

Fraude à Lei no Direito Tributário: Conceito, Estrutura e Âmbito de Aplicação

“Fraus Legis” in Tax Law: Concept, Structure and Extension

André Borges Coelho de Miranda Freire

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (FDUSP). Pesquisador do IBDT.
Graduado em Direito na UFPB. Advogado. Procurador do Município de João Pessoa.
Ex-procurador do Estado de Sergipe. *E-mail:* andrebcoelho@usp.br.

Recebido em: 28-8-2023 – Aprovado em: 7-11-2023

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.2.2023.2401>

Resumo

O presente artigo analisa o instituto da fraude à lei no âmbito do planejamento tributário. Primeiramente, debruça-se sobre o conceito e a estrutura da fraude à lei, para analisar seu âmbito de aplicação. Conclui ser bastante limitada a possibilidade de emprego da figura no Direito Tributário, em razão do caráter não imperativo da prática do fato gerador e da legalidade tributária, mas admite-o fora do âmbito das normas tributárias impositivas, desde que se respeite o limite da interpretação extensiva.

Palavras-chave: fraude à lei, planejamento tributário, limites.

Abstract

The present article analyzes “fraus legis” in the domain of tax planning. It first centers its attention on the concept and structure of the institution, in order to determine its extension. The paper concludes that there is a very limited scope for “fraus legis” in tax law, given that the practice of the taxable event is not mandatory and in light of legality, but grants that outside the realm of taxation, however still in tax law, there might be space for reasoning in terms of fraud on the law, provided extensive interpretation is not exceeded.

Keywords: “fraus legis”, tax planning, limitations.

1. Introdução

O presente artigo trata da fraude à lei no Direito Tributário Brasileiro, no contexto da teoria do planejamento tributário.

Quer-se compreender o instituto e apontar seu âmbito de aplicabilidade e seus limites no Direito Tributário Nacional.

Para tanto, será o seguinte o percurso.

Primeiramente, define-se o conceito de fraude à lei e distingue-se a figura de outras invocadas em matéria de planejamento tributário. Além do conceito, apresenta-se também a estrutura do raciocínio da fraude à lei.

A partir disso, explora-se o seu âmbito de aplicação, comparando o Direito Público e o Privado.

Por fim, contempla-se a possibilidade de fraude à lei no Direito Tributário, conforme as diversas categorias de normas tributárias, indicando-se a que espécies delas o instituto pode aplicar-se, bem como eventuais limites a isso.

2. Conceito, estrutura e âmbito de aplicação da fraude à lei em geral

2.1. Conceito

Conforme Bernardes de Mello, no direito comum, a fraude à lei é uma violação indireta à norma cogente, por meio aparentemente lícito, mas com que se obtém resultado proibido pela lei ou por seus fins¹.

Atienza, por sua vez, ressalta ser a fraude à lei figura que nasce das necessidades do Direito Moderno, em especial após o Código Napoleônico. Quando se teria querido conferir à lei uma pretensão totalizante da regência normativa das condutas, uma das reações foi o surgimento da fraude à lei, como figura que permite interpretar as normas segundo suas finalidades e valores subjacentes².

Contudo, como, mesmo antes da codificação civilista já havia normas imperativas e como o engenho humano sempre soube contornar as normas que não lhe convinham, registra-se na história do Direito a fraude à lei desde a Antiguidade na Assíria. Diante da proibição de acumular terras pela compra e venda, havia quem se fizesse adotar por diversos camponeses pobres, de modo a poder herdar suas terras e, assim, contornar a proibição à concentração de terras³.

O cerne da figura, ontem e hoje, é a violação transversa de uma norma imperativa por intermédio de um meio aparentemente lícito. Na fraude à lei se verifica uma conduta que, embora respeitando a letra da lei, viola o seu espírito⁴.

Nesse sentido, para Moreira Alves, na fraude à lei não há uma conduta explicitamente *contra legem*, porquanto aderente a uma lei que lhe dá suporte (*verba legis*); o que se constata é que o fim concreto objetivado pelas partes não condiz com o espírito da lei de regência do negócio por elas praticado (*mens legis*)⁵.

Também no direito comparado, aponta-se como tal a conduta que, embora não empregando os meios expressamente previstos em lei para conseguir o resultado proibido, lança mão de outro que conduz àquele mesmo destino defeso⁶.

¹ MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 82.

² ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos, atípicos*. Madrid: Trotta, 2000, p. 68 e ss.

³ WESTERHOFF, Rudolf. *Gesetzesumgehung und Gesetzeserschleichung*. 1966, 207 f. Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Hamburg, 1966, p. 1.

⁴ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. *Revista da Ajuris* vol. 41, n. 136, 2014, p. 130.

⁵ ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 1, n. 1. Belo Horizonte, janeiro de 2003.

⁶ POMPEO, Valeria. *La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti*. Tese de Doutorado. Università Degli Studi di Roma Ter, 2010, p. 166 e ss.

Os conceitos referidos têm todos em comum três elementos: (a) violação; (b) de norma imperativa; (c) de maneira indireta ou transversa, pela colisão com os fins ou o espírito da lei, com a obtenção de resultado vedado pelo ordenamento jurídico.

