



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Teoria da Causa dos Tributos
A justificação funcional-normativa das estruturas tributárias

Clara Gomes Moreira

Rio de Janeiro
2014

CLARA GOMES MOREIRA

Teoria da Causa dos Tributos
A justificação funcional-normativa das estruturas tributárias

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro em Direito Tributário.

Professores Orientadores:

Professora Maria de Fátima A. São Pedro,
Professora Néli Luiza C. Fetzner,
Professor Nelson Carlos Tavares Junior e
Professor Rafael Iorio.

Rio de Janeiro
2014

TEORIA DA CAUSA DOS TRIBUTOS A JUSTIFICAÇÃO FUNCIONAL-NORMATIVA DAS ESTRUTURAS TRIBUTÁRIAS

Clara Gomes Moreira

Bacharel em Direito pela Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Advogada.

Resumo: O estudo da *causa* permitiu o desenvolvimento, sob a influência do Direito privado, da denominada *teoria da causa dos tributos*. Propõe-se a ela, neste estudo, sem prejuízo das demais acepções do instituto, uma *funcional-normativa* à luz do *Estado Democrático e Social de Direito*. Agregam-lhe sentido, por assim dizer, as *Justiças financeira e tributária*, enquanto *signos éticos de legitimação* positivados no texto constitucional. Considerando a conformação da *estrutura à função* desempenhada pela norma, poder-se-á conceber a *justificação* do sistema tributário nacional. Ao construir-se este *argumento* de controle da lei tributária, a margem de *discricionabilidade legislativa, regulamentar e interpretativa* existente na delimitação da hipótese de incidência é reduzida, de modo a melhor atender à *eficiente* realização dos *fins* constitucionais, de acordo com os *meios* preestabelecidos.

Palavras-chave: Causa. Justificação. Função. Justiça. Controle. Estrutura.

Sumário: Introdução. 1. A Teoria da Causa dos Tributos. 2. A Justificação Funcional-normativa das Estruturas Tributárias. 3. As Justiças Financeira e Tributária. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Remonta ainda a Antiguidade o estudo da *causa*¹, o qual aplicado à ciência jurídica permitiu o desenvolvimento, no campo contratual, da denominada *teoria da causa das obrigações*. Segundo essa, além do consentimento das partes e do objeto, a constituição da obrigação dependeria de uma causa que justificasse de maneira satisfatória a razão pela qual a lei ampara a *vontade* para o nascimento dos *efeitos* do negócio jurídico contratado.

Sob esta influência privatista, parcela da doutrina tributária sustentou, paralelamente, a existência da *teoria da causa das obrigações tributárias* ou apenas *teoria da causa dos tributos*. Isto porque, apesar de distintas, as obrigações civil e tributária podem ser compreendidas no mesmo esquema lógico-formal do Direito das obrigações.²

¹ “A causalidade é a relação entre dois acontecimentos que se registra quando, dada a ocorrência do primeiro, esta produz, origina, determina ou torna necessária a ocorrência do segundo.” BLACKBURN, Simon. *Dicionário Oxford de filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997, p. 55-56.

² BUJANDA, Fernando Sainz de. *El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis jurídico del hecho imponible*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 1968, p. 339-340.

Percorrendo períodos de prestígio e de decadência, essa teoria recebe, nos dias atuais, uma releitura à luz do *Estado Democrático e Social de Direito*, de modo a acrescentar-lhe, especialmente, *fins* e *limites* constitucionais, além de um contorno *funcional-normativo*, pragmática e objetivamente, compreendido. Almeja-se, desta feita, atender às *Justiças tributária e financeira* – entendidas essas, neste artigo, como *signos éticos de legitimação* do ordenamento jurídico positivados no texto constitucional –, pois se tratam de faces de uma mesma moeda e são, portanto, inexequíveis, quando apartadas.

Considerando esta acepção, a conformação da *estrutura* da norma tributária à *função* por ela desempenhada é expressão da *justificação (Rechtfertigung)*³ do sistema tributário nacional. Por assim dizer, constrói-se um *argumento* de controle da lei tributária, reduzindo a margem de *discricionabilidade legislativa, regulamentar e interpretativa* existente na determinação das hipóteses de incidências. Isto é, a parametrização funcional-normativa das atividades mencionadas importa em seu *direcionamento* e, portanto, na sua *limitação*.

