# O PROBLEMA DA CAUSA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES
Advogado no Distrito Federal

SUMÁRIO: (*Continuação*) 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 gerador 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 sôbre a causa.* 66. *A causa nos impostos de capitação e sôbre 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.*

* 30. Para alguns a causa do impôsto é pura e simplesmente a lei. Essa é a opinião de Blumenstein. [98]

* NOTA DA RED.: Continuação do volume 45, pág. 1.

98 Ernst Blumenstein, *System des Steuerrechts*, Zurich, 1951, vol. I, pág. 8.

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 ocorrono per l'adempimento dei servizi pubblici indivisibili costituisce il motivo (pregiuridico) dell'imposizione, non la causa (giuridica) dell'imposta.*[104]

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 diferençar 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, poiché 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, ma la sua causa*

---

99 D'Alessio, *Corso di diritto finanziario,* Napoles. Jovene. 1937, pág. 282 — *apud* Tesoro, *Principii* . . 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.º 24.

103 A. D. Giannini, *Il rapporto* . . . cit., pág. 46.

104 A. D. Giannini, *Il rapporto* . . . cit., pág. 46.

105 L. Josserand, *Les mobiles* . . . cit., pág. 157.

*giuridica, la sua giustificazione ultima, deve ricercarsi in elementi più specifici.*[106]

Mas que elementos serão êsses?

Para Tesoro *il presuposto 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 modêlo primitivo.

Pode-se realmente falar em *causa*?

Precisemos antes o conteúdo da expressão de Tesoro — *Presuposto di fatto.*

Ela significa *la situazione di fatto che determina il sorgere dell'obbligazione tributaria,*[110] decompondo-se em 2 elementos: um *material* que consiste no objeto do tributo em sentido econômico-financeiro, isto é, a existência de uma renda ou de um patrimônio, a transferência de um bem, etc., e um elemento *pessoal* 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 imponível, 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 conseqüência dessa premissa, na teoria de Tesoro, seria naturalmente a de que quando os objetos da tributação fôssem idênticos, *formalmente* considerados, não seria cabível diversidade de tributação sôbre êles.

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.

---

106 G. Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, pág. 165: *La causa* . . cit., pág. 33/4.

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.º 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.

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 irretratável 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 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 afastar 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?

---

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.º 2.800, de 19-1-1898, dispunha, por ex., em seu art. 45, n.º 6, que o impôsto seria devido nas transmissões de direitos e ações relativos a imóveis, o que abrangeria 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.º 4, do Lº V, do Código de Impostos e Taxas). O Decreto n.º 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 outrém para pagamento de tributos e taxas.

112 G. Tesoro, *Principii*... cit., pág. 171.

113 M. Pugliese, *Istituciones*... cit., pág. 113.

Desde que a causa é o próprio fato gerador material, não seria sòmente cada impôsto que teria uma causa diversa, mas cada relação jurídica teria a 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 então 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]

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 preexiste 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 pròpriamente 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]

---

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 Giorgio Tesoro, *Principii di Diritto Tributario*, Madrid, Bari, 1938, pág. 44. Nota 45.

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, Padua, 1937, pág. 29.

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.

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 conseqüência, a falta do fato gerador impede o nascimento do crédito fiscal, mas não porque falte a causa final, mas porque inexiste a causa eficiente da obrigação, da mesma maneira que, na

---

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 necessàriamente da natureza do direito, a que acede.

119 Ex.: a doação para núpcias futuras.

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 69.

teoria de Giannini, êsse requisito era atendido pela falta da fonte mediata, a lei.

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

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 inexeqüível 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]

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,

---

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.
129 D. Jarach, *El hecho*... cit., pág. 84.
130 Supra n.º 7.
131 Supra n.º 8.
132 Pierre Damervalle, *La nature juridique de la créance d'impôt*, Paris, 1937, págs. 7e 18.
133 Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, Rio de Janeiro, Ed. "Rev. For.", 1951, pág. 254.

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 sôbre 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.

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 sòmente 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?

---

134 Jarach, *El hecho*... cit., pág. 82.
135 Jarach, *El hecho*... cit., pág. 84.
136 Jarach, *El hecho*... cit., pág. 84.

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 sôbre 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 sôbre 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 metajurídicas.[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]

---

137 D. 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, *Principi 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.

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.

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 aplicaria 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, pràticamente, 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.

Êste 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 contrapporse 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.

