O PROBLEMA DA CAUSA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES
Advogado no Distrito Federal

Omne ens habet rationem

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.* (Continua)

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 dêsse 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.

---

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. 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 êsse 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 dêsse 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 dêsse 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 constituiria um truismo 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

---

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 vêr mais adiante n.º 22.

3 Henri Capitant, *De la cause des obrigations,* 3.ª ed., Paris, Dalloz, 1927, pág. 41, n.º 13.

4 H. Capitant, *De la cause...* cit., págs. 64 e segs., n.ºs 26 e segs.

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 perció 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 cousas diferentes.

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 estejam 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 por que razão o instituto não pode ter guarida no direito tributário.

O que não nos parece legítimo é estarmos usando o mesmo têrmo 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:

---

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 finanziário,* 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.

8 Léon Duguit, *Leçons de droit public général,* Paris, Boccard, 1926, pág. 29. 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.º 27.

"Algunos autores, aunque partidarios del concepto de causa en el derecho tributario, han sostenido que, si 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 especifica de la materia particular, tratar de buscar el concepto genérico no vínculado a las caracteristicas de la rama particular. Descendiendo después a la outra rama del derecho hay que adaptar al concepto genérico las otras caracteristicas derivadas de la naturaleza especifica 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-lhe 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 exigência 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]

Assim sendo, os simples motivos interiores não seriam causa da obrigação, mas simples fatôres 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:

---

9 Dino Jarach, *El hecho imponible*, Ed. Rev. de Jurisp. Argentina, 1943, páginas 83 a 85.

10 E. Blumenstein, *La causa*... cit., pág. 355; L. Trotabas, *L'aplicazione*... 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.º 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.º 1, 1931, Sirey, Paris, 1931, pág. 12.

13 Zachariae, *Cours de droit civil français*, Par. 344, *apud* Norberto Corostiaga, *La causa en las obligaciones*, Buenos Aires, 1944, pág. 12.

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 será invariablement la même." [15]

Donde se poder afirmar que:

"La cause, au sens classique du mot, est une *valeur constante*, donc une *valeur abstraite*, puisqu'elle n'est aucunement influencée par la personalité, par la mentalité des partiés." [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 que para um mesmo tipo de impôsto a causa deve ser invariàvelmente 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 negociável 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 simples-

---

14 H. Capitant, *De la cause...* cit., pág. 19. n.º 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.º 112. V. Emilio Betti, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1952, págs. 194 e segs. n.º 23.

17 H. Capitant, *De la cause...* cit., pág. 18, n.º 1.

18 H. Capitant, *De la cause...* cit., pág. 26, n.º 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.

mente 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].

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 sôbre 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 sôbre êsse instituto jurídico, acima exposta.

7. No direito moderno, cronològicamente, 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 giurídica non puó 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 entre a Sociedade, tomada em bloco, e do Estado, pois que aquela nem recebe serviços nem paga impostos [27], e que a causa da relação jurí-

---

22 H. Capitant, *De la cause*... cit., págs. 27 e segs., n.º 6. A respeito veja-se também Louis Josserand, *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, Dalloz, 1928, pág. 149. Segundo o adágio dos glosadores: "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 Politica, 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.

27 B. Griziotti, *Principios*... cit., pág. 217.

dica 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 impessoais.

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.

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.

---

28 B. Griziotti, *Principios...* cit., pág. 215.

29 B. Griziotti, *Il principio della capacitá 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 Corini, *La causa giuridica dell'obbligazione tributaria, in* Riv. Ital. d. Dir. Finanziario, Giuffré, 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.; pág. 111; entre nós, filiam-se a essa tese Gilberto de Ulhôa 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.

35 E. Vanoni, *Natura...* cit., págs. 111/112.

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:

"Ció 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]

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 fôssem 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.

---

36 B. Griziotti, *Intorno...* cit., pág. 373.

37 Ottmar Bühler, *La causa giuridica nel diritto tributário tedesco, in* Riv. di Dir. Finanz. e Sc. delle Fin., 1939, I, pág. 13.

38 Supra n.º 6.

39 Adiante n.º 32.

40 Adiante n.º 38.

41 Adiante n.º 30.

42 Adiante n.º 23.

Não se infere da lei de impôsto, necessàriamente, que o fim da mesma seja angariar meios para a execução dos serviços públicos, em vez 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.

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.

"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 conseqüência 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 tôda a legislação fiscal [51].

E o próprio Griziotti, em trabalho posterior, reconhece que para se chegar a essa finalidade deve-se afastar o problema político da causa e ficar sòmente 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 Ulhôa 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.

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].

---

47 L. Trotabas, *L'applicazione*... cit., pág. 45.
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 Ulhôa Canto, *Causa*... cit., pág. 22, n.º 100.
55 M. Pugliese, *Instituciones*... cit., pág. 112.
56 Bruno Gorini, *La causa giuridica dell'obbligazione tributária, in* Riv. Ital. d. Dir. Fin., Giuffré, Milão, 1940, I, págs. 168 e segs.

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 tôdas 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 sôbre 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 sôbre "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 pela norma jurídica, adquirem a natureza de causa jurídica, integrados que ficam na vontade objetivamente declarada.