Com efeito, pode-se responder dois questionamentos: “por que pagamos tributos?” e “como é (ou deveria ser) repartido este encargo entre os indivíduos em sociedade?”⁴

Fundamenta-se a escolha desta temática com base na seguinte constatação: ao longo de séculos, foram elaboradas diversas concepções morais, ideologias políticas e teorias científicas que tentaram legitimar os sistemas tributários adotados. Todavia, a atual realidade demonstra que a generalidade dos *cidadãos-contribuintes* não modificou sua percepção clássica dos tributos como sendo uma *arbitrariedade* sustentada pela *coação punitiva estatal*, que lhe priva do *direito natural* à propriedade privada. Logo, faz-se necessário refletir sobre sua justificação, com enfoque na *função social* desempenhada, na realização, direta e indireta, dos direitos fundamentais, como se demonstrará a seguir.

³ “No Estado de Direito material somente se justificam tributos se eles são formados *justificadamente* no sentido da *ordem valorativa constitucional*.” LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. v. 1. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 186.

⁴ “Converte-se em torno da questão do “como” da imposição em um sistema de múltiplas tributações, da questão da justificação das formas de imposição em particular, de tipos de tributos, da justa formação de bases de cálculo e da limitação de cargas tributárias.” *Ibid.*, p. 185-186.

1. A TEORIA DA CAUSA DOS TRIBUTOS

Apesar de ser despida de unidade de conceito, a noção de causa impulsionou o estudo tributário na Itália⁵, na França⁶, na Alemanha⁷, na Suíça⁸, na Espanha⁹, na Argentina¹⁰ e no Brasil¹¹. Reconhece-se que a intensidade e a relevância dos debates de outrora restaram silenciadas por aqueles que negaram qualquer valor à causa, seja em razão da própria incerteza em sua definição, seja por uma percepção formal-positivista do fenômeno – compreensão da lei como um fundamento *per se* –, ou mesmo pelo “culto” à *capacidade contributiva*¹². No entanto, a justificação da norma tributária ainda resta sobre uma concepção causalista que “explica a função que a norma há de desempenhar”¹³, como se sustenta neste estudo.

Antes de adentrar na apreciação da teoria, necessário é que se note a existência de uma pluralidade de posicionamentos sobre a matéria, além da própria influência recíproca sofrida entre

⁵ ALESSI, Renato. *Intorno ai concetti di causa giuridica, illegittimita, eccesso di potere*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1934. BERLIRI, Luigi Vittorio. *El Impuesto Justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. GIANNINI, A. D. *Elementi di diritto finanziario*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1945. GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1961. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Madrid: Reus, 1935. MANZONI, Ignacio. *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giapichelli, 1965. POMINI, Renzo. *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milano: Dottore Antonio Giuffrè, 1951. PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero: derecho tributario*. Tradução de José Silva. México: Fondo de Cultura Económica, 1939. COCA, Salvatore. *Sulla causa giuridica dell'imposta*. Tivoli: Mantero, 1932. TESORO, Giorgio. *La causa giuridica dell'obbligazione tributaria*. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, p. 31-45, 1937. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Finanças, 1932.

⁶ DAMERVALLE, Pierre. *La nature de la créance d'impôt*. Paris: R. Pichon et R. Durand-Auzias, 1938. TROTABAS, Louis. *L'applicazione della teoria della causa nel Diritto Finanziario*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Pádova, p. 34-53, 1939.

⁷ BÜHLER, Ottmar. *La causa giurida nel diritto tributario tedesco*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. III, p. 9-43, 1939. LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *op. cit.*

⁸ BLUMENSTEIN, Ernst. *La causa nel Diritto Tributario Svizzero*. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Pádova, v. I, p. 355 e ss., 1939. *Idem. Sistema di diritto dell'imposte*. Tradução de Francesco Forte. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1954.

⁹ BUJANDA, Fernando Sainz de. *op. cit.*

¹⁰ BIELSA, Rafael. *Nociones preliminares de derecho fiscal*. Buenos Aires: Universidad Nacional del Litoral, 1944. FONROUGE, C. M. Giuliani. *Anteproyecto de código fiscal*. Buenos Aires: Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1942. *Idem. Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1962. JARACH, Dino. *O Fato Imponível*. Teoria Geral de Direito Tributário Substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. *Idem. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. SOUSA, Rubens Gomes. *Curso de introdução ao direito tributário, IX – Causa da obrigação tributária*. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 3, p. 99 e ss., mar/1949.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 1115-1150.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 168.

seus partidários, que fez com que vários desses viessem a modificar suas concepções originais. Por conseguinte, analisar-se-á, brevemente, a teoria com a alusão a alguns dos entendimentos firmados.

Cabe afirmar que grande parte desta divergência tem sua razão de ser no fato de a definição de causa comportar quatro sentidos no entender de ARISTÓTELES¹⁴: material, formal, eficiente e final. Assim, compreende-se a concepção *plural* de causa dos tributos como sendo a regra definida por determinado *conteúdo* (*causa material*), cujos contornos foram preestabelecidos em *lei* (*causa formal*), com base no *poder de tributar* do Estado (*causa eficiente*), visando atingir certos *fins* constitucionalmente previstos (*causa final*), de acordo com a *função* desempenhada.