Dos três elementos básicos, é certamente o último aquele que suscita as maiores controvérsias, pois não é evidente onde se deve buscar o fim ou espírito de uma lei, se é que existe. Teria esse fim de ser objetivado na lei? Bastaria que fosse induzido a partir de seus termos expressos? Seria necessário buscar os trabalhos preparatórios do processo legislativo ou o contexto histórico da edição de uma lei?

A resposta a essas perguntas, a nosso juízo, depende do ramo jurídico no qual devem ser dadas, porque as regras de prevalência entre critérios interpretativos variam conforme os âmbitos do Direito e também dentro de cada um deles.

Ainda há uma discussão a respeito da necessidade de haver verdadeira intenção das partes de fraudar a lei, ou seja, de se a fraude à lei é objetiva ou subjetiva⁷. Diante da quase absoluta impossibilidade de provar estados anímicos, contudo, parece-nos dever prevalecer a corrente objetivista.

No que se refere ao segundo elemento do conceito de fraude à lei (norma imperativa), nos termos de Vitor Nunes Leal, tem-se que as (i) disposições *imperativas*, cogentes, preceptivas, coativas ou absolutas se caracterizam por impor-se à vontade dos particulares, não lhes permitindo regular determinada situação por forma diversa, e dividem-se em imperativas propriamente ditas (impõem certa conduta) e proibitivas (vedam determinada conduta) e se contrapõem às (ii) *dispositivas*, subsidiárias, permissivas, relativas ou interpretativas, aquelas que deixam à liberdade dos particulares dispor de outro modo e se aplicam em caso de omissão ou de obscuridade na manifestação de vontade dos interessados⁸.

Delineados os elementos do conceito de fraude à lei, passa-se a analisar a estrutura da conduta tida como em fraude à lei.

2.2. Estrutura da fraude à lei

Do ponto de vista estrutural, a fraude à lei se dá pela prática de um ato, invocando o amparo de certa norma, tida como norma de cobertura, ao passo que, assim fazendo, se está laborando para atingir um fim vedado por outra norma legal, de caráter imperativo⁹.

⁷ ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 1, n. 1. Belo Horizonte, janeiro de 2003, p. 17-19.

⁸ LEAL, Victor Nunes. Classificação das normas jurídicas. *Revista de Direito Administrativo* vol. 2, n. 2, 1945, p. 931-948, p. 935-936.

⁹ NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. *Revista da Ajuris* vol. 41, n. 136, 2014, p. 127.

Nesse sentido, sustenta Tomkowski funcionar a fraude à lei mediante o emprego de norma de cobertura como meio de contornar a aplicabilidade de norma imperativa¹⁰.

Segundo Atienza, por sua vez, o instituto se presta a assegurar coerência valorativa às decisões jurídicas e a impedir atos que “em princípio estão permitidos por uma regra, mas que se consideram proibidos pela ação de princípios que limitam o alcance da regra”¹¹.

Precisando essas noções, aponta o professor espanhol que a norma de cobertura seria uma regra que permite o uso de uma norma que confere poder, ao passo que a norma violada seria uma norma imperativa (positiva ou negativa, nos termos apontados acima).

Atienza defende, ainda, que a norma violada é sempre um princípio, pois se houvesse afronta expressa a uma regra, haveria uma violação normativa direta.

Discorda-se profundamente do autor nesse ponto, pois parece considerar princípios implícitos e regras explícitas, quando, conforme Humberto Ávila, os mesmos textos normativos podem comportar a reconstrução de princípios e de regras¹². Além disso, parece que essa visão afasta a possibilidade de interpretar teleologicamente normas-regra, como se a interpretação das regras tivesse de ser meramente literal. Olvida-se, ainda, de que a vedação à fraude à lei conduz a uma consequência muito precisa, própria do consequente da norma-regra existente, mediante uma interpretação finalística do antecedente.

Portanto, a norma violada é em geral uma previsão bastante específica, que tem todas as características da norma-regra (descreve conduta vedada com pretensão de decidibilidade), a qual, por sua própria força e imperatividade, é estendida para coibir o resultado vedado, que seria alcançado por meio não expressamente vedado no seu antecedente.

Assim, há uma espécie de aplicação analógica da norma imperativa, entendendo-se a analogia (*analogia legis*), nos termos de Chiassoni, como a aplicação de determinada norma a uma hipótese considerada similar à regulada, em atenção à *ratio legis* da norma aplicada¹³, hipótese que efetivamente constrói uma norma não expressa, ou então, pelo menos uma interpretação extensiva, em que há redução da vagueza de uma norma, mediante a extensão de seus termos para além do seu significado comum¹⁴. Aproximativamente, tem-se que no primeiro caso se

¹⁰ TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento tributário: a fraude à lei no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 37. São Paulo: IBDT, 2017, p. 144-164.

¹¹ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilicitos, atípicos*. Madrid: Trotta, 2000, p. 67.

¹² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2022.

¹³ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.

¹⁴ GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: Giappichelli, 2017, p. 339.

substitui o legislador, ao passo que, no segundo, se leva às últimas consequências a vontade do legislador.