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

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

Assim se A. 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 considera como causa ilícita, prevalece esta contra aquêles.

Vejamos o que nos diz a respeito o próprio Ripert:

---

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 tôda classificação das leis de acôrdo com o fim que aspiram realizar.

59 L. Josserand, *Les mobiles...* cit., págs. 161/162; Georges Ripert, *A regra moral das obrigações civis*, trad. brasil., Ed. Saraiva, S. Paulo, 1937, págs. 67, 69 e 75.

60 G. Ripert, *A regra moral...* cit., pág. 74.

"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.

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 excusos 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 pròpriamente hipóteses 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 sôbre 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 conseqüência 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.

---

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.

63 E. Betti, *Teoria generale*, cit., pág. 192.

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.

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 da lei deve ter alcance diverso, como bem pondera Betti:

"Nell'interpretazione del contratto l'indagine del concorde intento pratico dei contraenti é un criterio di orientamento che impone all'interprete di andar oltre il testo e la lettera delle dichiarazione contrattuali e di allargare la cherchia dei mezzi interpretativi a mezzi extratestuali. Per contro, nell'interpretazione della legge non é ammissible un ricorso a mezzi extratestuali desumibili dal modo della sua formazione, 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.

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 sòmente 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 pròpriamente a vontade declarada na fonte direta da obrigação.

---

64 Emilio Betti, *Interpretazione della Legge e degli atti giuridici*, Giuffré, Milão, 1939, 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.

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 conseqüências jurídicas [68] se não contrariar a essência do tributo nela regulado.

Não é tôda 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].

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" [71], 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.

---

66 Carlos Medeiros Silva, *Valor dos trabalhos preparatórios na interpretação das leis, in* Revista de Direito Administrativo, vol. II, pág. 347.

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.º 2.416 de 17/7/1940; 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 4/10/54, pág. 3.388; Pleno do Trib. Fed. de Recursos na ap. civ. 3.449, *in D. J.* de 23/3/54; 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, pág. 44 e segs. G. de Ulhôa Canto, *Taxa sôbre carburante*, comentário *in* Rev. de Dir. Advo., vol. 29, pág. 265.

70 Fritz Fleiner, *Les principes généraux du droit administratif allemand*, Paris, Delagrave, 1933, pág. 257.

71 T. R. Ionasco, *Les récentes destinée...* cit., pág. 27.

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'autoritá constituita si istituisce un rapporto diretto e necessario nel senso che al pagamento deve corrispondere una erogazione preordinata ad assicurare, a titolo di correspettivo, una somma adequata di servizi pubblici" [72].

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

De fato, na incisiva formulação de A. Caputo a causa serve para distinguir os tributos: "causa sit illa, quae limitat, et distinguit nunera..." [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].

---

72 Renzo Pomini, *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*, Giuffré, Milão, 1951, pág. 117.

73 Agostino Caputo, *De Regimine Reipublicae Tractatus fertilis, Neapolis, apud* Lazarum Scorigium, 1621, cap. VII, n.º 33, *apud* R. Pomini, *La causa...* cit., pags. 9, 228, 233 e 334.

74 R. Pomini *La causa...* cit., págs. 228 e segs.

75 Aegidii Thomati (Tomato), *De Collectis seu mumeribus patrimonialibus, in* "Tract. univ. iuris, T. XII, fol. 135b n.º 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.

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.

Em conseqüência, 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 conseqüência, 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 do contribuinte isento, ou a natureza do bem isento, não lhe tira o caráter de liberalidade, embora causada.

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

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

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].

---

79 A. Caputo, *De Regimine...* cit., *apud* R. Pomini, *La causa...* cit., págs. 9, 228 e 334.

80 Supra nº 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.

84 L. Josserand, *Les mobiles...* cit., pág. 333, n.º 266.

É bem verdade que Capitant, analisando os efeitos da falta de execução do encargo, diz que "as cousas se passam como para os contratos sinalagmáticos" (*De*

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, sòmente 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 precípuo 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.

A preclusão do direito de impugnar o lançamento, o ato de imposição, constitui uma situação semelhante à da cousa 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.

---

la cause... cit., pág. 452, n.º 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 Tributário*, Ed. Torinese, 2.ª ed., 1953, pág. 128, par. 23.

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.

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 pròpriamente 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 pròpriamente 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 tributária 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 Josserand 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 tributária, oriunda da lei, ou dar-lhe efeito diverso daquele que normalmente teria pela natureza de cada tributo.

---

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.

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 teoria da causa porquanto não terá sentido a pergunta "por que" se tributa? [89]

O próprio Josserand, 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 imponível 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?

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.

---

89 G. de Ulhôa Canto, *Causa*... cit., pág. 13, n.º 53.

90 L. Josserand, *Les mobiles*... cit, pags. 146/7.

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* circonstanze 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.

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.

---

91 P. J. A. Adriani, *La causa...* cit., pág. 246.

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 Josserand, *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.

BIBLIOTECA MARIO HENRIQUE SIMONSEN
FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

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].

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.

(Continua)

94 Colin et Capitant, *Cours*... cit., pág. 65; Josserand, *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.

97 Jarach, *El hecho*... cit., pág. 82.