Destaque-se também a dificuldade relativa à transposição do instituto, originalmente, privado à obrigação tributária de caráter público, na medida em que essa nasce da subsunção do fato à hipótese de incidência, sem que se cogite da existência de uma causa como *elemento constitutivo autônomo* da obrigação. Em outras palavras, nas *obrigações legais* a operação valorativa ou a justificação dos efeitos é feita pelo legislador, bastando a realização do pressuposto de fato tipificado na norma para que surja a relação.¹⁵ Neste sentido, BUJANDA diferencia a causa da obrigação do *fundamento da hipótese de incidência* (“fundamento del hecho imponible”)¹⁶, posição esta também adotada neste artigo.

O causalismo foi marcado, em um primeiro momento, pela noção de causa *eficiente*, segundo a qual seria o fenômeno tributário uma manifestação do *poder de tributar* do Estado, legitimado por sua *soberania*, em consonância com MAYER¹⁷.

¹⁴ Em conformidade com ARISTÓTELES, seria a causa *material*, de acordo com a sua substância, matéria; seria ela *formal*, de acordo com o contorno ou o plano que lhe define o formato; seria ela *eficiente*, de acordo com a atividade por meio da qual foi o resultado produzido; e seria ela *final*, de acordo com o resultado produzido. “Ora, a causa diz-se em quatro sentidos: no primeiro, entendemos por causa a substância e a quiddidade (o “porquê” reconduz-se pois à noção última, e o primeiro “porquê” é causa e princípio); a segunda [causa] é a matéria e o sujeito; a terceira é a de onde [vem] o início do movimento; a quarta [causa], que se opõe à precedente, é o “fim para que” e o bem (porque este é, como efeito, o fim de toda a geração e movimento).” ARISTÓTELES. *Metafísica* (Livro I e Livro II). Tradução de Vicenzo Coceo. São Paulo: Victor Civita, 1984, p. 16.

¹⁵ BUJANDA, Fernando Sainz de. *op. cit.*, p. 339-346.

¹⁶ *Ibid.*, p. 345.

¹⁷ MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Parte especial: poder de policia y poder tributario. Tomo II. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1982.

BLUMENSTEIN sustenta, em igual sentido, que o ponto de partida da atividade tributária é a *soberania territorial* e que o tributo sempre se funda em uma norma legal (*causa formal*). Argumenta ele serem os tributos de duas espécies: (i) os causais e (ii) o nãocausal. Por causal, entende-se aquele cuja justificação guarda relação com a pessoa do contribuinte (*fundamento pessoal*), caracterizado, por conseguinte, como uma contraprestação pela prestação ou pelo gasto realizado pelo ente público. Estão inseridos nesta classificação os *tributos*, ditos, *de monopólio*, os *especiais*, as *taxas* e as *exações sub-rogatórias*. O imposto, por sua vez, é tido como um tributo nãocausal, já que justificado pela mera submissão do indivíduo à soberania territorial estatal.¹⁸ Isto se explica pela associação feita pelo professor suíço entre a noção de causa a de *troca (cambio) (prestação-contraprestação)* – concepção considerada incompatível com o imposto.

Contudo, há que se questionar se não estaria havendo uma confusão entre a causa do tributo e a estrutura técnica adotada. E, por assim dizer, se seria a *equivalência* o único critério de justificação, em negação, portanto, da *capacidade contributiva*. Além disso, se seria o imposto um tributo nãocausal, uma vez que ele também possui um fundamento de legitimação.

Em um segundo momento, ganhou fôlego no debate a noção de causa *final*, comportando uma percepção *ética, jurídica, econômica, social e política* do fenômeno¹⁹ e agregando-lhe certa margem de *metajuridicidade*. Fala-se, desta feita, em uma *coessentialidade* e uma *concausalidade* existentes entre tais fatores.

Neste sentido, RANELLETTI definiu o imposto como sendo a *contribuição exigida pelo Poder Público, segundo uma norma geral, para a consecução indistinta de fins coletivos*. O professor italiano sustenta a existência de duas causas: (i) a *primeira* e (ii) a *última e imediata*. A causa primeira corrobora o compromisso do Estado de alcançar fins de *interesse coletivo*, por meio da produção de bens e serviços. Por conseguinte, à prestação da sociedade apõe-se uma

¹⁸ BUJANDA, Fernando Sainz de. *op. cit.*, p. 347-349.

