

# Planejamento Tributário: a Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro

## *Tax Planning: Civil Fraud of the Law in Brazilian Tax Law*

Fábio Goulart Tomkowski

*Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Mestre em Fundamentos Constitucionais do Direito Público e Privado pela PUCRS. Pesquisador Visitante na Universidade de Harvard, em Boston e no Instituto Max Planck de Direito Tributário e Finanças Públicas, em Munique. Especialista em Direito Tributário pela PUCRS e em Processo Civil pela UFRGS. Curso de Direito Constitucional Comparado pela Sapienza Università di Roma. Membro da Direção Executiva da Harvard Law School Brazilian Studies Association 2013-2014. Membro do IBDT. Rio Grande do Sul/RS. E-mail: fabiogtom@gmail.com.*

### *Resumo*

O presente artigo visa realizar breve análise acerca da fraude à lei no Direito Tributário brasileiro, a fim de conceituá-la e verificar se é possível sua aplicação no Direito Tributário. Para isso será realizado estudo doutrinário na literatura pátria e estrangeira, comparando os diversos posicionamentos sobre o tema. Com isso, busca-se contribuir para maior clareza e, conseqüentemente, maior segurança jurídica na realização de planejamentos tributários.

*Palavras-chave:* planejamento tributário, fraude à lei, fraude fiscal, simulação, abuso de direito.

### *Abstract*

This article aims to realize a brief analysis about the civil fraud of the law in order to establish a concept and check its applicability in brazilian tax law. Thus, it seeks to contribute for more clarity and, consequently, more legal certainty in carrying out tax planning.

*Keywords:* tax planning, civil fraud of the law, fiscal fraud, abuse of right.

## **1. Introdução**

O instituto da fraude à lei vem sendo, no direito brasileiro, motivo de profundas discussões doutrinárias, não havendo no entanto um conceito claro a respeito do que seria e do que não seria fraude à lei.

Tal obscuridade conceitual reflete-se, claramente, na própria jurisprudência dos tribunais, os quais muitas vezes confundem institutos, descrevendo um quando na verdade queria se referir a outro, contribuindo para a falta de clareza e previsibilidade na hora de se realizar planejamentos tributários.

No presente artigo, buscar-se-á, brevemente, analisar o instituto da fraude à lei, com base na doutrina e na legislação, demonstrando o que é e o que não é

fraude à lei, para, ao final, tentar conceituá-la, facilitando, com isso, sua correta aplicação.

Na primeira parte, será demonstrado o que a doutrina entende como fraude à lei e o que não é fraude à lei. Para isso, iremos compará-la com outras figuras do direito, comuns nas decisões tributárias, diferenciando-a da fraude fiscal, especialmente a simulação, bem como de abuso de direito e dos negócios jurídicos indiretos.

Após, será realizada análise sobre a liberdade de realização de planejamento tributário e os seus limites, demonstrando, ao final, as razões pelas quais não pode ser utilizado o instituto da fraude à lei para desconsiderar planejamento tributário, visto que tal conduta viola tanto normas constitucionais, como infra-constitucionais.

Com tudo isso, espera-se que o conceito, bem como a possibilidade de aplicação ou não do instituto da fraude à lei no Direito Tributário brasileiro fiquem mais claros, contribuindo, desse modo, para o aperfeiçoamento das decisões proferidas.

## 2. Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro

Sabe-se que a violação a uma norma cogente pode se dar tanto de maneira direta, quando contrariá-la frontalmente, como indireta, quando utilizado meio aparentemente lícito, mas com o qual se obtém resultado proibido pela lei ou que impeça que o seu fim seja alcançado<sup>1</sup>. Ao segundo caso a maior parte da doutrina denomina de fraude à lei.

Considera-se fraude à lei, por exemplo, quando as partes empregam, de maneira intencional, um ou mais negócios jurídicos visando obter resultado vedado por norma proibitiva ou para se furta ao resultado prescrito por norma preceptiva, com o fim de subtrair sua aplicação<sup>2</sup>.

Destarte, para que se caracterize fraude à lei é necessária a existência de norma proibitiva que impeça as partes de realizarem ato visando determinada finalidade ou norma preceptiva que determine que tal ato deve ser realizado para obter determinado resultado. Ou seja, busca-se normas ou lacunas no ordenamento de modo a permitir a obtenção de um mesmo resultado, porém deixando de incidir na hipótese legal prevista por norma cogente.

Nesse sentido, acerca da importância de se coibir comportamentos desse tipo, Pontes de Miranda asseverou que se fossem permitidas violações indiretas da lei o sistema jurídico sofreria sérios danos<sup>3</sup>.

Parece haver certa razão em tais premissas, visto que se a violação direta sempre é reprovada e se ela não se difere, com relação à ilicitude do fato, da violação indireta de norma cogente, a chamada fraude à lei, não haveria, portanto,

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

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 63-67.

<sup>3</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 1999. t. I, p. 96.

*prima facie*, justificativa para que não houvesse proibição, também, à violação indireta<sup>4</sup>.

Todavia, como será demonstrado mais adiante, isso não se aplica ao Direito Tributário.

Para Atienza e Manero, a ação realizada pelo sujeito *S*, nas circunstâncias *X*, somente será fraudulenta, perante norma proibitiva, se, e somente se:

- i) existe uma regra regulatória que permite a *S* utilizar a regra que lhe confere poder para produzir o resultado *R*, ao realizar ato *A*, nas circunstâncias *X*;
- ii) como consequência de *R*, se produz um certo estado de coisas *E* que, de acordo com a ponderação entre os princípios que justificam a permissão anterior e outros princípios do sistema, acarretam em um dano injustificado ou benefício indevido e não há uma regra regulatória que proíba produzir *R*, embora possa existir uma regra dirigida a evitar *E*;
- iii) *R* é um meio para *E*;
- iv) A ponderação entre os princípios mencionados no item 2 possuem força suficiente para gerar uma nova regra que estabeleça que nas circunstâncias *X'* (*X* + alguma circunstância que suponha uma forma de realização de 2 e de 3.1 ou 3.2) está proibido usar a regra que confere poder de modo que se alcance, por meio de *R*, a consequência *E*. Por tal razão, o resultado *R* deve ser considerado inválido, na medida em que conduz a *E*<sup>5</sup>.

Desse modo, pode-se afirmar que o cerne da fraude à lei, ou seja, seu elemento essencial, é a intenção de atingir resultado ilícito<sup>6</sup>. Eis aí uma diferença com relação à simulação, pois enquanto na fraude à lei questiona-se se a finalidade não é proibida pelo ordenamento, na simulação se discute se o negócio praticado está em consonância com a vontade real das partes.

Nesse sentido, a forma adotada para atingir a finalidade ilícita acaba sendo elemento meramente incidental, não significando, todavia, que não possa haver a concomitância de fraude à lei com simulação. Em outras palavras, pode ser que a parte utilize determinado negócio jurídico que seja simulado visando obter resultado ilícito.