A norma de cobertura, por outro lado, efetivamente é uma norma que confere poder, seja essa uma previsão específica, como a que regula um outro negócio jurídico que não o vedado, seja uma norma mais genérica que assegura a autonomia privada ou a própria liberdade constitucional. No mesmo sentido, posiciona-se Novoa, apontando que a norma de cobertura pode ser um preceito expresso ou a cláusula de liberdade de pactos¹⁵.

2.3. *Distinção de outras figuras*

Neste tópico, compara-se a fraude à lei com outras figuras normalmente estudadas em conjunto com ela, para depois extrair determinadas conclusões a respeito da correção e da utilidade da dissociação entre elas.

A fraude à lei distingue-se da simulação por ser simulado ato ou negócio que não corresponde à realidade, posto não refletir a vontade verdadeira da(s) parte(s)¹⁶, ao passo que na fraude à lei esses elementos não se verificam, já que nela as partes efetivamente fazem o que declaram. Com efeito, na fraude à lei, aponta-se que a substância e a aparência correspondem entre si e que se dão os efeitos próprios do negócio declaradamente ocorrido¹⁷.

Também se distingue a fraude à lei da fraude fiscal, em regra assimilada à comissão de ilícitos tributários, seja na esfera administrativa, seja na penal¹⁸.

No abuso de direito, há o abuso de direitos subjetivos, ao passo que a fraude à lei se centra no emprego de poderes normativos. Nos termos de Atienza: “abuso de direito envolve ações que constituem casos de exercício de um direito subjetivo, ao passo que a fraude é relativa a ações que constituem casos de exercício de um poder normativo”¹⁹.

O negócio jurídico indireto, por sua vez, consiste em negócio típico que as partes consensual e verdadeiramente querem, na forma e no conteúdo, mas que pode prestar-se a uma finalidade diversa da típica para a qual a lei o concebeu e para a consecução de um outro, não previsto pela lei e querido por pelo menos uma das partes, mas que com ela não é incompatível²⁰. Isso não basta para configurar fraude à lei por haver nela o elemento essencial de contornar certo coman-

¹⁵ GARCÍA NOVOA, César; LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielusão e norma antievasão. *Curso de direito tributário*. 2008. vol. 12, p. 439-562.

¹⁷ POMPEO, Valeria. *La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti*. Tese de Doutorado, Università degli Studi Roma Tre, 2010, p. 114.

¹⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

¹⁹ ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos, atípicos*. Madrid: Trotta, 2000, p. 86-88.

²⁰ RIBAS, Pedro Henrique Garzon. *Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária*. 2019. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, p. 62.

do legal imperativo²¹. Assim, é possível haver negócio jurídico indireto sem fraude à lei, se faltar esse último elemento, ou com fraude à lei, no caso contrário, embora não se descarte que o negócio jurídico indireto possa ser usado como meio para a fraude à lei.

As distinções apontadas são, contudo, precárias, pelos seguintes motivos.

Primeiramente, porque, em sentido lato, não raro se emprega a fraude à lei como expressão *passé-partout* (gênero) que designa qualquer modo de contornar uma lei ou de evitar sua aplicação, mesmo que não necessariamente se verifique a estrutura indicada acima, ou mesmo como sinônimo de planejamento tributário considerado ilícito²². Desse modo, até a simulação configuraria fraude à lei.

Em segundo lugar, aparenta haver diferentes critérios classificatórios para abarcar os fenômenos da vida sob os institutos discriminados. A fraude à lei se verifica marcadamente pelo resultado obtido, qual seja o do contorno da lei imperativa. Os meios, além de genericamente indicados nas definições de fraude à lei apontadas, ficam relegados a um papel lateral, o que se depreende de trechos doutrinários como o seguinte:

“A ilegitimidade do planejamento tributário usualmente se materializa na prática de um ato com abuso de direito – a utilização abusiva do direito subjetivo de auto-organização –, formalizado de maneira artificial, a deturpar a causa típica de atos ou negócios jurídicos, ou seja, com abuso de formas jurídicas, com a finalidade de afastar a aplicação de norma fiscal impositiva – fraude à lei.”²³

Na caracterização das demais figuras, enfocam-se, por outro lado, os meios específicos empregados, especialmente no que se refere ao negócio jurídico indireto e à simulação. Por isso, sobreposições são possíveis, especialmente para aqueles que centram suas atenções sobre o contorno da lei, sem considerar os demais elementos do conceito.

Essa confusão é ainda mais frequente no direito tributário, em razão da influência do direito espanhol, porquanto tenha o legislador daquele país identificado os meios de elisão fiscal vedada com a fraude à lei.

Feitas essas ressalvas, indica-se que, para os fins deste artigo, o objeto de estudo é a fraude à lei em seu sentido estrito, com todos os requisitos referidos nos tópicos 2.1 e 2.2. Assim, a lei contornada deve ser imperativa e o meio de contorná-la indiretamente para obter o resultado proibido deve ser o recurso à norma

²¹ RIBAS, Pedro Henrique Garzon. *Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária*. 2019. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, p. 54.

