

ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A TEORIA
DA FRAUDE À LEI — A FRAUDE EM MATÉRIA
DE IMPOSTO SOBRE SUCESSÕES
E DOAÇÕES E SISA (*)

por Manuel Martins Costa
Candidato à advocacia

1. *Posição do problema. A fraude joga com a própria natureza do normativo jurídico.*

Pertence ao domínio das verdades absolutas, desde que Jhering o pôs em relevo, a afirmação de que o Direito se propõe a coordenação e satisfação de interesses. Mas longe de declarar expressamente quais os interesses que quer defender e aqueles que não lhe merecem protecção, prefere seguir o caminho, imposto pela certeza e segurança do comércio jurídico, de prever formalmente as situações em que eles se traduzem.

Nesta ordem de ideias, analisando essas situações, a partir da ordenação prática da vida social, submete-as aos moldes das hipóteses legais e faz com que lhes sejam atribuídas determinadas consequências jurídicas, as consequências que a consideração do interesse prosseguido impõe.

Esta maneira de ser impõe ao Direito sérias limitações, quer já pela dificuldade de cristalizar em puras fórmulas legais a multiplicidade das situações de vida social, para além das limitações de que uma previsão necessariamente padece, quer ainda pela própria difi-

(*) Comunicação ao Instituto da Conferência do Conselho Distrital de Coimbra da Ordem dos Advogados, em 6 de Maio de 1961.

culdade de assegurar, em todos os casos, a ligação de consequências jurídicas às diferentes situações da vida real. A natureza de função própria das normas jurídicas, como normas de conduta social, torna esta ligação particularmente contingente, pois não é uma simples ligação causal que se pretende exprimir, não se trata, como nas leis naturais, de generalizar dados de observação necessária: a sua referência às acções humanas fá-la sofrer da contingência e imprevisibilidade destas. Se muitas vezes acontece que a aplicação do método normal de ligação de consequências jurídicas às hipóteses da vida real, que se opera através de um processo de subsunção destas hipóteses aos moldes da previsão legal, decorre sem dificuldades, sucede muitas outras, ao invés, que as insuficiências se tornam manifestas, porque o tráfego jurídico se desvia dos caminhos típicos previstos pela lei, para se espriar por novos horizontes que o Direito desconhece, mas que a vida lhe indica.

Tais horizontes, duma ordenação vivendo para além das realidades do Direito pensado, podem correr linhas paralelas àquelas que o ordenamento jurídico traça, mas podem também traduzir-se numa luta contra o seguimento normal dos caminhos indicados pelo Direito: é o que acontece por via da fraude à lei.

É assim que esta, com o fenómeno denunciador das fraquezas do ordenamento juridicamente estabelecido, pressupõe uma luta do Direito com a Vida, e que o seu estudo traduz uma tendência para corrigir, à luz de um ideal de justiça, o que as normas jurídicas podem ter de demasiado rígido ou de imperfeito.

Vejamos o seu mecanismo.

Sabe-se como as normas jurídicas estabelecem para determinadas hipóteses consequências jurídicas também determinadas, visando aplacar os conflitos de interesses entre os indivíduos. A lei propõe-se, deste modo, ao ligar certas consequências jurídicas a determinadas hipóteses, orientar a seu critério o procedimento dos homens nas relações entre si. Por via de regra, e nas relações dos indivíduos como particulares, o Direito concede ampla liberdade de movimentos. Acontece muitas vezes, no entanto, que o interesse geral obriga a uma limitação desta liberdade, e então o Direito impõe as condutas que tem por mais consentâneas com a satisfação desse interesse: é o domínio das normas obrigatórias.

Quando quer impedir determinado procedimento — acção ou omissão — faz resultar dele consequências indesejáveis; como liga consequências agradáveis aos modos de agir que deseja ver seguidos. Aquele é proibido, como estes são impostos, atendendo às consequências que lhe são atribuídas: na verdade, a prática do primeiro implica consequências indesejáveis, que desanimam quem o queira adoptar; como a não observância dos segundos impede o conseguimento dos benefícios da lei, o que o impõe.

Mas estas normas, imperativas ou proibitivas, vão pear os indivíduos na sua actividade e nos seus interesses. Acontece muitas vezes que os particulares apeteçam desligar os procedimentos das consequências que as normas jurídicas lançam sobre eles: querem o procedimento mas não as consequências; querem as consequências sem se sujeitarem ao procedimento. O homem, no conflito que se desenha entre o interesse geral e o seu interesse particular, é naturalmente levado a menosprezar aquele para procurar a satisfação deste último, sendo assim, fatalmente, induzido a tentar todos os meios que o possam libertar dos entraves que lhe impõe a sociedade.

O indivíduo sucumbirá numa luta aberta contra o Direito: à prática do procedimento querido, desde que se possa vazar nos moldes da previsão legal, seguir-se-á sempre, inelutavelmente, a consequência jurídica não desejada; como não conseguirá o benefício, representado pelas consequências jurídicas dum determinado procedimento previsto, quem o não adoptar. Forçoso se torna, portanto, para o particular, tomar por um desvio, obter por processos indirectos o que não lhe é dado obter directamente.

A lei proíbe, por exemplo, um determinado negócio jurídico que um particular pretendia concluir. Tentando obviar à proibição, este, em vez de submeter o seu interesse ao interesse geral, procurará escolher uma outra forma negocial permitida pela lei, na qual introduzirá as adaptações necessárias à consecussão do seu objectivo, procurando não cair sob a alçada da previsão da norma proibitiva. E podemos supor também a situação inversa, em que a lei consente a prossecussão de determinado interesse, atribuindo determinadas vantagens a quem se encontre na situação por ele prevista. Nessa altura, aquele em cuja pessoa não se verificaria, pelas vias normais, a hipó-

tese da norma favorável, procurará, à custa de manhas e maquinações, colocar-se na situação prevista.

Muitas vezes tais maquinações darão aos particulares a possibilidade de conseguirem os seus objectivos, quer evitando artificialmente a hipótese da norma desfavorável, quer chamando a si, artificialmente também, a hipótese da norma favorável.

E tal facto torna-se possível em virtude da natureza própria do normativo jurídico e das limitações que lhe impõe a certeza e a segurança do comércio jurídico. Pois que, em vez de exprimir, pura e simplesmente, os valores que serve, deixando ao juiz a faculdade de julgar as situações da vida real de acordo com esses valores, o Direito dita ele próprio as consequências jurídicas que quer atribuir às diferentes situações da vida social, reduzindo estas a tipos que vaza nos moldes das hipóteses legais. Deste modo, além de lhe escaparem as muitas realizações atípicas, é incapaz de traduzir, mesmo em relação às situações subsumíveis aos moldes duma previsão legal, mais do que o «quod plerumque fiat» da sua utilização pelos particulares. Cria-se, portanto, uma lacuna de correspondência entre o conteúdo das normas jurídicas e os valores ou interesses que as justificam, sem que, no entanto, a certeza e a segurança necessárias do comércio jurídico permitam a substituição destes àquele como critério de aplicação do Direito.