Ferrara explica que a fraude muda o estado de fato regulado pela lei, de maneira que ela se torna inaplicável. Tal mudança poderia ocorrer de três modos<sup>7</sup>:

- i) pelo emprego de uma forma jurídica diferente ou de uma combinação de formas;
- ii) alterando-se as condições em que o fato se produz; ou
- iii) por meio de pessoa interposta.

<sup>4</sup> Nesse sentido YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Editora Lex, 2005, p. 208.

<sup>5</sup> ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madri: Trotta, 2000.

<sup>6</sup> CARRARO, Luigi. Verbeté Frode Alla Legge. *Novissimo Digesto Italiano*, v. 7, UTET, 1957, p. 647-651. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"* – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 495.

<sup>7</sup> FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999, p. 93.

É também possível que se adote negócio jurídico indireto. Ressalta-se que é uma das maneiras mais comuns de se realizar “fraude à lei” para se alcançar resultado vedado por lei, tal como afirma Túlio Ascarelli. Para ele, é possível que um negócio jurídico indireto lícito possa ter consequências tributárias menos onerosas que outro negócio jurídico típico que tenha o mesmo resultado jurídico. No entanto, nesse caso, quando o contribuinte “contorna” uma norma tributária, seja por meio de uma lacuna do ordenamento jurídico, seja por meio de outra norma menos onerosa, estaria caracterizada a fraude à lei, pois, na opinião desse autor, a norma tributária seria preceptiva<sup>8</sup>.

Ocorre que tais assertivas, a nosso ver, parecem estar equivocadas, conforme será mais bem demonstrado mais adiante, visto que as normas tributárias não constituem-se em normas imperativas, mas sim meramente impositivas-condicionadas, dado que tão somente atribuem efeitos tributários a determinados atos jurídicos, não proíbem ou obrigam os contribuintes a optarem por este ou aquele negócio jurídico específico, apenas preveem que, caso realizem determinadas hipóteses, haverá a incidência de tributo, tratando-se de faculdade do contribuinte escolher por quais caminhos irá realizar seus negócios jurídicos.

Dessa maneira, estaria-se, nesse caso, não diante de um problema de fraude à lei, mas de mera interpretação do direito tributário.

O instituto da fraude à lei, conforme será demonstrado, não pode ser utilizado com o intuito de combater o planejamento tributário, pelo simples fato de ele não ter sido adotado pelo legislador tributário brasileiro.

Após demonstrarmos, brevemente, no que consiste a chamada fraude à lei, é importante meditarmos sobre o que não é. Para isso iremos compará-la com a fraude fiscal, e, especialmente, com a simulação, que é uma de suas espécies, bem como com outras figuras do direito que frequentemente aparecem nas decisões sobre planejamento tributário, para, de tal maneira, evitar equívocos e confusões que possam ser criados em razão de não haver clareza quanto a seus conceitos.

### **3. Distinções entre Fraude à Lei e Outras Figuras do Direito**

#### *3.1. Fraude à lei x fraude fiscal*

O termo fraude, como todos sabem, é revestido de uma polissemia, ou seja, pode assumir diferentes acepções, dependendo do contexto em que está inserido.

Dentre essas acepções, quando se trata de Direito Tributário, destacam-se duas, quais sejam: uma no sentido de conduta dolosa e ardilosa correspondente a uma agressão à previsão normativa, a qual denominaremos de fraude fiscal. Em tal contexto, a fraude consiste em conduta que infrinja diretamente a legislação, ocasionando em conduta tipificada no Código Penal. Tal espécie de fraude também é conhecida como fraude em sentido penal, em que se atesta a presença do *dolus malus* na conduta do sujeito que a comete<sup>9</sup>.

E outra, no sentido abordado até então no presente artigo, que corresponde à hipótese em que o sujeito age de modo a “contornar” a aplicabilidade de norma

<sup>8</sup> ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseler, 1999, p. 286.

<sup>9</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 250.

imperativa, para isso utiliza-se de norma de cobertura para fugir da incidência tributária, também conhecida como “fraude à lei” ou “fraude civil”.

Na fraude fiscal há uma infração formal, no sentido de não necessitar de resultado danoso para ser consumada. Já na fraude à lei há infração material, ocasionando em resultado proibido ou não ocorrência de resultado obrigatório<sup>10</sup>.

Dentre as espécies de fraude fiscal a mais comum é a simulação, sobre a qual teceremos breves comentários visando diferenciá-la da fraude à lei.

### 3.1.1. *Fraude à lei x simulação*

A simulação, que é uma das espécies de fraude fiscal, é figura constante na jurisprudência dos tribunais pátrios, especialmente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Porém, basta uma breve análise jurisprudencial para verificarmos que ainda há muita confusão entre os conceitos de “fraude à lei” e “simulação”, o que muitas vezes acaba por prejudicar o resultado final do julgamento.

Para Francisco Ferrara, a simulação nunca é um meio para iludir a lei, mas sim para ocultar sua violação. Para ele, a fraude à lei também visa prejudicar a lei, porém não oculta o ato exterior, deixando-o claro e visível, fugindo da incidência de determinada norma jurídica por meio da utilização de outra, porém sem violá-la diretamente, utilizando-se, para isso, de uma artística combinação de meios jurídicos não aprovados<sup>11</sup>. Em outras palavras, utiliza-se de meios legais para a obtenção de resultado proibido.

Diferente é o que ocorre na simulação, em que, após violar diretamente a norma legal, busca-se “ocultar” essa violação, enquanto que na fraude à lei os atos realizados são aqueles mesmos que estão à mostra, não havendo ocultação alguma.

Para Huck, apesar das semelhanças, uma das grandes diferenças entre elas é que, enquanto na fraude à lei a reação do direito consiste em tentar desconstituir a realidade do direito que se intentou criar, na simulação busca-se o verdadeiro ato praticado. Ressalta, no entanto, que a fraude à lei pode acabar aparecendo no negócio jurídico que a simulação tentou encobrir. Dito de outro modo, após desmascarada a simulação surge o negócio oculto, em que poderá ou não estar inserida a figura da fraude à lei<sup>12</sup>.

A simulação se dá, por exemplo, no caso em que, para economizar no pagamento do imposto de renda por meio da dedução de despesas médicas o contribuinte junta atestado médico falso, de consultas que nunca teve. Ou, visando reduzir a incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis, registra escritura de compra e venda com valor menor do que o valor realmente pago, “fingindo” existir uma coisa que não corresponde à realidade<sup>13</sup>.

Já para ilustrar a fraude à lei, basta imaginarmos que esse mesmo indivíduo, querendo economizar no pagamento do imposto sobre transmissão de bens imó-

<sup>10</sup> Nesse sentido, VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 151.

<sup>11</sup> FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999, p. 103-104.

<sup>12</sup> HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 120-121.