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 27.927. Rel. Rocha Lagoa, Segunda Turma, julgado em 14.05.1957, DJ 06.11.1958 PP-20732, EMENT VOL-00364-02 PP-00411 RTJ VOL-00007-01 PP-00397.

²³ ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 92.

de cobertura que confere poder, o que reduz a possibilidade de confusão com outras figuras e permite delimitar mais precisamente o objeto de estudo.

2.4. Âmbito de aplicação da fraude à lei (Direito Privado x Direito Público)

O campo de aplicação tradicional do instituto da fraude à lei é o do Direito Privado, tanto porque é onde historicamente o instituto se desenvolveu quanto porque é lá onde reina a autonomia privada que permite às pessoas realizarem seus objetivos por intermédio de diversos meios.

Assim, como apontado anteriormente, com o advento de normas imperativas nesse ramo, surge a figura da fraude à lei, para garantir o cumprimento da vedação ou da determinação.

Desse modo, se, por exemplo, o Direito Civil veda ao autor da herança dispor da legítima dos herdeiros necessários, poderiam os herdeiros impugnar por defraudadora da lei a conduta do pai que, não doando a terceiro nem deixando-lhe em testamento mais do que o permitido pela legítima, instituiu-o como beneficiário de sua previdência privada de modo a superar o referido montante de sua parte disponível.

Embora previdência privada não se considere herança e a proteção de legítima do art. 1.846 do Código Civil se refira expressamente à herança, é evidente que a conduta acima apontada esvazia o sentido do art. 1.846, permitindo que o autor da herança destine até todo o seu patrimônio a terceiro que não seja herdeiro necessário, deixando sem nada esses últimos, precisamente o que a previsão legal pretende coibir.

No Direito Público, por outro lado, é controversa a possibilidade de empregar o instituto. Se, por um lado, é ampla a prevalência de normas imperativas no âmbito juspublicista, embora também haja aí normas dispositivas, por outro lado, tem-se que o Estado está vinculado à legalidade estrita e só pode fazer aquilo que está previsto em lei, de modo que, se a lei não limita a liberdade expressamente, então não pode fazê-lo o intérprete por analogia, como decorre da separação dos poderes, da segurança jurídica e da reserva legal²⁴.

Tratando de analogia, que, como indicado, pode ser a operação que permite a aplicação da norma imperativa, a conduta não prevista em seu antecedente, Chiassoni aponta não se admitir na Itália o expediente em termos de normas penais, corporativas e excepcionais, embora nesse último pareça admitir-se a interpretação extensiva²⁵. Atienza, por sua vez, indica que no Direito Penal Liberal o raciocínio da fraude à lei não é admissível, por afrontar a necessidade de previsão estrita da conduta punível.

²⁴ BEAUCAMP, Guy. Zum Analogieverbot im öffentlichen Recht. *Archiv des öffentlichen Rechts* vol. 134, n. 1, 2009, p. 83-105.

²⁵ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.

Assim, afora o Direito Penal e as partes do Direito Público consideradas essencialmente invasivas dos direitos fundamentais dos contribuintes, não é de se descartar peremptoriamente a possibilidade da invocação de fraude à lei.

Pense-se, por exemplo, em previsão de Direito Administrativo, do direito licitatório, que veda a servidor de órgão público de licitante participar direta ou indiretamente de licitação (art. 9º, III, da Lei n. 8.666/1993). O art. 9º, § 3º, por sua vez, define participação indireta como aquela que pressupõe “vínculo de natureza técnica, comercial, econômica, financeira ou trabalhista entre o autor do projeto, pessoa física ou jurídica, e o licitante”. Não há no art. 9º, § 3º, menção a vínculo familiar, mas a constituição de sociedade da qual o filho do servidor seja sócio único pode ser meio de fraudar a disposição, que tem como fim evitar conflito de interesses entre o servidor nos seus deveres funcionais e as relações que porventura possua fora da repartição.

No Direito Público, regido pela estrita legalidade²⁶, a invocação da fraude à lei também pode perpassar pela distinção entre analogia e interpretação extensiva como resultados do raciocínio ampliativo da fraude à lei, podendo-se entender admissível a interpretação que não chega a admitir a substituição do legislador para prever situação não prevista (analogia), mas que autoriza em determinadas situações levar a hipótese prevista pelo legislador às últimas consequências (interpretação extensiva), como no exemplo do parágrafo anterior.

Especificamente quanto ao Direito Tributário, serão tecidas considerações no tópico a seguir.

3. Fraude à lei no Direito Tributário

3.1. *Espécies de normas tributárias*

O Direito Tributário, parte integrante do Direito Público, é considerado invasivo da liberdade e da propriedade dos particulares²⁷, embora essa posição não seja livre de disputas²⁸.

Independentemente do que se afirme em outras ordens jurídicas, não nos parece ser possível espisar posição diversa no Brasil, cuja Constituição traz uma seção intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”. Não fosse a tributação invasiva de direitos fundamentais, não haveria a necessidade de explicitamente limitar esse poder estatal.

²⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2019.

²⁷ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula general antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004. BRENNAN, Geoffrey *et al.* *The power to tax: analytic foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press, 1980.