¹⁹ “[...] a ideia diretriz de todo o pensamento de Griziotti em torno do fenômeno financeiro, a saber: a possibilidade lógica de conjugar todos os aspectos ou fatores desse fenômeno em uma explicação que ofereça uma síntese científica dotada de validade e que supera, conseqüentemente, as visões parciais que cada investigação singular oferece.” [tradução livre] *Ibid.*, p. 365.

contraprestação do Estado. No entanto, o caráter geral dessa enseja a causa última e imediata: a *capacidade contributiva*, expressa pela posse de riqueza.²⁰

GRIZIOTTI prossegue afirmando a necessidade de haver uma *ponte* inter-relacionando ambas as causas. Este elemento de ligação resta sob a constatação de ser a riqueza produto dos serviços públicos *lato sensu* realizados pelo Estado. Isto é, ainda que não haja uma correlação *direta* entre tal prestação e contraprestação, há um liame *indireto* que se confirma no fato de a riqueza do indivíduo ser um indício da aferição de *vantagens gerais ou particulares* decorrentes daqueles. Logo, define o professor italiano a causa do imposto como sendo a *capacidade contributiva combinada indiretamente com o critério da contraprestação*.

Ressalva-se da aludida regra o imposto que não o seja propriamente dito, leiam-se o imposto *redistributivo*, o *protecionista*, o *confiscatório* e a *extorsão*. Isto porque a cada uma destas espécies aplicam-se causas distintas. A causa das três primeiras espécies está na reunião do interesse do Estado e o do contribuinte, sob uma base eminentemente solidária. No caso da extorsão, alega-se a existência apenas do interesse estatal, tendo em vista não haver uma correlação entre a prestação e a contraprestação.²¹

Segue ainda GRIZIOTTI com as seguintes conclusões: a causa varia em razão das características da espécie tributária, servindo-lhe, logo, também como um critério de classificação. Verifica-se, assim, que a da “contribuição especial é o benefício; a do imposto é a capacidade contributiva como indício dos serviços que se oferecem graças à realização de gastos (...); nos ingressos para fiscais as causas podem consistir na proteção, na redistribuição e outras similares”²². Paralelamente, esta avaliação causal permite o estabelecimento de limites e balizas ao fenômeno tributário, além de constituir instrumento de verificação da *justiça da imposição*, indicando, inclusive, quem deveria figurar no polo passivo da relação tributária.²³

²⁰ *Ibid.*, p. 362-363.

²¹ *Ibid.*, p. 363-364.

²² [tradução livre] *Ibid.*, p. 366.

²³ *Ibid.*, p. 366-370.

Sustenta ainda GRIZIOTTI a adoção da *interpretação funcional-causal*. Diz-se funcional, em razão dos elementos jurídicos e metajurídicos por meios dos quais se extrai a *ratio* e a *mens legis*. Por sua vez, considera-se causal, na medida em que se confronta a função da lei com a dos atos de imposição. Com efeito, o papel daquela, definido por elementos políticos, econômicos, sociais e jurídicos, atua como uma *meta* do ato impositivo, verificada no caso concreto, de maneira a comprovar-lhe a legitimidade.

Inúmeras são as críticas formuladas a esta acepção funcional, porém aquela de maior contundência é relativa à metodologia adotada (a *metajuridicidade*). Alegam alguns doutrinadores a impossibilidade de conjugação das variáveis propostas, uma vez que a discrepância existente entre elas impossibilitaria a construção ordenada de uma ponte capaz de interligar as mencionadas causas.²⁴ Reconhece-se, de fato, as dificuldades inerentes a este estudo interdisciplinar, no entanto, a “mácula”, diriam alguns, desse constitui o meio pelo qual, diante da complexidade das relações contemporâneas, é possível se *compreender a Catedral de Rouen: não através de uma única pintura de Monet, mas por meio do seu conjunto*.

2. A JUSTIFICAÇÃO FUNCIONAL-NORMATIVA DAS ESTRUTURAS TRIBUTÁRIAS

A intensidade da intervenção do Estado na economia oscilou de maneira pendular, ao longo da história, especialmente, quando da transição do *Estado mínimo liberal* para o *Estado máximo social*. Com efeito, respectivamente, ora adotou-se uma postura de constrição do ente público – garantidor de um arcabouço reduzido de prestações, ditas, positivas, em afirmação àquelas negativas –, de modo a permitir a condução da atividade econômica sob a regência precípua de ditames do mercado; ora desenvolveu-se uma orientação estatal expansionista e protetiva, fundada no *dirigismo* do ente público na determinação dos rumos da economia, como se vislumbra no agigantamento da instituição em tela e no alargamento dos direitos prestacionais por

²⁴ *Ibid.*, p. 370-385.

essa assumidos. Assim sendo, o pêndulo percorreu dois opostos na ideologia da política moderna. Resta, contudo, a seguinte questão: “em que Estado vivemos nos dias atuais?”.