Esta falta de correspondência dá aos particulares a possibilidade de adoptarem procedimentos que, sob a protecção formal do Direito, ofendem interesses que ele persegue, tornando assim precária a sua eficácia. São os chamados procedimentos fraudulentos.

Se nos debruçarmos em especial sobre estes procedimentos, as acções fraudulentas, veremos que eles se orientam no sentido de evitar a hipótese da norma desfavorável, através dos meios a isso desnecessários, que podem ser os mais variados. Mas em todos os casos os interessados recorrem a formas jurídicas sobre cuja permissão não há dúvidas nas circunstâncias normais. Trata-se das mesmas formas jurídicas de que se serve normalmente o comércio jurídico, pelo que os procedimentos fraudulentos se apresentam sempre pelo menos com a aparência de legalidade. O particular manobra a coberto de uma licitude apenas legal, de modo a, paradoxalmente, servir-se da lei para dela escarnecer. A fraude à lei traduzir-se-á assim, de certo modo, na maneira legal de conseguir resultados ilegais. E é por isso que

uma pessoa que age em fraude à lei nunca deixará de afirmar que se limitou a seguir os caminhos que o próprio Direito lhe consente.

Mas uma vez descoberta esta manobra a lei ficará impassível ou terá uma última palavra a dizer?

Sempre se entendeu que a fraude conduz à negação mesma do próprio Direito, pois que limita, ou reduz mesmo à expressão mais irrisória, a eficácia de todas as regras imperativas, até aquelas de mais premente necessidade. Mas sempre que se trata de definir os traços característicos desta verdadeira chaga do Direito, a certeza da necessidade de se lutar contra ela dá lugar à mais paralizante das dúvidas. «A fraude, escreveu JOSSERAND, pertence à família bastante numerosa daquelas noções cuja realidade e importância todos reconhecem, mas cujo significado e alcance sempre permaneceram na penumbra, não obstante todos os esforços que se têm feito para os iluminar».

E quem se der ao trabalho de penetrar, tentando deslindar o emaranhado das questões que ela levanta, na análise do conceito não pode deixar de deparar com as maiores dificuldades, produto mesmo de algumas antíteses irredutíveis, ou aparentemente irredutíveis, da vida do Direito.

Lidando, como temos de lidar, com premissas que, elas próprias, se nos apresentam fugidias, como não hão-de ser inseguras e escorregadias as conclusões a que chegamos? O problema da liberdade negocial, ou melhor, da autonomia da vontade privada nas suas ligações com o princípio, cada vez mais premente de actualidade, do predomínio do interesse social e com o princípio chamado da salvaguarda da ordem pública; os problemas da interpretação das leis e da integração das lacunas ou imperfeições legislativas, bem como a questão dos poderes a atribuir aos juizes; o problema das relações entre a Moral e o Direito, ligado a essoutro problema, bem candente, do justo equilíbrio das duas coordenadas fundamentais do Direito vivente, a certeza e a segurança do comércio jurídico, por um lado, e a eticidade, por outro... são outras tantas coordenadas em função das quais há que equacionar e resolver o nosso problema. A resposta que dermos a cada um desses problemas influenciará os resultados e conclusões em matéria de fraude à lei.

2. Interpretação das leis e fraude à lei.

Antes de entrarmos na análise do conceito de actos em fraude à lei, queremos dedicar algumas palavras, necessariamente breves, àquilo que chamamos as coordenadas do problema.

Pode dizer-se que constitui lugar comum, pelo menos para a grande maioria dos autores modernos, a afirmação de que a solução do problema depende das concepções sobre a interpretação das leis. De dois entendimentos é, no entanto, passível a afirmação. Se para uns, e são a grande maioria, ela significa que a teoria da fraude à lei é apenas uma lição de hermenêutica jurídica, perdendo em face desta toda a autonomia, outros, e queremos parecer que a razão está deste lado, apenas querem fazer ressaltar a interdependência de dois problemas distintos e autónomos.

Para aqueles a admissão ou rejeição da teoria anda de mãos dadas com as concepções sobre a teoria da interpretação das leis. Diz-se, designadamente, que admitir a teoria da fraude à lei, considerar que se não devem tolerar os procedimentos que, valendo-se das imperfeições do direito positivo, lhe reduzem a eficácia, é ao mesmo tempo tomar partido a favor da interpretação extensiva, dum interpretação que se preocupa em enxergar, sob a letra das disposições legais, o seu verdadeiro espírito e alcance. Ao invés, aqueles que temem ver o juiz tomar decisões arbitrárias, e que se arreceiam da divergência possível das decisões, inspiradas por dados incertos, não deixarão de pronunciar-se por uma interpretação mais apertada, que imponha ao juiz uma aplicação matemática das leis aos factos submetidos a julgamento, condenando, simultaneamente, toda e qualquer concessão à teoria da fraude.

Somos tentados a dizer que esta maneira de pensar é fruto de um equívoco, e até, de certo modo, de uma posição comodista. É que essa é a maneira de pensar daqueles autores que, esquecendo o princípio evolutivo do Direito, se aferraram a um conceito de fraude à lei que já teve a sua época, mas que é inidóneo para acompanhar o ritmo do progresso jurídico.

Quando o Direito moderno redescobriu, por obra da jurisprudência, a «*fraus legi*», a doutrina, à falta de outras bases sólidas em que assentasse a sua elaboração científica, entendeu dever reportar-se às noções que as fontes romanas nos legaram. Mais ou menos elaboradas,

mais ou menos torcidas, são sempre estas noções que podemos discernir em qualquer definição moderna do nosso problema.

Mas se há algum conceito jurídico que tenha conservado, através dos tempos, bem vivas as suas arestas, e que, ao invés, não tenha sofrido bem nítidas metamorfoses, não será este da fraude à lei, com certeza. É que, se atentarmos bem na sua essência, no seu significado como indicador de nível das imperfeições do Direito positivo, veremos facilmente como, à medida que este se integra, serão os particulares forçados a tentar novas vias, para substituir aquela cujo trânsito lhes vai sendo impedido. Enquanto numa fase formalista da História do Direito, em que lei é só aquilo que resulta do significado gramatical das expressões empregadas, bastará aos particulares o recurso à desproporção entre o texto e o espírito da lei para defraudarem esta, já numa fase posterior, em que se tenha adquirido o sentimento da interpretação lógica, terão de utilizar manobras bem mais rebuscadas.