²⁸ ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

Assim e, como adiantado acima, deve ser vista com muitas reservas a possibilidade de empregar o raciocínio da fraude à lei para estender o alcance de normas restritivas de direitos fundamentais.

Contudo, não é de se descartar peremptoriamente a possibilidade do emprego do instituto no ramo tributário, especialmente porque são múltiplas as espécies de normas e suas respectivas eficácias e finalidades. Nem todas as normas tributárias se dirigem, pelo menos diretamente, à tributação.

Para os fins deste artigo, dividem-se, de forma não exaustiva, as normas tributárias em subespécies, para o fim de testar, em cada caso, a possibilidade de empregar o instituto da fraude à lei.

3.2. Impossibilidade de aplicação da fraude à lei às normas tributárias impositivas

No presente tópico, trata-se das normas que são centrais ao Direito Tributário, quais sejam aquelas com base nas quais os tributos são cobrados, aquelas que preveem as hipóteses de incidência da tributação.

São elas o epítome das normas tributárias e é em razão delas que o Direito Tributário é considerado invasivo e restritivo da liberdade e da propriedade constitucionalmente asseguradas²⁹.

Basicamente, essas normas prescrevem que, ocorrido o fato gerador descrito em sua hipótese, deverá haver o pagamento do tributo.

O fato gerador, aliás, conforme o art. 114 do CTN, é a situação *necessária* e suficiente à ocorrência da obrigação principal.

Acima se concluiu que, para haver fraude à lei, é necessário haver violação indireta de lei imperativa.

Percebe-se, de logo, que a lei tributária impositiva não é imperativa no sentido de forçar os seus destinatários a realizarem o fato gerador; apenas o é no sentido de que, efetivamente ocorrido o fato gerador, o pagamento do tributo não é opcional. Em outros termos, não é dado às partes dispor dos direitos do Fisco de ver constituída a obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador.

Nos termos de Novoa, as normas tributárias impositivas são imperativas condicionadas, ou seja, não forçam quem quer que seja a praticar o fato gerador da obrigação tributária, mas, uma vez realizado, impõem coativamente o pagamento do tributo ao Estado. No mesmo sentido é a posição de Alberto Xavier³⁰.

Assim, deve ser vista com muitas reservas a pretensão de, sob alegação de fraude à lei, pretender tributar fato diverso do fato gerador, sob a alegação de que o sujeito passivo *poderia* ter nele incorrido.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

³⁰ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 40.

Perceba-se, como apontado acima, que aqui não se está defendendo ser possível praticar fraude tributária que encobre a ocorrência do fato gerador por meio de ilícitos como a dissimulação. Em caso assim, haverá simulação e terá havido também fraude à lei, porque o fato gerador terá ocorrido efetivamente, e o expediente terá sido empregado para contornar a incidência da lei tributária sobre o fato gerador efetivamente ocorrido.

Não se pode ter como em fraude à lei tributária a opção do sujeito de realizar fato diverso do previsto como tributável ou a de não praticar fato algum, pois não se extrai do ordenamento jurídico a cogência da conduta de praticar o fato gerador.

A essa mesma conclusão também se chega pela legalidade tributária constitucional, especificamente dirigida à exigência e ao aumento de tributos.

Com efeito, a legalidade é regra que perpassa todo o ordenamento jurídico brasileiro, por força do art. 5º, II, da Constituição Federal, sendo garantido que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*.

Contudo, no campo tributário, o art. 150, I, da Constituição Federal estabelece ser vedado aos entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – exigir ou aumentar tributo “sem lei que o estabeleça”. Como se nota, portanto, trata-se de garantia mais contundente que aquela mais geral prevista no art. 5º, já que, no âmbito da tributação; não é suficiente uma tributação que decorra, ainda que indiretamente, de lei. Deve haver lei que estabeleça em todos os seus termos a obrigação tributária³¹.

Nesse sentido é a posição de Schoueri, Guimarães e Olm, em texto sobre a legalidade tributária: “todos os elementos dos tributos devem estar previstos em lei, não cabendo ao Executivo conformá-los, em nenhuma hipótese”³².

A nosso juízo, portanto, sob hipótese alguma, é viável interpretar extensivamente ou aplicar analogicamente hipótese de incidência de tributo, em razão do mandamento constitucional, especialmente não sob a alegação de fraude à lei, dada a ausência de imperatividade apontada.

Sob outras Constituições, evidentemente podem ser distintas as conclusões. Mesmo no exterior, contudo, reconhece-se que as normas impositivas tributárias não são a rigor imperativas, *pois se limitam a impor ônus a cargo do contribuinte*³³. Uma parte dessa doutrina, contudo, sustenta que o art. 1.344 do Código Civil

³¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 261-262.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021, p. 137.

³³ POMPEO, Valeria. *La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti*. Tese de Doutorado, Università degli Studi Roma Tre, 2010, p. 110.

Italiano (equivalente ao art. 166, VI, do Código Civil de 2002) permite a invocação da fraude à lei tributária contra negócios que “violam os fins gerais do ordenamento”, pois os arts. 53 e 2º da Constituição Italiana prescrevem a solidariedade e a capacidade contributiva.