Inúmeras são as divergências doutrinárias quanto a este questionamento, no entanto, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, principalmente, nos artigos 1º, inciso IV, 170, 173 e 174, corroborou a concepção de um *Estado médio regulador*²⁵. Neste a intervenção na economia mostra-se, excepcionalmente, de forma direta, por meio das empresas públicas e sociedades de economia mista, quando necessárias aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo; e, preferencialmente, de maneira indireta, em atendimento às funções de *fiscalização, incentivo e planejamento*. “Daí, a reivindicação da sociedade de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se (...) a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que aquele já não mais se revela apto a promover.”²⁶

Da mesma forma, há que se conceber esse Estado, sob o prisma da *ponderação de interesses*; na medida em que a Constituição brasileira, em razão do modo e do contexto em que elaborada, e das sucessivas reformas sofridas, é tida como um *sistema compromissário*, em que positivadas diversas ideologias. Esta percepção, no trabalho então proposto, importa na compreensão da existência simultânea de direitos liberais e de sociais, os quais devem ser ponderados entre si de modo a lhes garantir a *máxima efetividade*, sem que a realização de um importe na completa exclusão do outro do ordenamento jurídico. Eis que “a legitimidade do Estado moderno tem que ser vista, sobretudo, a partir do equilíbrio e harmonia entre valores e princípios jurídicos afirmados por consenso”²⁷.

Paralelamente, há uma alteração dos fins constitucionalmente tutelados, mormente, por meio das chamadas *normas programáticas*, a prefixar *estados ideais*, que pautam a atuação

²⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Estado Mínimo x Estado Máximo: o dilema. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, dez/jan/fev 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *op. cit.*, p. 31.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 209.

estatal, no sentido de inviabilizar comportamentos contraditórios com tais previsões, salvo em hipóteses excepcionais, devidamente justificadas (elevado *onus argumentativo*).

Com fulcro neste contexto, verifica-se uma *mudança* nas clássicas funções desempenhadas pelos tributos: a *fiscalidade* e a *extrafiscalidade*; passando a ser (i) a *função de arrecadar*, (ii) a *função de distribuir a carga tributária*, em atendimento aos ditames de justiça distributiva, (iii) a *função indutora* e (iv) a *função simplificadora*²⁸, as quais variam em conformidade com o fim que se pretende atingir. Isto “pois (...) [aquela primeira] distinção não tem bases históricas, não é exequível com exatidão e, portanto, não tem antes de tudo solidez como ponto de partida para um exame constitucional”²⁹. Esclareça-se que “não [importa] a finalidade subjetiva [leia-se a intenção do legislador], mas a *relevância*, a *função*, e que o contraste com a regulação não é a obtenção de receitas – também os impostos regulatórios têm uma função de gerar receita – mas a distribuição da carga tributária”³⁰.

Poder-se-ia sustentar que se tratariam apenas de meras subdivisões dos institutos anteriores ou mesmo da simples alteração de nomenclatura, porém, este não parece ser o melhor entendimento. Visto que, com a modificação do papel a ser desempenhado pelo Estado, especialmente, no que se refere ao domínio econômico, ele passa a ser titular de competências antes não lhe atribuídas, além de, por via de consequência, para outras não mais ser o competente.

Desta feita, há também um reenquadramento dos institutos tributários em atendimento aos novos fins a serem perseguidos, razão pela qual assume a norma tributária diversas funções, distintas daquelas classicamente concebidas, principalmente, considerando estar-se diante de um Estado regulador que deverá se utilizar dos tributos como uma *ferramenta de implantação*, direta e indiretamente, *de políticas públicas*. Ora, se assim é, haverá de se falar em uma estrutura de

²⁸ VOGEL, Klaus. Die Abschtichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, 1977, p. 105-106. *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

²⁹ *Idem*. Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. p. 548. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário*. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

³⁰ *Loc. cit.*

norma tributária que se compatibilize com a função a ser por ela desempenhada, em consonância com o fim constitucionalmente protegido.

Por conseguinte, corrobora-se a existência da causa *final* justificadora dos tributos, passível de ser compreendida como sendo *dual*: uma interna e outra externa. Por *causa interna*, entende-se a própria estrutura da norma, enquanto definição das *hipóteses de incidência* inseridas no espectro de competência do ente, além do modo pelo qual o tributo é repartido entre os indivíduos em sociedade, em função do critério referencial (*base de cálculo*) e da técnica de mensuração (*alíquota*) do encargo adotados, os quais variam de acordo com a espécie tributária em questão. Por *causa externa*, compreendem-se as funções desempenhadas pela norma, ou seja, os *efeitos externos* por ela pretendidos, em consonância com as finalidades constitucionalmente tuteladas.