<sup>13</sup> Sobre o tema vide ÁVILA, Humberto. Conferência “Planejamento tributário”. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2006, p. 76.

veis, em vez de declarar por um valor a menor, realiza a conhecida operação “casa e separa”, constituindo legalmente uma sociedade, com um sócio ingressando com o dinheiro e o outro com o imóvel. Após determinado período, dissolvem a sociedade, sendo que o sócio que entrou com o dinheiro sai com o imóvel e o que entrou com o imóvel sai com o dinheiro. Nessa situação ocorreu tudo dentro da estrita legalidade e sem ocultação de nenhum ato, no entanto, teria aí, segundo o conceito utilizado, ocorrido fraude à lei.

Após compreendermos a distinção entre fraude à lei e fraude fiscal, especialmente na espécie de simulação, é importante realizarmos breve análise acerca da distinção da fraude à lei frente a outras figuras corriqueiras na jurisprudência dos tribunais quando o assunto é planejamento tributário.

### 3.2. *Fraude à lei x abuso de direito*

Fraude à lei e abuso de direito se assemelham em diversos aspectos. Ambos são reconstruções da lei que consistem na superação da legalidade formal mediante a indagação dos motivos e controle da tutela dos bens do interesse a ser protegido<sup>14</sup>. Além disso, há quem diga que fraude à lei seria um duplo abuso de direito, visto que o indivíduo que comete a fraude abusa de um direito visando escapar da aplicação de outro<sup>15</sup>.

O que diferencia ambas as figuras é que, enquanto o abuso diz respeito ao uso de direitos subjetivos, a fraude à lei refere-se ao uso de poder normativo, de direito objetivo<sup>16</sup>. Apenas a título de esclarecimento, conforme Yamashita, direito subjetivo consiste em “um título que constitui o fundamento de várias posições normativas dirigido a proteger ou promover um estado de coisas considerado valioso, com a possibilidade fática de afetar interesses alheios”. Já o direito objetivo, que é o fundamento dos negócios em fraude à lei, “consiste na atribuição a um sujeito da possibilidade normativa de produzir certos resultados institucionais ou mudanças normativas”<sup>17</sup>.

Além disso, enquanto a sanção da fraude à lei consistiria na nulidade do negócio jurídico, no abuso de direito, por sua vez, consistiria na reparação em dinheiro, na caducidade de um direito ou na nulidade do ato. Nada obstante, no abuso de direito há o exercício anormal de um direito, atentando diretamente contra o resultado negativo ou positivo da lei, enquanto que na fraude à lei haveria somente violação indireta à lei, atentando somente contra seu resultado<sup>18</sup>.

### 3.3. *Fraude à lei x negócio jurídico indireto*

Para Ascarelli, o negócio jurídico realizado em fraude à lei será uma espécie de negócio indireto sempre que incorrer em resultado proibido ou que frustre resultado obrigatório. Dito de outro modo, todo negócio jurídico em fraude à lei

<sup>14</sup> D'AMICO, G. *Libertà di scelta del tipo contrattuale e froge alla lege*. Milão: Giuffrè, 1983, p. 96.

<sup>15</sup> GOLDSCHMIDT, Werner. *Estudios jusprivatistas internacionales*. Rosário: Depalma, 1969, p. 320.

<sup>16</sup> ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madri: Trotta, 2000, p. 87.

<sup>17</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Editora Lex, 2005, p. 294.

<sup>18</sup> MARTINS, Pedro Batista. *Abuso do direito e o ato ilícito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 120.

é um negócio indireto, mas nem todo negócio indireto é um negócio jurídico em fraude à lei<sup>19</sup>.

O negócio jurídico indireto, portanto, caracteriza-se pela distinção entre o objetivo típico do negócio em abstrato e os eventuais objetivos posteriores que as partes visem, consensualmente, alcançar no caso concreto, a finalidade típica sempre acaba por subsistir, mesmo que preterida a finalidade ulterior das partes<sup>20</sup>.

Por fim, cabe lembrar que nos negócios jurídicos indiretos as partes realmente visam se submeter às consequências do negócio adotado, não existindo desproporção entre os objetivos desejados pelos agentes e os atos praticados por eles<sup>21</sup>.

#### 4. Análise acerca da Liberdade e dos Limites para a Realização de Planejamento Tributário

Após a Revolução Francesa, os negócios jurídicos passaram a ser fundamentados no ideal liberal, na mínima interferência estatal possível, sendo vistos como manifestação individual destinada a produzir efeitos jurídicos, o que ficou conhecido como teoria voluntarista. Conforme descreve Fábio Piovesan, o equilíbrio das prestações e a equidade nas relações contratuais decorriam do desejo e da livre apreciação dos interesses feitas pelas partes contratantes e, por tal razão, era satisfeita com mera igualdade formal<sup>22</sup>. A função do ordenamento jurídico seria limitada a proteger a eficácia dos negócios jurídicos, de modo a garantir sua execução ou sanção da parte inadimplente, priorizando-se a autonomia da vontade<sup>23</sup>.

Tal autonomia baseava-se em três critérios: (i) no princípio da liberdade contratual *lato sensu*, a possibilitar que as partes convencionem o que querem e como querem, dentro dos limites da lei; (ii) no princípio da obrigatoriedade dos fins contratuais (*pacta sunt servanda*), por meio do qual o contrato “faz lei entre as partes”, a refletir a ilimitada responsabilidade dos contratantes pelos compromissos assumidos; e (iii) no princípio da relatividade dos contratos (*res inter alios acta tertio neque nocet neque prodest*), o que significa que o contrato vincula as partes, não beneficiando nem prejudicando terceiros<sup>24</sup>.

Após a segunda metade do século XIX, com o crescimento da utilização dos contratos para regular as relações comerciais nos países pertencentes à Europa continental, surgiu a necessidade de uma maior segurança jurídica a eles. Esse

<sup>19</sup> Nesse sentido, GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 255.

<sup>20</sup> YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Editora Lex, 2005, p. 297.

<sup>21</sup> PEREIRA, Regis Velasco Fichtner. *A fraude à lei*. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1992, p. 83.

<sup>22</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 139.

<sup>23</sup> BESSONE, Darcy. *Do contrato: teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 25-26.

<sup>24</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Princípios do novo direito contratual e desregulamentação do mercado – direito de exclusividade nas relações contratuais de fornecimento – função social do contrato e responsabilidade aquiliana do terceiro que contribui para inadimplemento contratual. In: TIMM, Luciano Benetti; MACHADO, Rafael Bicca (coord.). *Função social do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 199-200.

poder das partes se autodeterminarem, que antes era sinônimo de expressão de liberdade, passou a ser considerado instrumento eficaz para o desenvolvimento do comércio<sup>25</sup>.

Com isso, passou-se da autonomia da vontade para a autonomia privada, contestando-se o dogma da vontade, ou seja, do seu poder criador, entendendo-se, a partir de então, que todo efeito proveniente do negócio deriva somente do Direito<sup>26</sup>.

Desse modo, com a chamada teoria objetivista do negócio jurídico, não haveria efeitos jurídicos *ex voluntate*, pois todos seriam *ex lege*, visto que sempre decorreriam de imputação feita aos fatos pela norma jurídica no momento em que eles fossem recepcionados como fatos jurídicos. O que fosse intencionalmente provocado somente seria produzido no mundo jurídico se a lei assim admitisse<sup>27</sup>.