Não parece, portanto, que aquela maneira de encarar e resolver o problema seja consentânea com o princípio evolutivo do Direito, tratando-se, de mais a mais, de um instituto que é, ele próprio, razão e reflexo dessa mesma evolução. Este princípio evolutivo determina que constantemente se integre o conceito de fraude à lei, o que permite considerar não um só, mas vários conceitos, válido cada um para a sua etapa da evolução do Direito.

Não será, em vista disso, o conceito que resulta das definições das fontes romanas o mais adequado às realidades da nossa época, pois que ele apenas integra a visão romana do problema. E não devemos esquecer-nos de que ele foi formulado para uma época em que a interpretação das leis se movia em quadros bem mais apertados do que aqueles em que actualmente lhe é lícito fazê-lo. Por isso é que, encarada do nosso tempo, a figura romana da «*fraus legi*» é apenas uma lição de interpretação.

Quando afirmamos que a solução do problema da interpretação das leis é um dos dados a partir dos quais se equaciona a nossa questão, quisemos muito simplesmente pôr em relevo que a fraude à lei se situa em terreno fronteiro àquele em que opera a hermenêutica legal, e que, à medida que esta se alarga, vai sendo obrigada a procurar novos horizontes, a revestir novas formas a que o Direito não possa chegar com os novos tentáculos da interpretação.

E sempre há-de ser assim porque, enquanto a interpretação das leis se situa ao nível da Lei, num plano de previsão, apriorístico como tal, a fraude opera num plano de prossecução de necessidades, ao nível da vida.

3. *A moralização do Direito e o princípio da salvaguarda da ordem pública como coordenadas do nosso problema.*

Se o estudo da fraude à lei implica uma tomada de posição quanto ao problema da interpretação das leis, impõe igualmente que nos pronunciemos sobre uma questão mais transcendente, qual é a das relações entre o Direito e a Moral.

Este problema consiste em investigar se, e em que medida, se deve atribuir ao Direito a missão de tornar efectivas as regras morais.

Sabe-se como o positivismo jurídico do século passado, para o qual «lei é lei», afirmou uma separação rígida entre os dois normativos. Mas o certo é que nunca autor algum logrou definir um critério que se pudesse dizer apto a estabelecer, de modo definitivo, a distinção. E não porque a questão seja difícil, é-o, sem dúvida, mas sim porque é impossível uma verdadeira separação: toda a separação que se afirme entre o Direito e a Moral mais do que expressão de uma realidade é uma verdadeira ficção e um artifício.

E, por toda a parte, se vem assistindo a uma larga tendência para a «moralização do Direito», tendência que já não é apenas mera especulação científica, antes se verteu nos quadros do direito positivo, pela consagração, cada vez mais acentuada, da juridicidade de autênticos deveres morais.

E que ela representa uma necessidade demonstra-o a consideração de que, enquanto os ditames da Moral estão gravados na consciência social como na de todos os indivíduos, a todos se impondo por igual, de modo que ninguém poderá pretextar o seu desconhecimento, o mesmo não sucede com os imperativos legais, pois que o direito positivo é desconhecido pela grande maioria das pessoas. Deste modo a subordinação da ordem jurídica à ordem moral só pode ser útil à própria prossecução das necessidades da vida do Direito.

Certamente que não desconhecemos a realidade da existência de dois normativos de características diferentes, a Moral e o Direito, o que queremos é fazer ressaltar, para além do mais que possa dizer-se

sobre as relações entre os dois normativos, que o Direito penetra tão fundo as suas raízes nos domínios da Moral, que separá-los seria fazer estiolar e morrer de aridez o normativo jurídico.

E, se a Moral fornece ao Direito abundante seiva que o faz florir e frutificar em novas formas jurídicas, haverá sempre «conceitos expansivos» do Direito, conceitos de escape a partir das regras morais, que sempre se situam na zona crepuscular de transição entre os dois normativos.

Entre esses conceitos de expansão do Direito assume relevo muito especial, quer pelas suas características, quer pela sua universalidade temporal, o de actos em fraude à lei.

Na verdade, o mundo jurídico expande-se por invasão progressiva dos domínios pertencentes aos outros normativos sociais, ao sabor das exigências da vida de relação que, no seu progresso, determina a constante formação de um vazio de correspondência entre o Direito e as necessidades que este é chamado a prosseguir. E um dos índices dessa falta de correspondência é justamente o aparecimento de procedimentos com as características da fraude à lei: lícitos em face do ordenamento pré-estabelecido, mas desconformes às necessidades da vida social e por isso condenados na valoração ético-social.

Quem afirmasse uma separação rígida do Direito em face da Moral ver-se-ia em sérios embaraços para obstar a tais procedimentos, pois puros critérios jurídicos não bastam para os evitar ou sancionar. Mas isso parece não preocupar seriamente os autores que continuam a defender o princípio da separação, porque, segundo eles, a teoria da fraude à lei, longe de contribuir para a evolução do Direito, só serve para a retardar, sufocando à nascença todo o germe de progresso.

Limitar-nos-emos a perguntar se o impedir a constante integração dos «vazios de correspondência» entre o Direito e as necessidades sociais pode ter-se como factor de progresso do normativo jurídico. Temos para nós que, porque é a Vida que preexiste ao Direito e não este que anda à frente da evolução das realidades, temos para nós, dizíamos, que o integrar-se constantemente o mundo do normativo jurídico, num nível de correspondência com as novas necessidades que a Vida constantemente cria, longe de jugular o progresso do Direito, só pode promover o seu desenvolvimento. Tal facto não impedirá a Vida de seguir a sua rota de progresso, nem os particulares

deixarão de pôr o seu interesse pessoal acima do interesse da colectividade e de tentar todos os meios de fazer valer os seus fins egoístas.

Mas o certo é que o afirmar-se a existência dos vazios de correspondência e a necessidade de os integrar não impõe, por si, o reconhecimento da teoria da fraude à lei e institutos afins. É bem verdade que a integração do Direito, em correspondência com as necessidades novas da vida social, se faz, em grande parte, pela juridicização de regras morais já existentes, mas essa integração tanto pode fazer-se em evolução constante através dos chamados conceitos expansivos, como em evolução compassada através de sucessivas consagrações legislativas. Na verdade, uma regra moral ou de convivência social não reveste, só por sê-lo, carácter de norma jurídica, sendo necessária uma concreta juridicização que não pode residir, pura e simplesmente, numa afirmação de conveniência.