Apesar desta divisão, há que se verificar que ambas as causas são intrinsecamente relacionadas, na medida em que uma está condicionada à outra, ou seja, a função desempenhada deve refletir-se sobre a estrutura adotada e essa, naquela. Deste modo, somente se poderia pensar na noção de causa, enquanto justificação dos tributos, se visualizada como sendo *a estrutura juridicamente positivada em consonância com a(s) função(ões) a que se destina*.

Consequentemente, poder-se-ia extrair de cada espécie tributária uma justificação própria, ainda que seja de certo modo *dinâmica*³¹, uma vez que, em decorrência da função desempenhada, modifica-se a estrutura, sem que, contudo, se desnature a espécie; caso contrário, obviamente, de nada valeria o esforço doutrinário e jurisprudencial de diferenciar os tributos em espécies, bastando que se atribuísse a cada função uma estrutura jurídica. Todavia, dentro do espectro de cada espécie, é possível que se conceba uma série de funções que poderá refletir em sua estrutura, sem que se perca a essência da modalidade de tributo adotada.

Destaque-se, que esta compreensão da justificação dos tributos, apesar de ser passível de inúmeras críticas, se explica pela necessidade de se alcançar certos *standards* teóricos que

³¹ “A justificação nunca é definitiva e eterna, senão que leva sempre a novas legitimações.” TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 205.

legitimem, principalmente, a intervenção do Estado na economia, em conformidade com a estrutura da norma e das técnicas de tributação por ela adotadas, além das funções desempenhadas e dos fins pretendidos. Isto porque, se “o Direito Tributário influencia qualquer atividade econômica”, talvez “em nenhum outro setor do Direito defronta-se o cidadão com o Estado mais frequentemente do que no Direito Tributário”³².

3. AS JUSTIÇAS FINANCEIRA E TRIBUTÁRIA

À leitura pretendida da teoria da causa dos tributos devem-se agregar as noções de *Justiças financeira e tributária*, de modo a pautar limites às perspectivas funcionais da norma tributária. Neste sentido, note-se estar diante de um conceito de elevado grau de imprecisão e de subjetividade. Porquanto definir a Justiça, mesmo sem o atributo “financeiro” ou “tributário”, por si só, já é uma tarefa demasiadamente árdua, se é que possível, e objeto de grande dissenso na doutrina. Por estes motivos, tende-se a adotar uma compreensão *relativamente objetiva* da noção de Justiça, com base em parâmetros constitucionais, especialmente, nas aludidas *normas programáticas*, sem prejuízo de eventuais considerações quanto às questões filosóficas respectivas.

Ressalte-se, destarte, a ideia de *moralidade tributária*³³ aplicada aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e, ainda, aos *cidadãos-contribuintes*. Isto porque a percepção moral-filosófica permite que se vislumbre “o problema da legitimação da norma jurídica”³⁴ e sua *efetividade* – a aceitação e o cumprimento pelos destinatários –, em oposição às ilegítimas práticas de desoneração do encargo. Acrescentem-se as distorções incorridas na suposta *política fiscal justa*, subvertida àquela *favorável*³⁵. Isto em razão de ser o discurso político manipulado por grupos de grande influência, sobretudo por aqueles de elevado poder econômico, e de se adotar

³² LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 51.

³³ TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Gomes. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *op. cit.*, p. 203-233.

³⁵ TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 83.

uma retórica desprovida de maiores reflexões – como a consequencialista –, em desconformidade, portanto, com os objetivos do Estado Democrático e Social de Direito e com as normas financeiras respectivas.

Ainda nesta perspectiva analisa-se o denominado “mito da propriedade”³⁶ para fundamentar a resistência e a aceção negativa da tributação junto à coletividade. De acordo com ele, os indivíduos compreendem a atuação estatal, por meio do tributo, como uma usurpação dos bens por eles já detidos em um *momento anterior*. Busca-se, logo, justificar, genericamente, o instituto tributário na noção de *contrapartida*, segundo a qual o encargo cobrado deveria garantir ao contribuinte o recebimento, *em retorno*, do Estado de prestações de igual valor, como meio de legitimá-lo – argumentação esta passível de inúmeras críticas, principalmente, se consideradas as justificações de determinadas espécies tributárias e a solidariedade que lhes é intrínseca.

A compreensão da intervenção fiscal do Estado na economia depende, por conseguinte, da análise da possibilidade de se conceber a propriedade antes da instituição do tributo e, também, de se verificar se seriam ambos os institutos (tributo e propriedade) contrários entre si ou *complementares e interdependentes*³⁷. Mesmo porque “[...] na verdade esses direitos “naturais” são meras consequências jurídicas do sistema”³⁸.