Para essa teoria, não seria possível a criação de maneira voluntária de efeitos não previstos ou que não tenham sido admitidos pelo sistema. A possibilidade de as partes escolherem determinada categoria jurídica ou estruturarem o conteúdo da eficácia da relação jurídica visando regular seus interesses somente seria admitida até certo ponto, até onde o ordenamento jurídico admitisse<sup>28</sup>.

Lembra Piovesan que a vontade não foi deixada de lado pela teoria objetivista nos negócios jurídicos, somente foi revista e readequado seu papel, devendo haver, para que ela possua relevância jurídica, pelo menos dois requisitos<sup>29</sup>.

O primeiro, que a vontade seja declarada de maneira objetiva, pois o Direito não pode tutelar meras intenções psicológicas. O segundo, que essa declaração de vontade deverá estar contemplada no suporte fático de alguma norma jurídica<sup>30</sup>. De tal maneira, em decorrência da incidência, a norma jurídica irá acolher e valorar a manifestação de vontade existente no mundo social, considerando-a, então, como fato jurídico, para a partir daí atribuir os efeitos que lhe serão próprios<sup>31</sup>.

Destarte, teria surgido como um contrapeso ao dogma da vontade, uma tendência moralizadora do Direito<sup>32</sup>, buscando a observância da boa-fé nas relações jurídicas, a condenação de negócios realizados em fraude à lei ou com abuso de direito, passando a ser adotada a responsabilidade objetiva, bem como a valorar-se os motivos à causa do negócio<sup>33</sup>. Um dos efeitos disso teria sido o surgimen-

<sup>25</sup> BRAVO, Federico de Castro y. *El negocio jurídico*. Madri: Civitas, 1971, p. 15.

<sup>26</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 140.

<sup>27</sup> GOMES, Orlando. *Introdução do direito civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 251.

<sup>28</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 157-158.

<sup>29</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 141.

<sup>30</sup> Vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, capítulo I.

<sup>31</sup> MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 147.

<sup>32</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 141.

<sup>33</sup> BRAVO, Federico de Castro y. *El negocio jurídico*. Madri: Civitas, 1971, p. 16.

to de novos princípios, tais como o da supremacia da ordem pública<sup>34</sup>, da boa-fé objetiva, entre outros<sup>35</sup>.

Seguindo linha de raciocínio similar, analisando o parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>36</sup>, o brilhante professor Marco Aurélio Greco tece algumas considerações, as quais serão analisadas para, então, buscar demonstrar a razão pela qual, a nosso ver, elas estão equivocadas, em razão de tal interpretação violar a Constituição Federal, além de normas infraconstitucionais.

Para Greco<sup>37</sup>, o referido parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional não parece estar restrito às hipóteses de simulação, pois o simples fato de ser utilizado o termo “dissimular” em vez de “simular” já seria muito elucidativo. Primeiramente, em decorrência de que “dissimular” pode ser sinônimo de simular, porém, pode significar também “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar; não dar a perceber; calar; fingir; atenuar o efeito de; tornar pouco sensível ou notável; proceder com fingimento, hipocrisia, ter reserva; esconder-se”, entre outros. Esses últimos significados de “dissimular” seriam, para ele, muito mais amplos do que “simular”.

Em segundo lugar, o CTN já teria, em diversas ocasiões, contemplado a figura da simulação, o que indicaria que, quando prevê no parágrafo único do art. 116 a hipótese de “dissimulação”, estaria querendo atribuir significado diverso de “simulação”. Não fosse assim, teria utilizado o mesmo termo.

Em decorrência disso, Greco conclui que o sentido de “dissimular”, no referido dispositivo, abrangeria o termo “simular”, sendo, no entanto, mais amplo. Em outras palavras, estariam, após o parágrafo único, abrangidas pelo termo “dissimular” não somente a simulação, mas também outras figuras, dentre as quais o abuso de direito, a fraude à lei e o negócio jurídico indireto<sup>38</sup>.

Das três figuras citadas, a fraude à lei seria a que mais nitidamente estaria prevista em tal dispositivo, visto que, em sua forma clássica, o contribuinte se utiliza de previsão legal existente como norma de cobertura para a sua ação, po-

<sup>34</sup> Sobre esse tema, ver interessante análise crítica em ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Diálogo Jurídico*, ano I, v. 7. Salvador, 2001.

<sup>35</sup> AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Princípios do novo direito contratual e desregulamentação do mercado – direito de exclusividade nas relações contratuais de fornecimento – função social do contrato e responsabilidade aquiliana do terceiro que contribui para inadimplemento contratual. In: TIMM, Luciano Benetti; MACHADO, Rafael Bicca (coord.). *Função social do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 199-200.

<sup>36</sup> “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

<sup>37</sup> 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. 193.

<sup>38</sup> 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. 195.

rém, seu objetivo seria o de contornar a aplicação de norma imperativa (que, para ele, seria o caso da norma tributária)<sup>39</sup>.

Seguindo o raciocínio, o referido autor trata acerca do cabimento do abuso de direito e da fraude à lei no Direito Tributário brasileiro, o que será demonstrado, posteriormente, tratar-se, a nosso ver, de um equívoco.

Marco Aurélio Greco, para desenvolver sua fundamentação no sentido do cabimento da fraude à lei no Direito Tributário, distingue-a em fraude à lei “por definição legal” e fraude à lei por “características fáticas” de atos ou negócios jurídicos praticados<sup>40</sup>.

A fraude à lei “por definição legal” poderia existir, contanto que o legislador preveja tal figura legalmente, utilizando-se, por exemplo, de técnica por meio de dispositivo que preveja “consideram-se em fraude às disposições dessa lei...” determinadas condutas. Nessa hipótese, para ele, estaria claro que tais condutas necessariamente configurariam fraude à lei, não havendo dúvidas também quanto à indispensável necessidade de lei, nessa categoria, para tipificá-la.

Todavia, Greco afirma que não seria essa a única maneira possível de que tal figura do direito poderia ser configurada, pois ela poderia existir independentemente de tipificação legal prévia, visto que corresponderia à distorção instaurada a partir de condutas realizadas e que a verificação de tal categoria ocorreria em função de realidades concretas, no plano dos fatos<sup>41</sup>.

Além do mais, o exame dos fatos e a busca de sua interpretação, com o intuito de subsunção à norma jurídica, também integrariam a experiência jurídica como um todo, do mesmo modo que a análise e a interpretação das leis, dado que transitar no plano dos fatos seria tão relevante quanto a análise das previsões abstratas do Direito e, por ser a realidade jurídica, na visão do citado autor, não somente construída por meio de leis, mas também dos fatos aos quais as leis deverão ser aplicadas.

Por esse ponto de vista, afirmar que houve fraude à lei não significaria ampliar ou modificar o sentido e o alcance da lei tributária, mas sim identificar nos fatos a hipótese legal aplicável, neutralizando eventuais excessos ou afastando normas de cobertura utilizadas com o intuito de escapar da incidência da lei<sup>42</sup>.