No entanto, a admissão ou rejeição da teoria da fraude à lei depende, em grande parte, da posição tomada em relação ao problema da moralização do Direito. De facto, sendo as leis obra dos homens, apresentarão sempre imperfeições (vazios de correspondência com as necessidades) que podem servir as manobras de pessoas sem escrúpulos. Pensemos no caso de uma pessoa mal intencionada que contrata com um pródigo nas vésperas de um processo de interdição. A teoria da fraude à lei, permitindo ao juiz anular os actos da índole deste que apontamos, não deixará de contribuir para a moralização do Direito. E quem a julgue necessária não pode deixar de admitir o meio técnico que a teoria da fraude põe nas mãos dos juizes, tão precioso ele se mostra na realização das suas aspirações.

É evidente que, encarada da perspectiva da moralização do Direito, a teoria da fraude à lei não se impõe como teoria de alcance geral, pois que não pode desconhecer-se a realidade da existência de leis injustas e imorais, e em relação a elas não pode falar-se da existência do dever moral que explica a condenação da fraude.

Mas esta observação não nos obriga a mudar o rumo dos nossos pensamentos. É que a moralização do Direito não representa, para nós, mais do que «uma» das coordenadas da resolução do problema.

As leis injustas e imorais só se impõem na medida em que o interesse superior, que exige a salvaguarda da ordem pública, entra em choque com o ideal ético. E, se a ordem pública se destina a assegurar «o bom funcionamento das instituições indispensáveis à colectividade»,

há todo o interesse em defendê-la, por todos os meios ao alcance do Direito, do assalto inevitável do egoísmo dos particulares que, antes de verem o interesse da comunidade, olham os seus próprios interesses. Declarar rigorosamente imperativas as leis de ordem pública e ameaçar aqueles que se sintam tentados a insurgir-se contra elas com o poderoso arsenal das cominações jurídicas pode não constituir, ainda assim, obstáculo intransponível às maquinações dos particulares.

Pode, na verdade, suceder que um indivíduo que se encontre perante uma norma de ordem pública, em vez de se submeter à vontade da lei, procure conseguir, à custa de engenhosas maquinações, o resultado que se propõe, não obstante a proibição ou sem observar a forma prescrita. Em vez de actuar directamente contra a norma imperativa, procura colocar-se fora do alcance das suas cominações, criando uma situação que, por ser diversa daquela que a norma prevê, esta não possa atingir, muito embora o resultado prático que, por via dela, se consegue venha a frustrar o interesse social que a norma, deste modo iludida, prosseguia.

Nesta ordem de ideias, é fácil ver o interesse que pode ter para a melhor satisfação das necessidades sociais a adopção da teoria da fraude à lei. Aceitá-la significará, em suma, para o princípio fundamental da salvaguarda da ordem pública e, conseqüentemente, para o bom equilíbrio do edifício jurídico, a mais perfeita das coberturas.

4. Erro das definições tradicionais. A doutrina tradicional incorre num erro de perspectiva.

Quando se tenta uma definição de fraude à lei é vulgar falar-se de uma violação indirecta, encoberta ou larvada de qualquer preceito legislativo. Nessa ordem de ideias, diz LIGEROPOULO que «há fraude à lei todas as vezes que, por actos reais e voluntários, ...se cria uma situação conforme à lei, considerada a sua letra, mas violando-a, todavia, no seu espírito». E este é, pode dizer-se, o paradigma da maior parte das definições apresentadas pela doutrina. Apenas os autores franceses se afastam, quase sistematicamente, desta orientação.

É evidente que os autores que se limitam a definir a fraude à lei na esteira da conhecida definição de PAULO — «contra legem facit qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit» — não podem deixar de ser levados a

negar a autonomia do conceito em face do «contra legem agere», considerando que o problema se levanta e resolve todo em sede de interpretação.

Se o «*in fraudem legis agere*» apenas se distingue do «contra legem agere» por ser uma violação menos patente da lei, não se compreende, como observa OTTOLENGHI, que se subordine a sua existência ao reconhecimento da intenção de iludir a lei, pois que a intenção de violar uma norma não é, de facto, uma condição necessária da sua violação. Nesta ordem de ideias o que importa para que qualquer conduta seja considerada fraudulenta, e como tal condenada, é averiguar se ela contraria o espírito de qualquer disposição da lei, cujo texto seja, no entanto, respeitado.

A lógica destes raciocínios é impecável, mas tem de ser condenada por partir de uma premissa falsa: — justamente a de que o *in fraudem legis agere* é apenas uma forma de violação da lei, devendo, ainda hoje, definir-se como o fizeram os romanos. Mas a verdade é que nunca a fraude à lei foi uma forma de violação, nem mesmo do Direito romano. Tais raciocínios traduzem a maneira de pensar daqueles que pretendem estabelecer barreiras bem demarcadas para o mundo do normativo jurídico, daqueles que supõem que com a aquisição do pensamento da interpretação extensiva o Direito tinha conquistado definitivamente para o conceito de violação da lei todas as condutas em fraude.

Sem dúvida que com a interpretação extensiva os particulares viram fechada uma óptima via de acesso à fraude. Mas que ela não ficou precludida é também um facto, pois que só será lícito interpretar uma vontade existente, por um lado, e, por outro, toda a norma jurídica tem limites de actuação, quer temporais, quer espaciais, quer ainda materiais ou de subsunção: refere-se apenas aos factos que decorrerem na sua vigência, que se actuarem nos limites da competência do ordenamento jurídico em que se integra, e que forem subsumíveis à sua hipótese. E é justamente jogando com esta múltipla limitação do direito positivo que os particulares actuam o conceito de fraude dos nossos dias.

As manobras fraudulentas, aquelas que nos interessam por não terem ainda sido absorvidas pelo conceito de violação da lei, caracterizam-se sempre, permita-se-nos a expressão, pela evitação da competência da regra que se quer defraudar, e pela concomitante captação

da esfera de subsunção, material, temporal ou espacial, de uma outra norma, ou princípio de Direito, cujas consequências jurídicas se fazem valer.

Se o agente conseguir realizar uma verdadeira fraude à lei, que supõe o emprego de meios eficazes, quer jurídica, quer materialmente, a lei defraudada não poderá ser aplicada nem na sua letra, nem no seu espírito.

Tentemos ilustrar com um exemplo esta doutrina.