Faz-se necessário, nesta linha de raciocínio, que se conjecture sobre a existência de um *dever fundamental de pagar impostos*³⁹, conquanto *face oculta* dos direitos fundamentais, além de se refletir sobre os *custos dos direitos* e sua intrínseca relação com a liberdade. Eis que os direitos fundamentais, como regra, são financiados por impostos – tributos de caráter *unilateral*, em contraposição às taxas de natureza dita *bilateral*, para as quais há uma correspondente

³⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

³⁷ “Uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a ideia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária – renda que nem sequer existiria sem governo sustentado pelos impostos – simplesmente não tem sentido. A renda pré-tributária que cada um de nós “tem” inicialmente, e que o governo deve tirar de nós equitativamente, só tem realidade nos livros de contas.” *Ibid.*, p. 51.

³⁸ *Loc. cit.*

³⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. reimp. Coimbra: Almedina, 2009.

contraprestação específica a ser realizada pelo Estado ou por outros entes públicos, ainda que de modo potencial.⁴⁰

Isto posto, considerando que os direitos positivos e negativos dependem do Estado, necessário é, igualmente, admitir que esses custam dinheiro, sendo, por conseguinte, protegidos pelo financiamento e suporte público, para o que o governo é uma ferramenta indispensável, na mobilização e canalização dos recursos difusos em sociedade. Em outras palavras, ambos os direitos do *welfare* e à propriedade privada têm um custo público, uma vez que a liberdade de contratar não tem custos financeiros inferiores que o direito ao tratamento de saúde, assim como a liberdade de expressão não menos que o direito à moradia.

Por todo exposto, passa-se à análise de uma questão primordial: a compreensão do porquê esta temática, muito embora de grande relevância prática e concreta, foi desmerecida.

HOLMES e SUNSTEIN⁴¹ apresentam para tanto três justificativas, a saber: (i) quanto aos direitos negativos, tem-se, por vezes, a não evidência aos olhos dos cidadãos das atividades assumidas pelo Estado, ou apenas a subestimação da importância dessas. (ii) No que se refere ao debate político, dividem-se os argumentos entre liberais e conservadores, cada qual com seu interesse no *approach* cego dos custos, pois se os liberais demonstram grande hesitação em pôr em foco os gastos públicos despendidos com as liberdades civis, os conservadores parecem querer omitir como os tributos pagos por toda a sociedade são utilizados na proteção e defesa dos direitos de poucos. (iii) Imperioso também mencionar o verdadeiro *tabu* relativo ao debate. Na medida em que a existência de uma despesa orçamentária para garantir um direito é o mesmo que confessar que os indivíduos têm de dar algo em troca para adquiri-lo e assegurá-lo. Concepção esta tida por alguns como paradoxal, ofensiva ou até mesmo ameaçadora aos direitos, além de ensejar calorosos debates quanto ao efetivo preço desses ou em como se alocar os escassos recursos públicos: “para a proteção de quais direitos?”, “de titularidade de quem?”.

⁴⁰ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 2000, p. 20-21.

⁴¹ *Ibid.*, p. 22 e ss.

Aporta-se, conseqüentemente, ao debate causalista, conjuntamente, a perspectiva financeira e a tributária. Eis que:

as teorias da equidade vertical costumam sofrer de “miopia”, na medida em que tentam tratar da justiça na tributação, como um assunto político isolado e autossuficiente. O resultado não é simplesmente uma noção parcial da justiça governamental, mas uma noção falsa. Isso porque a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá aos seus recursos.⁴²

Por assim dizer, reconhece-se, a despeito de posicionamentos doutrinários em sentido contrário, a impossibilidade de que se concebam os Sistemas Financeiro e Tributário Nacionais como sendo realidades estanques e independentes⁴³. Uma vez que o alcance de um suposto *ponto ótimo* nestes depende da conciliação e harmonização de ambos. Não se trata, enfatize, de negar a autonomia científica aos Direitos Financeiro e Tributário, mas apenas de se asseverar a íntima relação existente entre eles e a relevância de que a política fiscal atenda a ambos. Visto que não se concebe o justo tributário dissociado daquele financeiro.

Vislumbre-se, ademais, a seguinte analogia: o sistema de um relógio é constituído, dentre outros elementos, por *engrenagens*, cada qual devidamente justa e sobreposta, de maneira que o movimento em uma produzido transmita-se, automática e coordenadamente, a todas as demais partes. De maneira similar, o tributo é uma dentre tantas outras engrenagens que se movem na *dinâmica* de um Estado – em que cada qual se orienta, mutuamente, em uma constante troca de *impulsos e estímulos* para que o movimento mantenha-se direcionado aos fins que se persegue.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, pretendeu-se reafirmar a teoria da causa dos tributos, em observância ao novo contexto em que inserida, especialmente, sob o argumento da *causa final* – apta a aferir a

⁴² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *op. cit.*, p. 19-20.