Utilizando-se esse segundo plano, a fraude à lei seria aplicável ao Direito Tributário independentemente de lei expressa que a preveja, por dois motivos: o primeiro seria por não interferir com a legalidade e a tipicidade, porque se encontraria no plano factual e não normativo. Em segundo lugar, por ser categoria

<sup>39</sup> 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.

<sup>40</sup> 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. 197.

<sup>41</sup> 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. 197.

<sup>42</sup> 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. 197.

geral do Direito, levando em consideração o fato de que há décadas teria sido afastada a visão individualista de que o Direito comporta qualquer tipo de uso, incluindo aí o excessivo ou que distorça seu perfil objetivo, o que foi demonstrado previamente neste artigo quando se falou da suposta passagem da “autonomia da vontade” para a “autonomia privada”. Além do mais, a fraude à lei seria decorrência da legalidade e da imperatividade do ordenamento positivo como um todo, e da norma jurídica específica, existindo as leis para serem cumpridas e não “contornadas ou dribladas”<sup>43</sup>.

Justamente pelo fato de as leis não poderem ser “contornadas ou dribladas” é que esse raciocínio encontra-se, a nosso ver, equivocado, pois a sua aplicação “dribla” diversos dispositivos constitucionais, os quais serão expostos abaixo, a começar pelo princípio da livre iniciativa, que será nosso enfoque principal no momento, tendo sido consagrado expressamente por duas vezes na Constituição Federal de 1988, tamanha sua importância.

Ademais, conforme também será mais bem demonstrado adiante, as leis tributárias não são normas imperativas, mas sim imperativas condicionadas. Dito de outro modo, ninguém é obrigado a realizar fatos jurídicos que acarretem na incidência de tributo, de tal maneira que, somente se realizados tais fatos jurídicos, por faculdade do contribuinte, é que o tributo será devido.

### **5. Da Impossibilidade de Utilização do Instituto da Fraude à Lei para desconsiderar Planejamento Tributário em Razão de Violação de Normas Constitucionais e Infraconstitucionais**

Seguindo a tendência da doutrina da livre iniciativa, o constituinte brasileiro de 1988 a incorporou como princípio constitucional e, mais do que isso, como base da República Federativa do Brasil, previsto no inciso IV do art. 1º da Constituição Federal, o qual prevê que: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”<sup>44</sup>. A relevância obtida pelo princípio foi tanta que o legislador constitucional o colocou como um dos fins de nossa estrutura política, um dos fundamentos do próprio Estado Democrático de Direito<sup>45</sup>.

Nada obstante, o princípio da livre iniciativa está consagrado também no art. 170 da Constituição Federal, o qual prevê que “a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa [...]”. Essa dupla previsão da livre iniciativa demonstra a importância que o legislador constitucional lhe atribuiu. Desse modo, conforme José Afonso da Silva, atribuir tamanha relevância significa que a Constituição optou por uma economia de mercado, de natureza capitalista, visto ser a livre iniciativa um princípio básico da ordem capitalis-

<sup>43</sup> 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. 198.

<sup>44</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 234.

<sup>45</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. São Paulo: IBDC, 2000, p. 115.

ta<sup>46</sup>. Diferente do que entende Eros Grau, para quem livre iniciativa não se resume, aí, a princípio básico do liberalismo econômico ou a liberdade de desenvolvimento da empresa<sup>47</sup>.

Já para Manoel Gonçalves Ferreira Filho, a consagração da liberdade de iniciativa como fundamento da ordem econômica e social significa que é por meio da atividade socialmente útil a que se dedicam livremente os indivíduos, de acordo com suas inclinações, que se buscará a realização da justiça social, e, conseqüentemente, o bem-estar social<sup>48</sup>.

Todavia, cabe lembrar que a liberdade de iniciativa não se restringe à liberdade de iniciativa econômica, pois esta é somente uma de suas dimensões. Nesse sentido, a livre-iniciativa tratada na Constituição deve ser compreendida *latu sensu*, não devendo englobar apenas a liberdade econômica ou de desenvolvimento da empresa, mas sim assumir todas as formas de organizações econômicas, individuais, coletivas, tais como a cooperativa e a própria liberdade contratual e comercial<sup>49</sup>.

Por esse motivo, José Afonso da Silva afirma que a liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato<sup>50</sup>. Pode-se afirmar, portanto, que o princípio da livre iniciativa possui tanto uma conotação normativa positiva, o que significa a liberdade garantida a qualquer cidadão, como uma conotação que assume viés negativo, impondo a não intervenção estatal, intervenção essa que só poderá ocorrer mediante atividade legislativa que deverá respeitar as demais garantias constitucionais, preservando, ainda, o conteúdo mínimo da livre iniciativa<sup>51</sup>.

A liberdade de iniciativa pressupõe, de tal maneira, a existência de uma liberdade contratual. Em outras palavras, o compromisso firmado entre agentes econômicos, geralmente, ocorre por meio de contratos, os quais podem ser celebrados livremente entre os particulares<sup>52</sup>.

Pode-se dizer, então, que a liberdade de contratar envolve, segundo André Ramos Tavares: “i) a faculdade de ser parte em um contrato; ii) a faculdade de se escolher com quem realizar o contrato; iii) a faculdade de escolher o tipo de negócio a realizar; iv) a faculdade de fixar o conteúdo do contrato segundo as convicções e conveniências das partes; e, por fim v) o poder de acionar o Judiciário para fazer valer as disposições contratuais”<sup>53</sup>.

Com essa mesma linha de raciocínio, Luís Flávio Neto conclui que a autonomia privada seria a base normativa do princípio da livre iniciativa previsto no art.

<sup>46</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 742.

<sup>47</sup> GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 200.

<sup>48</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. 3 v., p. 3.

<sup>49</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 235.

<sup>50</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 767.

<sup>51</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 235.

<sup>52</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. São Paulo: IBDC, 2000, 117.

<sup>53</sup> TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 236.

170 da Constituição Federal de 1988, abrangendo: (i) a liberdade de celebração (aceitação ou recusa de determinado vínculo contratual); (ii) a liberdade de seleção do tipo contratual (eleição do tipo contratual mais adequado); e (iii) a liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação (preenchimento do conteúdo do acordo conforme interesse das partes)<sup>54</sup>.

A liberdade de iniciativa, portanto, exclui também a possibilidade de um planejamento tributário vinculante, pois é necessário salientar a ideia essencial de um conteúdo mínimo e intangível das referidas garantias, visto que há um conjunto de limites materiais de atuação do Estado, ou seja, os direitos fundamentais devem ser compreendidos como regras negativas de competência estatal, na medida em que consistem em áreas de proteção contra o próprio Estado (reconhecida como eficácia em primeira dimensão dos direitos fundamentais).