O art. 1769 do Código Civil estabelece uma incapacidade testamentária passiva para os médicos assistentes do testador numa doença de que este veio a falecer. Acontece, porém, que o resultado prático correspondente ao resultado jurídico-económico de uma deixa testamentária (a transmissão de valores) se pode operar por outros processos legais, para os quais a lei não curou de estabelecer a mesma incapacidade. Assim o médico, impedido de receber por testamento da sua doente, não está impedido de com ela válidamente casar, e ficar, conforme os casos, proprietário de parte ou de todo o seu património, sem que haja a falada transmissão *per testamentum*.

Este casamento terá sido celebrado em fraude à lei, porque as partes conseguem com ele um resultado práático equivalente ao resultado jurídico-económico vedado. E não poderá aqui falar-se de violação do sentido do art. 1769, porque este de modo algum pode ter querido estender a incapacidade que estabelece a um instituto tão diferente do testamento quanto é o contrato matrimonial, por muito que se esforcem os partidários da doutrina que coloca o problema da fraude à lei todo em sede de interpretação lógica da lei.

O caso será tanto mais flagrante quanto se considere que o efeito querido pode consumir-se pelo mero facto do casamento, faltando qualquer disposição testamentária. Pense-se na hipótese de um casamento ordinário em que o médico leva sensivelmente menos bens do que a sua doente para a comunhão; ou no caso em que o estado de cônjuge dá lugar a sucessão legítima.

Este mesmo exemplo pode servir para ilustrar o problema, que geralmente se levanta, da necessidade ou desnecessidade da intenção fraudatória. Bastará considerar o caso em que o médico, ao casar com a sua doente, tem em vista regularizar a situação de um filho desta.

5. Elementos que integram o conceito.

Julgamos estar, depois do que temos dito, habilitados a indicar os elementos definidores da fraude à lei.

Antes de mais, esta supõe a existência de um obstáculo à livre actuação da vontade dos particulares, uma regra jurídica imperativa que impede a sua actuação no sentido conveniente à prossecução de determinado interesse privado. E qualquer regra obrigatória pode ser objecto de fraude, seja qual for a fonte de que promana, seja qual for a natureza do ramo de Direito em que se integra (outra é a questão de saber se os princípios informadores de alguns desses ramos impedem, em relação às normas que os integram, a condenação dos procedimentos fraudulentos).

Este é o elemento, pode dizer-se, juridicizante da fraude à lei, o seu elemento externo, elemento que se destina, essencialmente, a introduzir no sancionamento dos procedimentos fraudulentos aquele grau mínimo de certeza que é exigido pela segurança do tráfico jurídico, e que é apanágio do normativo jurídico.

Traduzindo-se a fraude à lei numa manobra de evitação da hipótese de uma regra imperativa, cujas finalidades se pretendem frustrar, pela adopção dos meios técnico-jurídicos eficazes para o efeito, o corpo dos procedimentos fraudulentos será constituído por uma conduta, em si lícita, a que acresce um elemento intencional imoral ou anti-social.

Essa conduta constitui o segundo elemento da fraude à lei: a acção fraudulenta.

Os autores que se têm dedicado ao estudo do nosso problema referem normalmente a existência de dois elementos integradores do conceito do *in fraudem legis agere* (quanto a um desses elementos dividem-se, no entanto, as opiniões sobre a sua necessidade): os juriconsultos da chamada escola dos comentadores designaram-nos por *consilium fraudis* e *eventum*. «Fraus significat eventum et consilium», dizia Cujácio.

Enquanto o primeiro destes elementos (o elemento objectivo — «eventum»), que se traduz na frustração das finalidades de uma norma imperativa (violação dessa regra, para certa doutrina), e que, de certo modo, corresponde ao que nós chamamos elemento externo ou objecto da fraude, é exigido por todos (ou pelo menos não tem sido posto muito em causa), já a respeito do segundo, o «consilium fraudis» (o

«Umgehungdolus» dos autores germânicos), se dividem as opiniões. Já tomámos partido na questão, a favor da necessidade deste elemento intencional, e não temos o propósito de ir mais longe.

Vê-se, portanto, que normalmente se concebe a fraude à lei como um elemento adicional, como um apêndice que acresce a determinado acto ou contrato.

Para a doutrina objectiva ela traduzir-se-á na circunstância de esse acto ou contrato, que é lícito em face da letra da lei, violar o espírito da mesma lei. Donde se vê que o acto fraudulento não apresentaria qualquer novidade saliente em face do acto contra a lei.

Para a doutrina subjectiva traduzir-se-á, ao invés, num elemento intencional imoral, ou melhor, antijurídico, que acresce a um acto formalmente lícito. Há mesmo autores que parecem considerar bastante a presença do *animus fraudandi* para que de qualquer acto se possa dizer operado em fraude à lei, anulável só por isso. Parece-nos evidente o exagero desta doutrina, quando se considere que o Direito não pode constituir-se em normativo puramente psicológico.

De qualquer modo, quer a doutrina objectiva, quer a doutrina subjectiva, ao proceder à enumeração dos elementos definidores da fraude à lei, se limitam a acentuar a «fraudulência» dos procedimentos abstraindo do seu corpo.

Como entendemos que este se não pode desprender da sua destinação, que, de certo modo, é que lhe dá forma, não seguimos rigidamente o mesmo caminho ao indicar os elementos definidores da fraude. Indicamos também a acção fraudulenta como um desses elementos, para pôr em relevo o seu papel como factor de ligação entre a intenção e o seu objecto, ou resultado da fraude (a frustração da norma a iludir), e para acentuar a sua pré-ordenação nesse sentido.

A acção fraudulenta compreende a actuação dos meios técnico-jurídicos, que podem ser os mais diversos, postos em ser pela intenção do fraudante de frustrar a aplicação de uma regra jurídica inderrogável que lhe estorvava os movimentos no sentido da prossecussão de determinado interesse. Traduzir-se-á, em suma, numa realização de facto tendente a evitar a hipótese da norma a iludir.

Mas não haverá fraude à lei se tais meios não forem eficazes, quer material, quer juridicamente: não-de produzir o resultado material desejado (assegurar a prossecussão do interesse visado); e não-de ser

tais que o agente consiga subtrair-se, efectivamente, à aplicação da regra iludida.

6. *O problema da fraude em direito fiscal.*

Dissemos que a fraude à lei supõe sempre uma regra jurídica imperativa à qual um individuo deseja subtrair-se; e acrescentámos que ela pode dirigir-se contra todas as regras obrigatórias, seja qual for a sua natureza.

Tentaremos ilustrar esta ideia com uma referência especial ao problema da fraude fiscal.