---

142 Colin e Capitant, *Cours*... cit., pág. 66 e segs.; Josserand, *Les mobiles* cit., pág. 159.

143 Jarach, *El hecho*... cit., pg. 84.

144 G. Tesoro, *Principii*... cit., pág. 167.

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.

46. Ao iniciar o seu estudo enumera Bielsa os "porquês" da necessidade da determinação da causa:

1.º — Para explicar o fundamento político de tôda 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]

Dêsses 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.

---

145 Rafael Bielsa, *Estudios de Derecho Publico*, II. Derecho Fiscal, Depalma, Buenos Aires, 1951, pág. 206.

146 R. Bielsa, *Derecho Fiscal* cit., pág. 183.

147 V. acima n.º 15.

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 feita se baseando na natureza dêsses 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 dêles 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.

Êsse 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]

Êsse dispositivo reproduz, com modificações, a Secção 8.ª da Constituição Americana, a qual também considera necessária a existência dêsses 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, contrátária 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.º 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. Ed. 1307, cit. por John E. Hughes, *The Federal Death Tax*, Chicago, Callaghan And Company, 1938, pág. 11, par. 5.º.

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

Feito êsse parêntesis para trazer a lume um caso de causa jurídica constitucional, passemos adiante, pois que tem êle valor sòmente para os países cujas Constituições dispõem a respeito, e assim mesmo de alcance pràticamente 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 modêlo, 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 extra-legal.

Giannini viu que a solução do problema da causa da obrigação fiscal reside na lei, assumindo assim a causa o seu caráter de elemento do direito positivo.[155]

Concordamos com Tesoro que não seria a lei pura e simples, no seu aspecto formal, que poderia ser a causa da obrigação,[156] mas teriamos 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 caráter 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 contratual bastaria para se ter elementos para a sua execução, assim também,

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.

155 Supra n.º 30.

156 Supra n.º 32.

157 Supra n.º 44.

no direito fiscal, a simples descrição da matéria imponível 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 ricolleghi certe qualificazione o relazioni giuridiche.*[158]

Daí a necessidade da indagação do "porquê" da lei, na sua aplicação.[159]

49. Ora, se a simples descrição da matéria imponível não basta, se ela não nos pode indicar o fim colimado, a causa, é claro que 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 sòmente sob o seu aspecto factual.

Assim, para efeitos fiscais, não existe, no pressuposto de fato do impôsto êsse elemento vontade que possa ser interpretado à luz da lei; em conseqüência, 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 anti-causalistas em matéria fiscal.

Como sair do impasse?

O problema não nos parece insolúvel.

Basta a nosso ver que, em vez 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.

Êsse elemento é, como vimos acima, a vontade.

Como nas obrigações de direito privado, em que o problema da causa foi primitivamente estudado, êsse elemento se encontra na manifestação de vontade, no ato jurídico, gerador da obrigação, na fonte

158 E. Betti, *Interpretazione* . . cit., págs. 167/8.

159 E. Betti, *Interpretazione* . . . cit., pág. 168.

160 Georges del Vecchio, *Leçons de Philosophie du Droit*. Ed. Sirey, 1936. pág. 188.

161 Coisa diversa de objeto da obrigação tributária.

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 aquêle elemento 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, em vez 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.

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.

---

162 Gustavo Ingrosso, *Istituzioni di Diritto Finanziario*, vol. II, pág. 63, n.º 79. L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 2.ª ed., 1940, pág. 14, *apud*. A. Rotondi, *Appunti*... cit., pág. 18, n.º 15.

163 Georges del Vecchio, *Leçons*... cit., pág. 233.

164 R. de Ruggiero, *Istituciones*... cit., pág. 383.

165 D. Jarach, *El hecho*... cit., pág. 79.

166 Supra n.º 14.

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, legìtimamente, concluir que "a causa encontra expressão imediata na formulação legal da matéria imponível".[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, 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 dêsse impôsto, que desse a orientação para a sua capitação 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.

---

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 *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Ed. Borsoi, vol. 4, pág. 335, n.º 5.

169 O. Bühler, *La causa* . . . cit., pág. 24.

A obrigação de pagar impôsto é, nìtidamente, 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.

Em vez de existir promessa unilateral, existiria pretensão unilateral; em vez 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 unilateralidade 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.

À 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 dêsse 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

---

170 Código Civil Brasileiro, arts. 1505 e segs.

171 Manoel 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.º 9.

174 E. Vanoni, *Natura*... cit., págs. 109/110.

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 sòmente 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.