Este artigo, contudo, baseia-se na Constituição Brasileira, em que a legalidade exigida para tributar possui estatuto específico.

Sob a perspectiva das normas gerais de direito tributário, além disso, não há no Código Tributário Nacional qualquer previsão que ampare o emprego do instituto da fraude à lei para tributar. Conforme a doutrina majoritária, há no art. 116, parágrafo único, tão somente uma previsão antidissimulação e ainda pendente de concretização por lei ordinária³⁴. Pela reserva de lei complementar, tampouco é de se invocar isoladamente o Código Civil, não se podendo, além disso, deixar de recordar que não haveria o fim suposto pelo art. 166 do NCC, o de fraudar lei imperativa.

O que está previsto na lei complementar, ao contrário, é justamente a vedação à analogia da qual decorra a cobrança de tributo (art. 108, 1º, do CTN), possível resultado a que conduziria a pretendida introdução da “fraude à lei” para tributar.

Desse modo, para as normas impositivas tributárias, não é possível entender como em fraude à lei a conduta que efetivamente evita a ocorrência do fato gerador.

Registra-se, contudo, haver dissenso doutrinário a esse respeito, pois há quem vislumbre no art. 116, parágrafo único, precisamente uma previsão contra a fraude à lei tributária³⁵.

Ocorre que, como sustentado, a figura não é compatível com as limitações ao poder de tributar e apenas pode ser compreendida como uma denominação imprópria, importada da Espanha, para o que se chama de norma geral antielisiva, que, inclusive, seria de constitucionalidade duvidosa no Brasil, em razão do regramento constitucional da legalidade tributária, já que conduziria à ampliação da tributação para situações não expressamente previstas em lei, mas similares, seja por seus efeitos econômicos, seja pela busca em concreto por parte do aplicador de capacidade contributiva similar à onerada pela hipótese de incidência.

As mesmas conclusões devem estender-se com maior razão às normas tributárias punitivas³⁶.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: IBDT, p. 137.

³⁵ GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 196. GODOI, Marciano Seabra. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. *Revista do Senado* n. 194, abr.-jun. 2012.

³⁶ GOMES, André Silva. *Interpretação e analogia no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2021.

3.2.1. Normas impositivas especialmente incompatíveis com a figura da fraude à lei

Acima já se indicaram as razões pelas quais não se podem considerar as normas tributárias impositivas passíveis de serem fraudadas.

No entanto, nota-se que existem segmentos do ordenamento tributário especialmente infensos a esse tipo de raciocínio.

O primeiro deles é o das normas antielisivas específicas.

Exemplificativamente, tem-se que, no âmbito dos preços de transferência, estabeleceram-se no Brasil vários critérios objetivos para ajustar o lucro das sociedades nacionais.

O fim declarado é o de impedir o desvio de lucros brasileiros para outros países de tributação menos onerosa.

No entanto, para essa alocação de lucros, optou o legislador brasileiro pela instituição de critérios objetivos, que conferem previsibilidade aos contribuintes, os quais poderão guiar seu comportamento, sabendo que, respeitados aqueles critérios, não haverá tributação.

Desse modo, se determinado contribuinte organiza suas operações para conformar-se precisamente aos critérios legais, respeitando, e.g., a margem de lucro considerada adequada pela legislação, não pode haver alegação de fraude à lei pela constatação de que, mesmo a obediência ao critério legal antielísivo, é insuficiente para assegurar o preço de mercado.

Assim é porque a sistemática eleita pela lei é pautada por critérios absolutamente objetivos, cujo estrito e formal cumprimento não pode ser usado contra o contribuinte que foi fiel à sistemática legal.

Outro exemplo semelhante é o de previsões que, no âmbito de tributos progressivos, estabelecem um intervalo de tempo em que as operações serão somadas para a verificação das alíquotas aplicáveis.

No Estado da Paraíba, por exemplo, as doações são somadas para esse feito apenas dentro do mesmo ano civil. Se esse foi o critério eleito, então descabe considerar em fraude à lei a conduta daquele que adere estritamente ao critério, como o que faz uma doação em 31 de dezembro e outra no dia seguinte.

Em ambos os casos, trata-se de previsões excepcionais, que, por essa simples razão já não comportam alargamento³⁷, ao que se soma a eleição de critérios bastante precisos, cujo desvio importaria em contradição estatal não tolerável pela segurança jurídica.

Igualmente, fora do âmbito de normas antielísivas, as opções dos contribuintes que, além de lícitas, sejam *pressupostas* por normas tributárias devem com maior razão ser consideradas oponíveis ao Fisco.

Portanto, se a Lei n. 9.249/1995, em seu art. 22, expressamente permite a devolução de bens integralizados em realização do capital social a valor contábil

³⁷ CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.

ou a valor de mercado, é evidente que essa opção do contribuinte tem de ser respeitada. Não se pode por via transversa forçar uma devolução a valor de mercado e, portanto, com ganho de capital na pessoa jurídica, que é o que se pretende quando se considera que determinada alienação foi feita diretamente pela pessoa jurídica a terceiro, quando na verdade foi feita pelo sócio após a devolução do bem.