Se há um domínio do Direito em que as manobras fraudulentas se manifestem em toda a força dos seus inesgotáveis recursos, esse é o domínio do direito fiscal: a frequência das obrigações que os textos fiscais fazem pesar sobre grande número de cidadãos e, de certo modo, a falta de uma contrapartida palpável sempre tiveram o condão de estimular a descoberta de processos destinados a iludir os encargos tributários. E bem pode dizer-se que não há ramo do direito fiscal que não tenha sido afectado.

Na sua ânsia de se furtar ao gravame de pesados encargos fiscais, o contribuinte é induzido a tentar todas as manobras ao seu alcance para negar ao Tesouro Público aquilo a que este se acha com direito. E a fisionomia dessas manobras é a mais diversa, podendo ir da vulgaríssima mentira (dissimulações, falsas declarações) até às manobras fraudulentas através de complicadas maquinações que permitem iludir o encargo do imposto no plano da legalidade.

Embora a todas estas manobras se adapte a expressão fraude fiscal (aliás esta expressão é geralmente utilizada para referir toda a manobra dolosa tendente a fugir ao cumprimento das obrigações fiscais), as últimas modalidades, aquelas em que a fraude se opera num plano de legalidade, é que constituem os verdadeiros casos de fraude à lei fiscal, susceptíveis de levantar, neste plano, o problema característico do fenómeno jurídico que vimos analisando. Problema que aqui consiste em averiguar se o contribuinte poderá isentar-se de uma obrigação fiscal, combinando o acto projectado de forma tal que o faz sair do campo imediato de aplicação da lei, ou seja, da sua esfera de subsunção.

E grande parte dos autores que se têm ocupado da questão res-

pondem afirmativamente. É, na verdade, vulgar ver-se defendida, para o domínio do direito fiscal, a opinião de que a teoria da fraude à lei, na medida em que permite a condenação das actuações da espécie que temos em vista, não pode deixar de ser rejeitada.

Duas ordens de raciocínios o pretendem demonstrar, conduzindo uns à rejeição da teoria pela declaração de que em direito fiscal os verdadeiros procedimentos fraudulentos são permitidos, outros negando a existência mesma de tais procedimentos para o domínio do direito tributário.

Para uma parte da doutrina, aquela que vê no *in fraudem legis agere* uma actuação conforme à letra, mas contrária ao espírito da lei, e, portanto, uma forma de violação — violação indirecta ou larvada —, e que situa todo o problema em sede de interpretação lógica das normas jurídicas, sendo o direito fiscal incompatível com a interpretação extensiva, os procedimentos em fraude à lei serão, em relação às suas normas, plenamente válidos e eficazes.

Para outros autores a razão da condenação da teoria, com respeito às regras de direito fiscal, assentaria no facto de fraude à lei, em sentido técnico, só ser possível em relação às chamadas normas materiais (aquelas que têm por objecto um dado resultado material, cuja prossecussão autorizam ou impedem) e não terem esta natureza as normas de direito tributário, pois que se limitam a considerar um determinado dado de facto como índice de capacidade tributária.

Os primeiros autores consideram os autênticos procedimentos em fraude à lei fiscal não só possíveis, como até inusitadamente frequentes, nada havendo, no entanto, a fazer contra eles em razão da proibição da interpretação extensiva; para os últimos verificar-se-ia mesmo uma impossibilidade estrutural de tais procedimentos.

A fim de apreciar estes raciocínios faz-se mister apresentar, em traços muito gerais, a ambiência em que se tem posto o problema. É que, na verdade, esta matéria encontra-se dominada por um certo número de dados e de prejuízos que não podiam deixar de influir o espírito dos autores que têm versado o nosso problema, criando, de certo modo, uma predisposição para repelir a teoria da fraude, predisposição contra a qual nos cumpre estarmos precavidos.

O direito tributário apresenta características particulares que fazem sempre ressaltar, aos olhos do contribuinte, a arbitrariedade dos encargos com que se sente onerado, pois que a norma fiscal é imposta pelo

Estado, que é, ao mesmo tempo, seu beneficiário directo. Cada contribuinte considera-se, assim, em situação de legítima defesa perante o encargo do imposto, o que explica como as pessoas mais honestas não hesitam em esconder do fisco a verdadeira natureza e alcance dos seus actos e a sua situação económica.

Deste modo a fraude fiscal transformou-se num fenómeno psicológico geral, sendo opinião divulgada a de que o próprio legislador estabeleceu em muitos casos percentagens de imposto excessivamente elevadas, a contar já com a falta de sinceridade dos contribuintes, que estaria assim de certo modo justificada.

Isso contribuiria para justificar, de algum modo, o princípio do «favor debitoris» que se entendeu conveniente importar para o domínio das obrigações fiscais. E este é um dos prejuízos a que nos referimos.

Na verdade, parece-nos evidente o absurdo de tal princípio quando se considere o domínio do direito tributário. É que, se ele é, mesmo para a esfera das obrigações entre os particulares, de duvidosa justiça, não deixará de ser de todo em todo injustificado para um domínio em que estão em jogo interesses bem mais elevados que demandarão que se lhes dê igual atenção, em caso de dúvida.

O ambiente que temos descrito justifica como, quando aqui se fala de interpretar uma lei, ninguém deixará de defender o «pobre do contribuinte», já tão sobrecarregado, contra os efeitos de uma extensão do texto legal, mesmo que se respeite o espírito da norma interpretada, traduzindo aquilo a que podemos chamar o dogma da preclusão da interpretação extensiva, que muito boa doutrina sente estar errado, mas que ninguém ousa decisivamente contrariar. O direito fiscal é um direito de interpretação restrita — é outro dos prejuízos que dominam a nossa questão.

De qualquer modo à ciência do direito compete reagir contra tais preconceitos, no que eles têm de injustificado, e procurar criar um clima de equilíbrio e um espírito de equidade, que só este pode conduzir à boa aplicação da justiça tributária.

Embora duvidemos das boas razões da não admissibilidade da interpretação extensiva neste ramo de direito, temos de tomá-la como dado para a resolução do nosso problema. Não podemos é admitir que se argumente a partir daí no sentido de negar a admissibilidade da teoria da fraude à lei.

Tal maneira de pensar peca por assentar em bases falsas, por partir dum falso suposto: o de que a fraude à lei se resolve em sede de interpretação extensiva. Se a fraude se traduz numa violação indirecta da lei, com aproveitamento da discordância entre sentido e letra das disposições legais, o facto de, em direito fiscal, se impedir uma interpretação que vá além do sentido gramatical e imediato das expressões empregadas precluye qualquer concessão à teoria da fraude à lei.