Tal liberdade, todavia, consiste no livre desenvolvimento de determinada atividade nos quadros estabelecidos pelo Poder Público, dentro dos limites normativamente impostos a ela. Em outras palavras, a liberdade de iniciativa deve ser exercida dentro dos parâmetros em que há de ser reconhecida, devendo, caso o legislador entenda ser necessário limitar determinada atividade, como por exemplo determinar a impossibilidade de utilização de norma de cobertura para fugir do fato gerador do tributo, exercer sua competência para criar norma que preveja tal óbice, sob pena de, caso não se manifeste, estar legitimando tal comportamento.

É nesse sentido que Sampaio Dória afirma que, apesar de o planejamento tributário frustrar a repartição dos custos públicos, conforme a capacidade contributiva, não se pode negar que o próprio conceito de planejamento tributário demonstra tratar-se da utilização de meio lícito para obtenção de um resultado econômico sem a contrapartida da carga tributária mais elevada. Assim, o problema da divisão equitativa das despesas públicas é do legislador e não do intérprete e do juiz. Se o legislador não previu tal hipótese como passível de incidência tributária, é porque entendeu que realmente não haveria necessidade de esse fato jurídico ser tributado<sup>55</sup>.

Para Humberto Ávila, muito embora a Constituição Federal de 1988 consagre ambivalência de princípios, pois tem, de um lado, os princípios formais (tais como legalidade, segurança jurídica, Estado de Direito, irretroatividade, anterioridade etc), e, de outro, os chamados de princípios materiais (solidariedade, função social da propriedade, dignidade humana), ela privilegia os princípios garantistas, tendo em vista que atribui poder aos entes tributantes por meio de regras de competência, as quais possuem rígidas limitações e controles. O que não ocorre na Constituição da Itália, por exemplo, pois possui apenas dois dispositivos tratando sobre isso, um dizendo que deve ser instituído imposto por meio de lei e outro dizendo que os impostos devem obedecer à capacidade contributiva. Diferente, também, da Constituição alemã (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deuts-*

<sup>54</sup> FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do "abuso" no planejamento tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 75.

<sup>55</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: LAEL, 1971, p. 78-79.

*chland*), que não possui regras de competência, apenas estabelece princípios e tipos tributários<sup>56</sup>.

Desse modo, a legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticidade determinam a tendência conceitual que prevalece no Direito Tributário brasileiro. Além disso, a repartição constitucional do poder tributário, conforme demonstrado, fundada sobretudo na competência privativa, possui entre seus pressupostos a prevalência de conceitos fechados frente a tipos. Dito de outra forma, os tributos são objeto de enumeração legal exaustiva, de tal maneira que o que não está na lei inexistente para o mundo jurídico. Criam-se, com isso, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados distintos uns dos outros por notas fixas e irrenunciáveis, não sendo admitidas ordens de estrutura flexível, graduável e com características renunciáveis, que são os tipos. Os tipos, no entanto, provavelmente, acabariam acarretando na aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas de maneira implícita no ordenamento ou criadas pela prática administrativa, de acordo com as necessidades arrecadatórias do Estado, o que acabaria por violar os princípios em vigor no sistema tributário nacional<sup>57</sup>.

Destarte, a liberdade de iniciativa possibilita o autodirecionamento econômico dos particulares, impondo, no entanto, a necessidade de se submeterem, quando for o caso, às limitações impostas pelo Poder Público. Não havendo lei que condicione essa liberdade, ela será ampla, devendo apenas ater-se aos princípios constitucionais. Nas palavras de Celso Ribeiro de Bastos “O importante, contudo, é notar que a regra é a liberdade. Qualquer restrição a essa terá que decorrer da própria Constituição ou de leis editadas com fundamento nela.”<sup>58</sup>

Nada obstante, os arts. 146<sup>59</sup> e 150, I, da Constituição Federal<sup>60</sup>, bem como os arts. 9º, I<sup>61</sup>, e 97, I, II e IV<sup>62</sup>, do Código Tributário Nacional, vedam expressa-

<sup>56</sup> ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Anais do XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 81.

<sup>57</sup> DERZI, Misabel. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 224-225.

<sup>58</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. São Paulo: IBDC, 2000, p. 114.

<sup>59</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

<sup>60</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

<sup>61</sup> “Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65.”

<sup>62</sup> “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; [...]

mente a instituição, a majoração ou a fixação de alíquota e base de cálculo de tributos, sem lei que as estabeleça, de modo que, caso se busque a cobrança de tributo alegando-se que ocorreu fraude à lei, com a utilização de norma de cobertura, deverá haver alteração legislativa que preveja expressamente tal hipótese de incidência, caso contrário, o risco de ocasionar em tributação por analogia é imenso, o que é vedado pelo art. 108, I, do CTN.

Por esse motivo, não é possível conceber que se adote medidas visando o aumento da arrecadação sem levar em conta as garantias face ao poder de tributar do Estado, visto que tais garantias possuem caráter de direito fundamental, não podendo ser violadas, sob pena de inconstitucionalidade. As medidas tributárias a serem adotadas, portanto, devem ser sopesadas, também, colocando-se, de um lado, as possíveis vantagens que poderão ser obtidas com a sua implementação e, de outro, os custos que serão impostos à sociedade<sup>63</sup>.

Além do mais, em um Estado de Direito, a legalidade no Direito Tributário não estaria limitada a mera exigência de lei formal para possibilitar a cobrança de tributo, pois deve ser estabelecida, também, sua hipótese de incidência<sup>64</sup>, a qual é constituída pelo antecedente e pelo conseqüente normativo<sup>65</sup>, por meio da utilização de conceitos determinados que deem a segurança jurídica ao cidadão de prever de maneira objetiva a incidência do tributo, bem como impedir que a autoridade fiscal se utilize de critérios subjetivos no momento de aplicação da norma<sup>66</sup>.

O princípio da legalidade, portanto, é cogente, de modo que nem o regulamento do Executivo nem o ato individual administrativo ou judicial possuem autorização para inovar a ordem jurídica. Do mesmo modo, também os princípios da segurança, da certeza e da previsibilidade no Direito Tributário, tal como no Direito Penal, restam evidenciados pela Constituição Federal. Por tal razão, instituir ou regular tributo mediante lei é criar norma, a qual é veiculada por meio de diploma legal próprio do Poder Legislativo, possuindo conteúdo que, no mínimo, disponha sobre todos os pontos previstos no art. 97 do CTN. Evita-se, com isso, que sejam utilizados conceitos fluidos e transitivos, indeterminados ou abertos, devendo, ainda, primar-se o máximo possível por sua precisão, definição e objetiva determinação<sup>67</sup>.

Segundo entendimento de Alberto Xavier, com o qual nós concordamos, não há planejamento tributário abusivo quando o contribuinte se utiliza de sua

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65.”

<sup>63</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Novas tendências do direito constitucional*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 498.

<sup>64</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134 e ss.

<sup>65</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. *Revista de Direito Tributário*, v. 114. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 17.

<sup>66</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19.

