma do ato, sem necessidade de qualquer elemento teleológico quanto à realidade econômica nela contida.

67. Também o caso da tributação dos atos ilegais e de seus lucros, que não se enquadrava na teoria de TESORO, tem explicação cabal na tese que defendemos.

De fato, se a causa da lei de impôsto sôbre a renda é o *animus* de tributar a renda, não importa que a causa eficiente dessa renda seja uma atividade ilícita, pois que o que se tributa é a renda, sem indagar da sua origem, da sua causa.

Financieiras, 1.^a ed., pág. 96, n. 32.

(206) JOAQUIN DUALDE, *Concepto de la causa de los contratos*, Ed. Bosch, Barcelona, 1949, pág. 174.

68. Mas, convém, ainda, examinar um interessante argumento de TESORO, contrário à tese de que a causa em matéria tributária seria da mesma natureza que a causa em direito privado.

Diz TESORO que na causa em direito tributário falta a vontade de se obrigar do sujeito passivo da obrigação. (207)

Êsse argumento impressiona pois se o problema da causa é, por sua essência, um problema de fim, o papel da vontade é preponderante na sua solução, não se podendo conceber a existência de causa sem a de vontade. (208)

Mas êsse argumento não é decisivo, a nosso ver.

Poder-se-ia, mesmo, contrapor a êle o fato de que sendo a lei promulgada por representantes do povo, a vontade dêste se obrigar estaria manifestada por representação.

No entanto, deixemos de lado êsse argumento político, que tem um valor relativo, pois, pode haver impostos em governos absolutos, os quais não deixam, por isso, de gerar obrigações causadas, nos termos em que colocamos o problema.

A solução, a nosso ver, pode ser dada pelo exame exclusivamente jurídico da noção de causa.

De fato, cumpre, preliminarmente, indagar se uma obrigação só se pode considerar como causal quando se origina da vontade do obrigado.

Vejamos o que acontece no direito privado.

Quando a lei determina que o causador de um acidente seja responsável pela indenização dos danos, mesmo que o acidente não tenha sido causado voluntariamente, pode-se considerar essa obrigação como uma obrigação sem causa?

Parece-nos que não.

Qual será, porém, a causa, não material, mas jurídica, dessa obrigação?

(207) G. TESORO, *Principii...* cit., págs. 167 e 169.

(208) *Supra*, n. 49.

Para CAPITANT só existe causa nas obrigações voluntárias, isto é, nascidas pela vontade do devedor, v. *De la cause...* cit., pág. 25. COLIN et CAPITANT, *Cours...* cit., II, pág. 64.

TESORO salienta que a noção de causa é uma novidade do direito francês, só aplicável nesse sistema legal aos contratos, mas não às obrigações *ex-lege*, mesmo no direito privado, G. TESORO, *La causa...* cit., pág. 31.

Contra por achar que a noção de causa não pode faltar em nenhuma relação jurídica: E. VANONI, *Natura ed interpretazioni...* cit., pág. 103; D. JARACH, *El hecho...* cit., pág. 82, nota 130; B. GORINI, *La causa...* cit., pág. 167.

O causador do dano não manifestou a vontade de se obrigar.

A causa da sua obrigação é, pois, a vontade do legislador, objetivamente considerada.

É o que acontece, também, no direito tributário.

Como bem esclarece LEVI, traduzindo, interpretativamente, um dos *axiomata causalitatis* da Escolástica, a “causa da pretensão é a causa da prestação contrária”. (209)

Não é, portanto, necessária a manifestação de vontade do obrigado; a causa da obrigação dêste pode ser encontrada na própria lei, manifestação de vontade do legislador.

Aliás, ainda em direito privado, temos exemplos típicos de obrigações que nascem em virtude de manifestação de vontade não do obrigado, mas do credor: é o caso dos direitos potestativos, nos quais fica ao arbítrio do seu titular criar ou não uma situação jurídica que importa em obrigação para terceiros.

Qual é a causa dessa obrigação?

O obrigado não manifestou a vontade de se obrigar, logo a causa só pode ser encontrada na manifestação de vontade do credor, em conformidade com o mandamento legal.

69. O que importa, pois, acima de tudo, é deixar bem claro que se se quer transplantar para o direito tributário êsse instituto de direito privado, não se pode ir buscá-lo em outro lugar a não ser onde se encontre o elemento vontade, isto é, na fonte mediata da obrigação fiscal, na lei.

O que é preciso não perder de vista é que o direito, sendo essencialmente finalista, e que, presidindo, a tôdas as relações jurídicas, o elemento vontade, não uma vontade individual e caprichosa, mas uma vontade normativa, uma *ratio juris*, êsse elementos teleológico, quando estudado nas obrigações originadas da vontade individual assume o aspecto de causa, e quando, tendo por objeto de indagação as obrigações que se originam da vontade da lei, se apresenta como *ratio legis*.

70. Dir-se-á que, assim sendo, a noção de causa é inútil no direito fiscal, dado que, identificando-se com o *ratio* ou *mens legis*,

(209) ALESSANDRO LEVI, *La fonction de la cause dans les actes juridiques*, in “Revue internationale de la théorie du droit”, 1939, págs. 323/24, apud B. GRIZIOTTI, *Intorno al concetto di causa...* cit., pág. 383.

a pesquisa da causa da obrigação, em cada caso concreto, constitui a mesma coisa que a interpretação da lei. (210)

Na verdade essa afirmação é legítima.

Se com êsse resultado da nossa pesquisa o conceito de causa perde a sua autonomia por se identificar com a *ratio legis*, terá ela, pelo menos, tido a utilidade de mostrar, se é que mostrou, que tôdas as soluções que colocam a causa em qualquer outro elemento, que não a *mens legis*, são insatisfatórias e induzentes a uma falsa visão do problema, ou então que o problema da causa no direito fiscal é um falso problema no sentido de que é um problema pôsto sôbre falsas bases.

Se tivermos atingido essa meta, teremos, pelo menos, dado uma solução crítica ao problema, teremos conseguido *faire évanouir la difficulté par l'élimination du problème dont elle est issue*, (211) pois, não pode encontrar-se uma solução satisfatória para um problema que não existe, que é uma simples aparência de problema. Só podemos eliminá-lo. (212)

(210) A. D. GIANNINI, *Istituzioni...* cit., pág. 63, n. 29. ANTÔNIO BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milão, 1952, I, pág. 115, n. 29.

(211) LÉON BRUNSCHWIG, *Le progrès de la conscience dans la Philosophie Occidentale*, Paris, Alcan, 1927, I, pág. 316.

(212) HANS KELSEN, *Teoria Geral do Estado*, Trad. brasil., Ed. Saraiva, S. Paulo, 1938, págs. 32/3.