Ainda que se eleja transferir de volta o bem à pessoa física e a valor contábil para economizar tributo, não se pode considerar em fraude à lei a conduta, porquanto expressamente admitida pela legislação tributária.

3.3. Normas imperativas que visam garantir a satisfação da obrigação tributária. Possibilidade de invocação da fraude à lei

Como sustentado, as normas tributárias impositivas são imperativas de segundo grau, pois apenas espraiam seus efeitos cogentes se e somente se praticado o fato gerador.

Desse modo, cumpre investigar se as normas que buscam garantir a satisfação da obrigação tributária, depois de efetivamente realizado o fato gerador, podem ser objeto de fraude à lei.

Tome-se, por exemplo, o art. 1º da Lei n. 8.021/1990, segundo o qual “fica vedado o pagamento ou resgate de qualquer título ou aplicação, bem como dos seus rendimentos ou ganhos, a beneficiário não identificado” (ampliar não para punir, mas para exigir a informação).

Trata-se de previsão que tem o inescandível fim de fortalecer a fiscalização de tributos federais pela identificação do pagamento ou resgate de títulos ou aplicações.

Imagine-se que, cumprindo formalmente a lei, determinada instituição financeira identifique o beneficiário, mas abrevie os sobrenomes, dificultando, assim, a identificação, mas não deixando de identificá-lo.

Pense-se ainda no previsto no art. 32 da Lei n. 4.357/1964, que veda a distribuição de lucros a cotistas por parte de pessoas jurídicas, em caso de existência de débitos federais não garantidos.

A finalidade subjacente é que, antes de distribuir lucros, haja o pagamento ou a garantia dos débitos, mesmo porque pode inclusive não haver lucro a distribuir se considerado o débito.

Imagine-se, então, que, em lugar de distribuir lucros, faça-se um empréstimo ao cotista, de largo prazo e a juros baixos. Poderia haver, assim, fraude à lei no sentido deste artigo, pois se contorna norma imperativa praticando conduta não expressamente vedada, mas que conduz precisamente ao resultado que a previsão normativa visa coibir.

Pense-se, ainda, por fim, no art. 185 do CTN, que considera em fraude à execução tributária a alienação ou oneração de bens após a inscrição em dívida ativa. Aquele que, em lugar de alienar ou onerar bens os adquirisse por valores

superiores aos de mercado atentaria, por via transversa contra a previsão, pois reduziria seu patrimônio em prejuízo do fisco.

Parece-nos que, em todos esses casos, desde que o raciocínio da fraude à lei não importe em analogia, mas em mera interpretação extensiva, pode-se legitimar constitucionalmente, porque, não se tratando de legalidade para efetivamente impor o tributo, mas para arrecadá-lo de maneira cogente a obrigação compulsória formada, legalidade que encontra seu fundamento no art. 5º, por não serem nem sequer, em determinados casos, materialmente tributárias.

Assim, nos exemplos citados, entender que a identificação é a identificação completa, sem abreviações; que a distribuição de lucros pode dar-se também por empréstimos favoráveis; e que a alienação de patrimônio compreende igualmente a compra de bens por valores superiores aos de mercado importa apenas em levar às últimas consequências a previsão legal (interpretação extensiva), impedindo que norma imperativa seja contornada.

Aliás, parece ser esse exatamente o sentido do art. 108, I, quando se autoriza *a contrario sensu* a analogia que não importe na criação de tributo não previsto em lei, levando-se em conta que, para os pais do Código Tributário Nacional, um dos sentidos de analogia coincidia precisamente com o de interpretação extensiva (analogia por extensão em oposição a analogia por compreensão)³⁸.

3.4. Normas imperativas que vedam o acesso a regimes especiais de tributação e a benefícios fiscais

Sabe-se que os benefícios fiscais não podem ser lidos de forma apartada das previsões impositivas, pois a doutrina da dispensa legal do tributo já foi há muito superada³⁹.

Não se desconhece que a doutrina prevalente de há muito abandonou a visão das isenções como dispensa legal do tributo⁴⁰, conseqüência de uma visão ultrapassada segundo a qual a competência tributária não seria frenável, podendo haver apenas a mera dispensa do pagamento do tributo⁴¹.

Tampouco se ignora que a norma que isenta não é mais rápida do que a que tributa⁴² e que a reconstrução da norma jurídica tributária surge ao fim da inter-

³⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952, p. 54 e 61.

³⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 154-236.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, p. 199-255.

⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 154-236.

⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Ministério da Fazenda, 1954.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, Capítulo XV, p. 443-461.

pretação de vários textos, inclusive do que tributa e do que isenta certa situação particular.

Apesar disso, da individualidade das previsões também se podem extrair consequências normativas, como um regime interpretativo próprio, a exemplo do que sugerem o art. 111 do CTN e o art. 150, 6º, da Constituição Federal.

Assim, se a norma finalmente extraível dos textos certamente conjuga as previsões impositivas e as desoneradoras para a consecução de seu resultado final, não se afasta a possibilidade de haver um regime específico para as previsões desoneradoras.