<sup>67</sup> DERZI, Misabel. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 220.

liberdade contratual para pagar menos tributos, por dois fundamentos. Primeiramente, pelo fato de que na teoria dos limites aos direitos e garantias individuais, os motivos ou fins pelos quais os atos são praticados pelos contribuintes são irrelevantes, salvo se definido expressamente na Constituição como elementos, positivos ou negativos, das garantias e direitos em causa. Além disso, tais restrições à liberdade econômica impostas pelo legislador ordinário só possuiriam legitimidade se fossem implementadas com base em um dos fundamentos previstos no art. 170 da Constituição Federal, como, por exemplo, se tratasse de restrições que visassem resguardar a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência, a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução de desigualdades regionais e sociais, a busca do pleno emprego ou o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte<sup>68</sup>.

Outra questão que merece ser analisada é a da natureza das normas tributárias, que é essencial para compreendermos se há ou não fraude à lei quando se trata de Direito Tributário.

No âmbito do Direito Civil, a fraude a lei encontra-se prevista no art. 166, VI, do Código Civil:

“Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

[...]

VI – tiver por objeto fraudar lei imperativa.”

Com base nesse artigo, há quem entenda que se possa defender a inoponibilidade da fraude à lei perante o Fisco<sup>69</sup>, em razão de que os negócios jurídicos realizados com o intuito de afastar a incidência do tributo seriam nulos.

No entanto, conforme bem lembra Schoueri<sup>70</sup>, nesse caso haveria grande dificuldade em determinar qual seria a lei imperativa fraudada por esse negócio jurídico. E vai além, afirma que, tratando-se de lei tributária, deve-se saber qual o sentido de “lei imperativa”.

Para ele, por “lei imperativa” deve-se entender aquela que não tolera outro comportamento por parte de seu destinatário e, em caso de descumprimento, acarretará em sanção punitiva. Por sua vez, uma lei dispositiva seria aquela em que o legislador dispõe sobre uma matéria específica, mas é facultado ao destinatário comportamento diverso. Para o referido autor, portanto, a lei tributária seria imperativa, pois, caso ocorrido o fato jurídico tributário, surgirá a obrigação tributária.

Ocorre que a “imperatividade” da lei tributária estaria não em seu antecedente, mas sim no seu conseqüente, de modo que somente haverá fraude à lei imperativa se alguém que deveria recolher o tributo, pois preencheu os requisitos para que se configurasse a hipótese de incidência, não o fizesse<sup>71</sup>.

<sup>68</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 108.

<sup>69</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 251.

<sup>70</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário e garantias fundamentais dos contribuintes*. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 426.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento tributário e garantias fundamentais dos contribuintes*. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 426.

No entanto, parece-nos que as leis tributárias nem normas imperativas propriamente seriam, mas sim imperativas condicionadas, pois, conforme exposto, vinculam a certa hipótese de incidência determinados efeitos jurídicos. Somente se realizados os fatos jurídicos previstos é que o tributo será devido, não havendo obrigatoriedade nem de realizá-lo nem proibição para deixar de realizá-lo<sup>72</sup>.

De tal maneira, somente se houvesse lei que determinasse que o contribuinte, obrigatoriamente, frise-se, deveria realizar fato jurídico tributário e tal comando fosse desobedecido é que se poderia falar em fraude à lei. Todavia, não é o que ocorre no Direito Tributário, de modo que a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória, sob pena de caracterizar-se como confisco<sup>73</sup>.

Há, ainda, quem defendesse que a sanção da fraude à lei seria a mesma sanção da norma defraudada<sup>74</sup>, muito provavelmente por ter se manifestado anteriormente à entrada em vigor do Código Civil de 2002. Entretanto, parece-nos que a única sanção possível a ser aplicada no caso de fraude à lei seria a da nulidade, como o próprio art. 166, VI, do Código Civil expressa, mas isso no âmbito do Direito Civil. Fosse outra a sanção querida pelo legislador, ela teria sido prevista na lei, de modo que, não havendo dispositivo que trate de consequência diversa, deve-se interpretar o art. 166, VI, do Código Civil, pura e simplesmente conforme sua redação.

Outro fato já exposto, mas que vale a pena ser salientado é que a Constituição Federal prevê o princípio da legalidade tributária, do qual decorre o princípio da tipicidade. Por tal motivo, do mesmo modo em que no Direito Penal existem os tipos previstos em lei e que somente na realização de conduta ali prevista é que se poderá falar que ocorreu o crime, no Direito Tributário estão previstas as hipóteses de incidência do tributo, com a consequência de que, somente se configurada a hipótese de incidência é que será devido o tributo. Para ilustrar, pode-se imaginar que o indivíduo está andando por um campo minado. Somente se ele pisar sobre uma das ogivas é que o dispositivo será acionado e ela explodirá. Se o sujeito passar longe da mesma, não se pode dizer, por razões óbvias, que ela foi acionada, pelo menos não por esse indivíduo (considerando aqui que as hipóteses possíveis fossem acionar pisando em cima ou não acionar).

A mesma lógica serve para o Direito Tributário. Se o contribuinte não realizar a conduta prevista como hipótese para que o tributo incida, não se pode dizer que ocorreu a subsunção do fato à norma, sob pena de violar o princípio da tipicidade, isso sem falar em configuração de analogia, que conforme já demonstrado é vedada no nosso ordenamento jurídico tributário.

É por essa razão, conforme já demonstrado, que a Constituição previu normas de atribuição de competências para instituição de tributos, inclusive a chamada competência residual prevista no art. 154, I, da CF/1988, que estabelece que

<sup>72</sup> Nesse sentido, XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 100.

<sup>73</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias fundamentais dos contribuintes. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 426.

<sup>74</sup> Nesse sentido, MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 1999. t. I, p. 98.

a União poderá, por meio de lei complementar, instituir impostos não previstos no art. 153, desde que não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos.

Ora, fica claro que o legislador estabeleceu tais normas de atribuição de competências por um motivo, qual seja, impedir que sejam cobrados tributos que não estejam previstos em lei, de modo que, caso se entenda que sobre determinado fato jurídico não tributado deva incidir tributo, caberá ao legislador, por meio de lei, prever nova hipótese de incidência tributária.

Com isso, temos que tributar ou não tributar determinado fato jurídico é um “problema” do legislador. Se ele não instituir lei que preveja determinada hipótese de incidência tributária, ela não ocorrerá, pois entende-se, nesse caso, que ele optou por não tributar tal fato por julgar o mais adequado, não cabendo a ninguém, muito menos ao Fisco, estabelecer novas hipóteses visando o aumento da arrecadação.

Seguindo essa mesma linha de raciocínio, é possível afirmar que, caso fosse a intenção do legislador que a “fraude à lei” pudesse ser utilizada para desconstituir planejamento tributário, teria previsto tal possibilidade em lei. Além do mais, tanto essa não é a intenção do legislador, mas sim o contrário, que a tentativa de colocar em prática o parágrafo único do art. 116, por meio da Medida Provisória n. 66, que poderia, talvez, impedir que planejamentos tributários fossem realizados, com fundamento de que teria ocorrido fraude à lei, foi rejeitada pelo Congresso Nacional.