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.

Êsses 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 sòmente 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.

---

175 Supra n.º 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 extra-jurídicas. 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.

177 E. Pugliese, *Istituciones*... cit., pág. 113. Sôbre a conceituação de *ratio legis* v. E. Vanoni, *Natura*... cit., pág. 201.

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

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

Partindo dêsse principio 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

---

178 O. Bühler, *La causa*... cit., pág. 24.

179 E. Blumenstein, *La causa*... cit., pág. 365.

180 A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*. Giuffré. 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.

182 E. Blumenstein, *La causa*... cit., pág. 365.

183 D. Jarach, *Principi*... cit., pág. 18, e *El hecho*... cit., pág. 84.

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.º 46.

186 O. Bühler, *La causa*... cit., pág. 24.

determinada expressão abstrata dos fatos geradores da futura obrigação fiscal.

É por isso que, como diz Trotabas: *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 imponível 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 impôsto, isto é, a ação de *degager la cause de l'imposition.*

Como a expressão abstrata da matéria imponível, que é a finalidade, a causa de tributar de cada impôsto, é diversa para cada um dêles, têm êles 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 precìpuamente 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 sôbre 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 ter 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 qual se identifica, pois, com o seu motivo.[194]

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.

---

187 Louis Trotabas. *Précis de Science et Législation Financières.* 9.ª ed., Paris. Dalloz, 1947, pág. 149, n.º 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.

195 E. Betti, *Teoria generale* . . . cit., págs. 193 e 194.

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 impôsto.

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 impôsto, ela é sempre a mesma, por definição.

Ora, isso não aconteceria se a causa do impôsto não tivesse um valor constitutivo e orgânico; não fôsse uma das peças mestras, um integrante da própria estrutura do impôsto, 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 impôsto para que possa ser "um valor constante, um valor abstrato...".[196]

Assim, sendo ela constitui o cerne, o núcleo caracterizador dêsse impôsto e, em conseqüência, nos orienta:

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

*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*

---

196 L. Josserand, *Les mobiles* ... cit., pág. 150.

197 De posse dessa noção de causa do impôsto 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 impôsto, tôda lei emanada de autoridade incompetente para legislar sôbre êsse tributo estaria estabelecendo impostos com causa estranha à daqueles incluídos no seu campo de competência. Mas como bem pondera Jarach (*El hecho* ... cit., pág. 166) trata-se da norma de direito constitucionl 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.

*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.*[201]

Não é menor a fecundidade dessa identificação no direito hodierno.

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 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 vêzes com o mesmo impôsto, isto é, pela mesma causa.

---

200 A. Caputo, *De Regimine*... cit., cap. VII n.º 33. *apud.* R. Pomini, *La causa*... cit., pág. 10.

201 *Iuris Responsa* Camili De Medicis *iurisc.*, Neapoli, 1623. Cons. 97, pág. 345, n.º 2, *apud* R. Pomini, *La causa*... cit., pág. 268.

202 Supra n.º 14.

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

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

Se a causa pudesse ser metajurídica como considerar bitributação a imposição de dois impostos de transmissão quando a causa extra jurídica 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 pela 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]

65. Além disso, vemos que a causa, identificada à *ratio legis*, explica porque que alguns (Giannini, Blumenstein, 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.

---

205 V. R. Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. Financeiras, 1.ª ed., pág. 96, n.º 32.

206 Joaquin Dualde, *Concepto de la causa de los contratos*, Ed. Bosch, Barcelona. 1949, pág. 174.

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.

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 têrmos 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 voluntàriamente, 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?

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.

---

207 G. Tesoro. *Principii . . . cit.*, págs. 167 e 169.

208 Supra, n.º 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.

Como bem esclarece E. 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 prestativos, 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 elemento 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 a *ratio* ou *mens legis*, 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 inducentes 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*

---

209 Alessandro Levi, *La fonction de la cause dans les actes juridiques*, *in* "Revue internationale de la théorie du droit", 1939, págs. 323/34, *apud* B. Griziotto, *Intorno al concetto di causa*... cit., pág. 383.

210 A. D. Giannini, *Istituzioni*... cit., pág. 63, n.º 29. Antônio Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, Giuffré, Milão, 1952, I, pág. 115, n.º 29.

*dificulté 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]

211 Léon Brunschvicg, *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.