Não é incomum, ao instituir benefícios fiscais e regimes especiais de tributação, sejam previstas vedações a seu gozo, como maneira de atingir as finalidades que os justificam.

Na legislação que rege os incentivos fiscais regionais, veda-se a transferência dos lucros para o exterior (art. 667 do RIR), direta ou indiretamente, com o objetivo de manter os recursos no Brasil e de gerar reinvestimentos.

Suponha-se que, em lugar de transferir lucros, a pessoa jurídica simplesmente fosse extinta e apurados os haveres, inclusive por sócios residentes no exterior, seguida da abertura de nova pessoa jurídica para a mesma atividade beneficiada. Não haveria formalmente qualquer distribuição de lucro, mas se contornaria a vedação legal.

Assim como indicado no tópico anterior, pode ser essa conduta tida como em fraude à lei, pois significa, para aquele que aderiu às condições do benefício fiscal, contornar a proibição cogente inscrita no dispositivo apontado. A conduta seria coibida pelo raciocínio da fraude à lei, sob a forma da interpretação extensiva da vedação.

4. Considerações finais

Em conclusão, verifica-se que o termo “fraude à lei” costuma ser empregado no âmbito tributário em sentido impróprio, para designar a elisão fiscal considerada ilegítima em todas as suas manifestações⁴³, o que é facilitado pelo fato de pertencer essa categoria a uma classificação que se orienta pelo resultado, e não pelos meios empregados.

A expressão tem, contudo, um delineamento bastante próprio, advindo do Direito Privado, para significar a violação indireta a norma imperativa pela obtenção de resultado vedado pelo ordenamento jurídico por meio do recurso a uma norma de cobertura, atrelada aos poderes normativos, que foi a base para este artigo.

⁴³ ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 92.

Concluiu-se, contrariamente à doutrina citada, que a norma violada é uma norma-regra e que a cobertura para tal violação se dá pelo recurso a uma norma que confere poder aos particulares.

Verificou-se que o raciocínio e a estrutura da fraude à lei não são aplicáveis às normas tributárias impositivas, pois elas só se tornam cogentes se realizada a hipótese de incidência; não há, assim, imperatividade que imponha a prática do fato gerador.

Menos ainda será possível a aplicação do raciocínio da fraude à lei quando se tratar de normas antielísivas específicas, cujos critérios sejam respeitados, diante de sua excepcionalidade e da impossibilidade de contradição estatal em eleger parâmetros sumamente específicos, para depois desconsiderá-los. O mesmo se pode afirmar em relação a normas tributárias que expressamente pressupõem a liberdade de escolha do contribuinte.

Por outro lado, não é de se descartar a possibilidade de emprego do instituto no âmbito de previsões tributárias que visem assegurar a satisfação das obrigações tributárias, depois de praticado o fato gerador, bem como no de vedações ao gozo de benefícios fiscais, desde que nesses casos o raciocínio da fraude à lei não desborde para a analogia, mas se limite à interpretação extensiva. Nesses casos, haverá normas imperativas tributárias verdadeiras e, não se estando no âmbito da instituição de tributos, pode cogitar-se da legalidade do art. 5º da CF.

5. Referências

- ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 1, n. 1. Belo Horizonte, janeiro de 2003.
- ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos, atípicos*. Madrid: Trotta, 2000.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2022.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BEAUCAMP, Guy. Zum Analogieverbot im öffentlichen Recht. *Archiv des öffentlichen Rechts* vol. 134, n. 1.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 27.927. Rel. Rocha Lagoa, Segunda Turma, julgado em 14.05.1957, DJ 06.11.1958, PP-20732. EMENT VOL-00364-02 PP-00411 RTJ VOL-00007-01 PP-00397.
- BRENNAN, Geoffrey *et al.* *The power to tax: analytic foundations of a fiscal constitution*. Cambridge University Press, 1980.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 2019.
- GARCÍA NOVOA, César; LAPATZA, José Juan Ferreiro. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. *Revista do Senado* n. 194, abr.-jun. 2012.
- GOMES, André Silva. *Interpretação e analogia no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2021.
- GRECO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: Giappichelli, 2017.
- LEAL, Victor Nunes. Classificação das normas jurídicas. *Revista de Direito Administrativo* vol. 2, n. 2, 1945.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. Fraude à lei. *Revista da Ajuris* vol. 41, n. 136, 2014.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: IBDT.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielusão e norma antievasão. *Curso de direito tributário*. 2008. vol. 12.
- POMPEO, Valeria. *La frode alla legge nel diritto interno e l'uniformazione europea della disciplina dei contratti*. Tese de Doutorado. Università Degli Studi di Roma ter, 2010.
- RIBAS, Pedro Henrique Garzon. *Negócio jurídico indireto: definição e sua (in)aplicabilidade em matéria tributária*. 2019. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.
- ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1999.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional*. Ministério da Fazenda, 1954.
- TOMKOWSKI, Fábio Goulart. Planejamento tributário: a fraude à lei no direito tributário brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 37, 2017.
- WESTERHOFF, Rudolf. *Gesetzesumgehung und Gesetzeserschleichung*. 1966, 207 f. Dissertation zur Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Hamburg, 1966.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.