Por fim, há quem fale das figuras do abuso de forma como se houvesse no direito tributário brasileiro a figura da fraude ao imposto, tal como no direito alemão, fundada no conceito de fraude à lei. Todavia, o legislador brasileiro não a previu, de maneira que são válidos e não podem ser objeto de qualquer censura os negócios jurídicos indiretos, pelo menos no sentido de querer o Fisco inviabilizar planejamentos tributários com base em tal argumento<sup>75</sup>.

Além do mais, não se pode negar ao contribuinte o direito de escolher os atos e negócios jurídicos que irá realizar para economizar tributos, uma vez que há resguardo constitucional para tanto. Desse modo, pode-se afirmar que é plenamente legítima a elisão fiscal, principalmente levando em conta o grau de complexidade e a alta carga tributária proveniente de nosso sistema tributário, não sendo nem mesmo razoável ou lógico que o contribuinte tenha que optar por aquele ato ou negócio jurídico que lhe trará maior ônus tributário.

## 6. Conclusão

Diante de todo o exposto, conclui-se que a figura da fraude à lei, apesar de já ter sido bastante debatida, ainda é objeto de muita discussão por parte da doutrina. Tal fato se dá em razão de não haver muita clareza acerca do conceito de fraude à lei, bem como de sua distinção perante as demais figuras jurídicas do direito, quando se trata de planejamento tributário, o que acaba refletindo na jurisprudência tributária.

<sup>75</sup> Nesse sentido, vide: Prefácio do livro HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: RT, 1993, p. 25.

Com o presente artigo, buscou-se contribuir, brevemente, para uma melhor conceituação da fraude à lei, a fim de, principalmente por meio da comparação com outras figuras do direito, demonstrar no que ela consiste e no que ela não consiste. Além disso, em um segundo momento, foi realizada análise acerca de sua aplicabilidade no Direito Tributário brasileiro, bem como sobre a liberdade de realização de planejamento tributário e seus limites.

Disso, extrai-se as seguintes conclusões:

- fraude à lei pode ser compreendida como: utilizar-se de meios lícitos para alcançar resultados ilícitos ou proibidos, sendo ela um duplo abuso do direito, visto que o indivíduo abusa de um direito almejando escapar da aplicação de outro previsto em norma cogente, não havendo, no entanto, a ocultação do negócio jurídico realizado, desejando as partes realmente realizar aquele negócio jurídico efetivamente ocorrido, não havendo também desproporção entre os objetivos desejados e os atos praticados. O efeito jurídico do negócio realizado em fraude à lei será sua desconstituição;
- não há óbice, no entanto, no Direito Tributário brasileiro, para a realização de negócio jurídico em “fraude à lei”, pois o legislador optou por não impedir tal conduta. Nada obstante, em razão das normas tributárias serem normas imperativas-condicionadas, e não meramente imperativas, não é possível dizer que houve “fraude à lei” para violá-las e, por isso, não se pode desconstituir planejamentos tributários sob a alegação de que ele foi realizado em fraude à lei, simplesmente porque essa figura não existe no Direito Tributário;
- a Constituição Federal de 1988 previu diversas garantias frente ao poder do Estado, como os princípios da legalidade, da segurança jurídica, do estado de direito, da irretroatividade, da anterioridade, dentre outras, privilegiando princípios garantistas, como a atribuição de poder por meio de regras de competência, as quais possuem rígidas limitações e controles;
- por tais razões, desconstituir planejamentos tributários sob a alegação de que eles foram realizados em fraude à lei fere diretamente diversas garantias previstas na Constituição Federal, bem como normas infraconstitucionais, sem contar que qualquer tentativa de cobrança de tributo que não esteja configurado em hipótese expressamente prevista em lei acabará não somente violando o princípio da legalidade, que é concretizado pela tipicidade, mas acarretará em analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional;
- por fim, qualquer tentativa de desconstituir planejamentos tributários com fundamento na ocorrência de fraude à lei ocasionará não apenas em flagrante ilegalidade, como também em inconstitucionalidade, cabendo anulação de eventual decisão nesse sentido.

### Referências Bibliográficas

- ASCARELLI, Túlio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Campinas: Bookseler, 1999.
- ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos atípicos*. Madri: Trotta, 2000.

- ÁVILA, Humberto. Conferência “Planejamento tributário”. *Revista de Direito Tributário*, v. 98, 2006.
- \_\_\_\_\_. Planejamento tributário. Anais do XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2006.
- \_\_\_\_\_. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Diálogo Jurídico*, ano I, v. 7. Salvador, 2001.
- AZEVEDO, Antônio Junqueira de. Princípios do novo direito contratual e desregulamentação do mercado – direito de exclusividade nas relações contratuais de fornecimento – função social do contrato e responsabilidade aquiliana do terceiro que contribui para inadimplemento contratual. In: TIMM, Luciano Benetti; MACHADO, Rafael Bicca (coord.). *Função social do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Direito econômico brasileiro*. São Paulo: IBDC, 2000.
- BESSONE, Darcy. *Do contrato: teoria geral*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento tributário e autonomia privada*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- BRAVO, Federico de Castro y. *El negocio jurídico*. Madri: Civitas, 1971.
- CARRARO, Luigi. Verbete Frode Alla Legge. *Novissimo Digesto Italiano*, v. 7, UTET, 1957. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. *Revista de Direito Tributário*, v. 114. São Paulo: Malheiros, 2011.
- D’AMICO, G. *Libertá di scelta del tipo contrattuale e froge alla lege*. Milão: Giuffrè, 1983.
- DERZI, Misabel. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O planejamento tributário e a Lei Complementar nº 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: LAEL, 1971.
- FERRARA, Francesco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Campinas: Red Livros, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1977.
- FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do “abuso” no planejamento tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.
- GOLDSCHMIDT, Werner. *Estudios jusprivatistas internacionales*. Rosário: Depalma, 1969.
- GOMES, Orlando. *Introdução do direito civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

- 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.
- \_\_\_\_\_. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. São Paulo: RT, 1993.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- MARTINS, Pedro Batista. *Abuso do direito e o ato ilícito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do fato jurídico: plano da existência*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Teoria do fato jurídico: plano da validade*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*. Campinas: Bookseller, 1999.
- PEREIRA, Regis Velasco Fichtner. *A fraude à lei*. Dissertação (Mestrado em Direito Civil). São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 1992.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias fundamentais dos contribuintes. In: ALMEIDA, Daniel Freire; GOMES, Fábio Luiz; CATA-RINO, João Ricardo. *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_. Tributação e liberdade. In: FRANÇA, Vladimir da Rocha; ELALI, André; BONIFÁCIO, Artur Cortez. *Novas tendências do direito constitucional*. Curitiba: Juruá, 2011.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.
- TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- VILLEGAS, Hector. *Direito penal tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.
- YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso do direito e da fraude à lei*. São Paulo: Editora Lex, 2005.