⁴³ “Recentíssima questão, com a qual especialmente *K. Vogel* se preocupou dirige-se às despesas do Estado: quanto maior pressão exercem as cargas fiscais sobre os cidadãos, tanto mais difícil é fazer prevalecer a justiça fiscal contra a resistência, a esquiva e a má-vontade tributárias, e tanto mais se açaima o *desperdício fiscal*, que retira o tapete a toda justificação de tributos: a abusiva aplicação de recursos tributários pela displicência no trato de fundos alheios, mas certamente confiados, pelo planejamento defeituoso, pela incompetência, pelo despotismo, indolência, indiferença de políticos e administradores, através de compromissos políticos corruptos e da mania de satisfazer interesses individuais e de grupos às custas da comunidade e sobrecarregar as responsabilidades próprias do Estado.” LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *op. cit.*, p. 186.

conformação existente entre as estruturas da norma tributária e as funções por ela desempenhadas. Por assim dizer, verifica-se uma redução do espectro de discricionariedade legislativa, regulamentar e interpretativa existente na fixação das hipóteses de incidência; ademais, institui-se um instrumento de *maximização de eficiência*. Isto na medida em que a justificação enseja a constituição de um *standard* qualificador dos *elementos ótimos* que integrarão a equação tributária. Assim sendo, quanto a cada qual se poderá aferir a *proporcionalidade* atingida, considerando a *adequação*, a *necessidade* e a *proporcionalidade strictu sensu*. Deste modo, tem-se a justificativa para o encargo imposto à coletividade – uma essencial ferramenta de política de governo capaz de alavancar modificações na realidade social, visando os fins constitucionalmente preestabelecidos.

REFERÊNCIAS

- ALESSI, Renato. *Intorno ai concetti di causa giuridica, illegittimita, eccesso di potere*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1934.
- ARISTÓTELES. *Metafísica* (Livro I e Livro II). Tradução de Vincenzo Coceo. São Paulo: Victor Civita, 1984.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Edição revista e complementada à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº. 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BERLIRI, Luigi Vittorio. *El Impuesto Justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- BIELSA, Rafael. *Nociones preliminares de derecho fiscal*. Buenos Aires: Universidad Nacional del Litoral, 1944.
- BLACKBURN, Simon. *Dicionário Oxford de filosofia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1997.
- BLUMENSTEIN, Ernst. La causa nel Diritto Tributario Svizzero. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Pádova, v. I, p. 355 e ss., 1939.
- _____. *Sistema di diritto dell'imposte*. Tradução de Francesco Forte. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1954.
- BÜHLER, Ottmar. La causa giurida nel diritto tributario tedesco. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. III, p. 9-43, 1939.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. *El nacimiento de la obligación tributaria. Análisis jurídico del hecho imponible*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 1968.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Estado Mínimo x Estado Máximo: o dilema. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público,

n. 12, dez/jan/fev 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

DAMERVILLE, Pierre. *La nature de la créance d'impôt*. Paris: R. Pichon et R. Durand-Auzias, 1938.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Anteproyecto de código fiscal*. Buenos Aires: Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1942.

_____. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1962.

GIANNINI, A. D. *Elementi di diritto finanziario*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1945.

GIARDINA, Emilio. *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*. Milão: Dottore Antonio Giuffrè, 1961.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. Madrid: Reus, 1935.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

JARACH, Dino. *O Fato Imponível*. Teoria Geral de Direito Tributário Substantivo. Tradução Dejalma de Campos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989.

LANG, Joachim; TIPKE, Klaus. *Direito Tributário*. v. 1. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

MANZONI, Ignacio. *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giapichelli, 1965.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*. Parte especial: poder de policia y poder tributario. Tomo II. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1982.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. reimp. Coimbra: Almedina, 2009.

POMINI, Renzo. *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milano: Dottore Antonio Giuffrè, 1951.

PUGLIESE, Mario. *Instituciones de derecho financiero: derecho tributario*. Tradução de José Silva. México: Fondo de Cultura Económica, 1939.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCOCA, Salvatore. *Sulla causa giuridica dell'imposta*. Tivoli: Mantero, 1932.

SOUSA, Rubens Gomes. Curso de introdução ao direito tributário, IX – Causa da obrigação tributária. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 3, p. 99 e ss., mar/1949.

TESORO, Giorgio. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, Bari, p. 31-45, 1937.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Gomes. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Valores e Princípios Constitucionais. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TROTABAS, Louis. L'applicazione della teoria della causa nel Diritto Finanziario. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Pádova, p. 34-53, 1939.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, n. 2, 1977. *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27.

_____. Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário*. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.