Não. A única conclusão que a proibição da interpretação extensiva autoriza é a de que a fraude à lei será neste domínio mais fácil, pois que os particulares vêm na sua frente campo mais vasto para as suas manobras, já que lhes bastará aproveitar a discordância entre o espírito da lei e o seu entendimento gramatical. E o problema da fraude continua a pôr-se no mesmo plano: serão de admitir tais procedimentos, quando acompanhados da intenção imoral ou anti-social de frustrar uma obrigação fiscal? Não se trata apenas de adoptar um procedimento que permite fugir ao encargo do imposto segundo a letra de um texto cujo espírito mandava tributar a situação em causa, mas de o adoptar com intenção imoral ou anti-social de iludir uma obrigação fiscal que normalmente teria lugar.

Quanto à segunda ordem de raciocínios, aquela que refere a rejeição da teoria da fraude à própria estrutura das normas de direito fiscal, apenas um reparo queremos fazer-lhe, e esse refere-se à afirmação, que está na sua base, de que a fraude à lei só é possível em relação às normas materiais: ou se tem de admitir que todas as regras imperativas são normas materiais, pois que todas elas representam um obstáculo à actuação dos interesses dos particulares que estes hão-de tentar ultrapassar, ou então tem de criar-se uma figura em tudo equivalente à da fraude à lei para as outras normas imperativas.

7. *Alguns exemplos.*

Os procedimentos em fraude à lei fiscal são possíveis e existem e o simples facto de o direito tributário ser insusceptível de interpretação extensiva não precluye a questão que eles suscitam.

Deverá permitir-se que os particulares se fiquem a rir da impotência do Direito? Não redundará a doutrina que se opõe à teoria da fraude à lei num desprestígio para o Direito, ou ocorrem outros interesses que a impõem?

Vejamos alguns exemplos, referentes à sisa e ao imposto sobre sucessões e doações.

O senhor Francisco deseja instituir seu herdeiro o senhor Manuel, que, por hipótese, é filho de pais desconhecidos. Se o senhor Francisco perfilhar o senhor Manuel ter-se-á conseguido que este venha a isentar-se, no todo ou em parte, dos direitos sucessórios devidos.

Assaz característica é a hipótese que vamos referir, em que o agente põe em jogo o mecanismo da renúncia à sucessão.

Suponhamos que morre o senhor João, deixando dois filhos, Pedro e Fernando, e que este morre também, por sua vez, sem se pronunciar sobre a sucessão paterna. Para fazer valer os seus direitos sucessórios, Pedro deveria aceitar, pela sua parte, a sucessão de seu pai, e aceitar em seguida a de seu irmão, recolhendo deste modo também a parte que competia a este último na sucessão paterna. Como há duas sucessões, há também lugar ao pagamento por duas vezes do imposto sobre sucessões e doações: primeiro o imposto referente à transmissão de propriedade de João para Fernando e em seguida o da transmissão deste para Pedro. Mas este dispõe de um processo de evitar este inconveniente: basta-lhe renunciar, como herdeiro do irmão, e em representação deste (art. 2 032 do C. Civ.), à sucessão do pai na parte que cabia ao irmão, de modo que, pelo mecanismo do direito de acrescer, vem a recolher directamente do pai mesmo a parte que competia ao irmão. Deste modo terá havido uma só transmissão e o imposto só uma vez será devido.

Não há dúvida de que o direito de renúncia foi desviado do seu fim normal para servir para defraudar o fisco.

Outro caso é o do comerciante que se dedica à compra de imóveis e que se propõe comprar um prédio para revenda; se realizasse a operação directamente, haveria lugar ao pagamento da sisa por duas vezes (mas só no caso de a revenda se efectuar passados mais de dois anos sobre a aquisição, n. 1.º do art. 16 do Cód. da Sisa): na verdade, haverá lugar ao pagamento do imposto no momento da aquisição e na altura da revenda. Se, pelo contrário, o comerciante conseguir que o proprietário lhe passe uma procuração para vender, o adquirente definitivo receberá a propriedade directamente do mandante, e, havendo uma só transmissão, a sisa só uma vez será devida.

E outras hipóteses poderiam architectar-se, designadamente, aquelas em que o contribuinte se vale do princípio da não retroactividade

para concluir apressadamente, depois da publicação de uma lei que vem estabelecer novas taxas de imposto mais elevadas, mas antes da sua entrada em vigor, a aquisição de um imóvel, que, em circunstâncias normais, só faria bastante tempo depois.

Todos estes casos ilustram o problema a que a teoria da fraude pretende dar resposta, problema que todos eles suscitam com maior ou menor acuidade.

E que posição tomou, quanto a ele, o nosso legislador?

8. *O novo Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações perante o problema.*

O novo Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações teve, no dizer do relatório que antecede o seu texto, a preocupação de evitar grande número de fraudes, que neste domínio se reconhecem particularmente frequentes. Se, por um lado, se procurou favorecer o mais possível o contribuinte e rodear a sua situação do máximo de garantias e facilidades, tratou-se, por outro, de acautelar a posição do Tesouro Público com uma série de medidas tendentes a evitar ou descobrir as manobras que o pudessem lesar.

No entanto, quando o legislador fala de fraude quer-se referir não ao sentido técnico da expressão, mas àqueloutro, mais amplo e menos rigoroso, em que vão abrangidas, ao lado dos autênticos procedimentos em fraude à lei, outras manobras que, comportando uma simulação ou uma dissimulação, redundam no não pagamento de um imposto que havia a obrigação de pagar. Pode mesmo dizer-se que, quando nesse relatório se fala de fraude, apenas se têm em vista as modalidades que se traduzem em autênticas violações da lei fiscal, através de actos encobertos, de manobras dolosas tendentes a furtao ao conhecimento do fisco a existência de matéria colectável. Nem mesmo as várias presunções que se estabelecem têm outra finalidade que não seja a de precluir tais manobras.

Mas este silêncio do legislador, em relação ao sentido técnico da expressão, quererá significar a condenação da teoria da fraude à lei?

Não o cremos. O problema terá de resolver-se pela consideração dos interesses em jogo, sem esquecer nunca a natureza das normas que integram o direito fiscal. E não será o silêncio do legislador que

nos tolherá os passos neste domínio: se a lei não se manifesta contra a teoria, a nada nos obriga o seu silêncio.

É certo que o legislador não tomou abertamente partido na nossa questão, mas não existirão na lei quaisquer índices que nos possam dilucidar sobre o teor do seu pensamento?

Porque a teoria da fraude à lei, em sentido técnico, não é geralmente admitida para o domínio do direito fiscal, é que, observa CARRARO, se emprega a expressão «fraude fiscal» para referir todas as manobras dolosas com que os contribuintes tentam prejudicar a cobrança das obrigações fiscais. Deste modo, se o nosso legislador fala de fraude apenas para referir estas últimas manobras, é porque entendeu dever condenar a teoria da fraude à lei, pelo menos para o domínio do direito fiscal.

A conclusão de modo algum pode sequer impressionar quem, despedido de preconceitos, considere que, não só o legislador se esquece muitas vezes do sentido técnico das expressões que utiliza, como também se fala amiúde de fraude, mesmo em relação a ramos do Direito para os quais a teoria costuma ser admitida, para referir situações que não são de autêntica fraude à lei.

Mas vejamos os esforços do legislador, no novo Código da Sisa, para evitar e sancionar as manobras dolosas com que os contribuintes procuram prejudicar a cobrança dos impostos, e que conclusões será lícito tirar de tais esforços para a solução do nosso problema.

Conhecedor da ambiência particular que, em toda a parte, rodeia as relações entre o Estado e os contribuintes, e sabendo mesmo como são gravemente anormais as reacções da consciência pública aos sistemas tributários, o legislador, que se declara possuído do desejo de fomentar uma situação de equilíbrio e um espírito de equidade capaz de criar «um clima de confiança» naquelas relações, não podia deixar de exigir dos contribuintes que lhe correspondam com lealdade e com o espírito despedido de «propósitos de fraude».

É nesta linha de pensamento e, de certo modo, para obviar à frequência das manobras dolosas tendentes a fugir ao pagamento do imposto devido, que se estabeleceu um severo regime de penalidades, que houve o cuidado de graduar justamente segundo o grau e a importância das manobras empregadas.

Mas em todos os casos previstos se trata de autênticas infracções à lei fiscal que apenas apresentam, normalmente, de característico o

facto de os seus agentes tentarem escondê-las do conhecimento do fisco, o que as torna particularmente difíceis de descobrir. Tratar-se-á, as mais das vezes, de falsas declarações (art. 158 e art. 159), de actos simulados em prejuízo da Fazenda (art. 162), de sonegação de bens (art. 161), de actos, em suma, tendentes a furtrar ao conhecimento dos funcionários fiscais a existência de matéria sujeita ao pagamento do imposto.

Para todas estas manobras o legislador reserva a expressão fraude. Mas como se trata de autênticas violações, de verdadeiras contrações às disposições imperativas da lei fiscal, não se levanta, em relação a elas, qualquer problema semelhante àquele que suscitam as verdadeiras práticas fraudulentas: nunca ninguém se lembraria de perguntar se deve ou não pagar o imposto devido o contribuinte que declarou falsamente não possuir matéria colectável. A única dificuldade reside aqui no facto mesmo da dissimulação, do encobrimento, pois que, uma vez descoberta a infracção, nenhum problema suscitará a cobrança do imposto legítimo.

E é precisamente em razão da dificuldade de descobrir tais manobras, cuja frequência é enorme, que o legislador não se contentou com o regime de penalidades referido e procurou estabelecer outras cautelas capazes de lhes diminuir os efeitos.

Foi assim que estabeleceu um certo número de presunções cuja intenção é, manifestamente, a de evitar o êxito das manobras fraudulentas:

— a de que pertencem em partes iguais a todos os titulares os valores depositados ou guardados em nome de mais de uma pessoa (§ 1.º do art. 9);

— a de que pertencem à sucessão os saldos das contas de depósito de qualquer herdeiro ou legatário que o «de cuius» pudesse mobilizar (§ 2.º do mesmo artigo);

— a de que existe na herança determinado valor em dinheiro e objectos de uso pessoal ou doméstico (§ 3.º ainda do art. 9);

— a de que são simulados os mandatos com poderes de alienação, em determinadas circunstâncias (§ único do art. 162).

Também ao sujeitar ao pagamento de sisa a cessão de quotas ou partes sociais, nas sociedades que não sejam por acções e possuam

bens imóveis, se pretendeu evitar a fraude que consistia em se transmitirem, praticamente, para qualquer dos sócios certos imobiliários da sociedade (art. 2, § 1.º, n. 6).

O próprio direito de preferência que se atribuiu ao Estado e a outras entidades, nas compras em que tenha havido prejuízo da Fazenda por simulação do preço, tem em vista ainda as mesmas manobras.

9. *Valoração conclusiva da doutrina dimanante do novo texto legal.*

Todas estas cautelas dão conta da preocupação do nosso legislador em moralizar a cobrança dos impostos e em defender os interesses da Fazenda. E se ele sempre teve na sua frente a consideração da necessidade de evitar autênticas contravenções às leis fiscais, nunca se pronunciou contra aquelas manobras que se situam no plano da legalidade.

Mas se ele entendeu por bem condenar as manobras de dissimulação e as simulações, por considerar exigível dos contribuintes que procedam com lealdade, parece que nada custará a admitir a lógica duma concessão à teoria da fraude à lei. Nem se diga que os casos são completamente diferentes, pois que, não só será muitas vezes extremamente difícil distinguir a simulação da fraude à lei, como também esta pode produzir resultados em tudo semelhantes aos daquela.

Se assim é, como recusar o sancionamento da fraude à lei fiscal? Razões de pura lógica jurídica não podem bastar para justificar um tratamento diferente, se as duas situações se podem confundir nos resultados. E, de mais a mais, a exigência da intenção de prejudicar a Fazenda será um elemento a atenuar os rigores de tal sancionamento, assim como reduz o valor do argumento tirado da proibição da interpretação extensiva das leis fiscais.

Deve, no entanto, reconhecer-se que os inconvenientes da imunidade da fraude à lei são, no domínio do direito fiscal, menos graves que em relação a outros ramos do Direito, dado que há sempre possibilidade de sancionar todos os anos, por texto expresso, através da lei de meios, as fraudes que a prática for revelando, de modo a salvaguardar a autoridade da lei. Além de que os amplos poderes atribuídos à administração fiscal para a descoberta de tais procedimentos poderiam redundar em graves abusos.

E há no novo Código uma ligeira indicação de que é esta a posição da nossa lei. Tal indicação pode deduzir-se duma inovação introduzida nas disposições respeitantes ao imposto pago por avença.

Na verdade, passou a tomar-se para base de incidência o rendimento dos títulos transmitidos, com o que se pretendeu, no dizer do relatório, acabar «com o expediente, tantas vezes usado pelas empresas, de provocarem a baixa das cotações na altura em que a lei manda aproveitá-las para o cômputo do imposto»; pretendeu-se neutralizar um verdadeiro caso de fraude à lei, que doutro modo ficaria impune. E se o legislador sentiu a necessidade de uma expressa consagração legislativa é porque não pode deixar de condenar, para este domínio, a teoria da fraude à lei.